

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce: **Elektrárny Opatovice, a. s.**(dříve International Power Opatovice, a. s.), se sídlem Opatovice nad Labem, Pardubice 2, zastoupeného Ing. Davidem Borkovcem, daňovým poradcem se sídlem Jílové u Prahy, Pod Kaštankou 557, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové,** se sídlem Hradec Králové, Horova 17, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 5. 2008, č. j. 3816/08-1200-602006, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 9. 2010, č. j. 30 Af 24/2010 - 99,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobci **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Žalovaný (dále též „stěžovatel“) kasační stížností podanou v zákonné lhůtě napadá shora označený rozsudek krajského soudu, jímž bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 13. 5. 2008, č. j. 3816/08-1200-602006 a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání daňového subjektu International Power Opatovice, a. s., (nyní Elektrárny Opatovice, a. s., dále též „EOP“) proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Pardubicích ze dne 29. 8. 2007, č. j. 172810/07/248912/4289, kterým mu byla předepsána k přímému placení daň z příjmů právnických osob vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2003 ve výši 20 311 600 Kč. Důvodem

bylo zjištění správce daně, že britská společnosti International Power, plc (dále „IPR“ nebo „IPplc“ – v podkladech jsou obě zkratky používány alternativně), v holdingu ovládající žalobce, postoupila své právo na výplatu dividend nejprve nizozemské společnost National Power International Holdings B. V. („NPIHBV“) a poté, kdy se tato stala rezidentem Velké Británie, založila v Nizozemí další společnost International Power Holdings B. V. („IPHBV“), která se stala majoritním vlastníkem žalobce; tím byla i v roce 2003. Tato společnost byla, podle rozhodnutí žalovaného, založena pouze za účelem vyhnutí se srážkové dani za dividendy do doby přistoupení České republiky k Evropské unii; ostatně žádnou jinou činnost nevyvíjela a dividendy ve výši 616 001 392 Kč byly zaslány přímo na účet britské společnosti IPplc. Nizozemská společnost byla pouze formálním příjemcem dividend, formálně zaúčtovala jejich přijetí a další postoupení v rámci holdingu. Daňový subjekt tak nesprávně postupoval při zdanění podle smlouvy s Nizozemským královstvím, ač měl postupovat podle smlouvy s Velkou Británií.

O žalobě proti tomuto rozhodnutí žalovaného rozhodoval krajský soud opakovaně. Prvním rozsudkem ze dne 30. 11. 2009, č. j. 30 Ca 90/2008 - 38 zrušil rozhodnutí žalovaného pro neústavnost postupu správce daně při zahájení daňové kontroly; tento rozsudek však byl ke kasační stížnosti žalovaného zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2010, č. j. 2 Afs 10/2010 - 71, a věc byla krajskému soudu vrácena k dalšímu řízení.

V druhém rozsudku, nyní napadeném kasační stížností, krajský soud respektoval právní názor kasačního soudu vztahující se k zahájení daňové kontroly a dovodil, že rozhodnutí žalovaného bylo vydáno v mezích prekluzivní lhůty.

K základní sporné otázce týkající se zdanění dividend v roce 2003 uvedl, že podle § 178 odst. 1 obchodního zákoníku má akcionář právo na podíl ze zisku společnosti (dividendu), který valná hromada podle výsledku hospodaření schválila k rozdělení. Dividendový příjem se zdaňuje podle § 36 odst. 2 písm. b) bod 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), zvláštní sazbou daně, a to postupem podle § 38d odst. 2 či 36 téhož zákona. Podle § 37 zákona o daních z příjmů se ovšem ustanovení tohoto zákona nepoužijí, pokud mezinárodní smlouva stanoví jinak. V daném případě přicházejí v úvahu smlouvy uzavřené mezi Československou socialistickou republikou a Nizozemským královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku, publikovaná pod č. 138/1974 Sb. (dále jen „mezinárodní smlouva s Nizozemím“) a dále mezi vládou České a Slovenské federativní republiky a vládou Spojeného království Velké Británie a Severního Irska o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů a zisků z majetku, publikovaná pod č. 89/1992 Sb. (dále jen „mezinárodní smlouva s Velkou Británií). Krajský soud označil za nepodložený předpoklad žalovaného, že převod akcií žalobcem na společnost IPHBV byl zastřeným právním úkonem ve smyslu § 2 odst. 7 daňového řádu; naopak dospěl k závěru, že vůle a její projev byly ve shodě. Společnosti IPHBV byly akcie převedeny společností NPIHBV, aniž na tom byl žalobce účasten. Tomuto převodu předcházel převod mezi NPIHBV a IPR, tj. společnostmi tvořícími holding. Z ničeho neplyne, že by těmito úkony byl zastírán úkon jiný. Žalovaný tyto převody současně označil za zneužití práva – mezinárodní smlouvy; jeho rozhodnutí se tím stalo rozporným a tedy nepřezkoumatelným. Krajský soud dále zdůraznil, že posouzení jednání jako zneužití práva bylo poprvé vyjádřeno až

v rozhodnutí žalovaného, čímž žalovaný rozšířil důvody pro neuznání postupu žalobce při výplatě dividend. Žalovaný označil za skutečného vlastníka britskou společnost IPR. Akcionář má právo na podíl ze zisku, a ten musí být zdaněn v závislosti na daňovém domicilu vlastníka. Majoritním vlastníkem akcií žalobce byla nizozemská společnost IPHBV a tudíž měla právo na výplatu dividend. Na to nemělo vliv vytvoření holdingu. Krajský soud dále přisvědčil žalobci v názoru, že podle čl. 10 odst. 3 mezinárodní smlouvy s Nizozemím nemá být zdaňována výplata dividend v případě, že jejich příjemce je kvalifikovaným vlastníkem společnosti, která dividendy vyplácí. Tato smlouva nepoužívá termínu „skutečný vlastník“, ovšem pokud by příjemcem dividend byl pouhý zprostředkovatel, přes něhož by příjem pouze „protékal“, nemohla by mu být poskytnuta výhoda podle tohoto ustanovení; o takový případ se však nejednalo. Krajský soud proto rozhodnutí žalovaného zrušil pro nezákonnost a pro vady řízení s tím, že jeho závěry nejsou opřeny o řádně zjištěný skutkový stav.

Stěžovatel kasační stížnost opírá o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a napadený rozsudek považuje za nezákonný. Stěžovatel je přesvědčen, že na zdanění dividend vyplacených žalobcem zahraniční osobě měla být aplikována mezinárodní smlouva s Velkou Británií a že tento závěr byl dostatečně podložen důkazy. Britská společnost jako jediná investovala kapitál a v souladu s obchodním zákoníkem nabyla akcie a s nimi spojená práva akcionáře žalobce. Takto nabyté akcie postoupila IPR uvnitř holdingové skupiny bezúplatně na britskou společnost NPIH Ltd, která je následně vyměnila za akcie původně nizozemské skupiny NPIHBV, která je poté, co se stala rovněž britským rezidentem, postoupila vnitropodnikovým převodem na další nizozemskou společnost IPHBV, což britská daňová správa akceptovala. Nabytí vnitropodnikovým převodem na nizozemskou společnost IPHBV, která tímto způsobem získala účast na žalobkyni podle britské legislativy, neznamená totéž co nabytí akcií a s tím spojených práv podle české legislativy, neboť ta neoznačuje holding za podnik a žádné vnitropodnikové převody v rámci holdingu neumožňuje. V tomto případě nelze automaticky spojovat právní nárok akcionáře na výplatu dividend s nabytím akcií na základě vnitropodnikového převodu. Stěžovatel získal dostatek důkazů o skutečném stavu, který prokazuje nárok na dividendy britské společnosti IPR, což bylo potvrzeno i britskou daňovou správou. Právě z § 178 odst. 1 obchodního zákoníku plyne, že příjemce dividend musí být současně také jejich skutečný vlastník. Vnitropodnikový převod uvnitř holdingu nečiní z nizozemské společnosti IPHBV osobu mající nárok na výplatu dividend. Skutečným vlastníkem dividend je britská společnost IPR a ve Velké Británii byly dividendy zdaněny jako příjem od žalobce a nikoliv jako příjem od nizozemské společnosti IPHVB. Stěžovatel nikdy netvrdil, že účelem IPHVB bylo její využití k vyhnutí se srážkové dani, pouze konstatoval zjištěná fakta. Z odpovědi nizozemské daňové správy mj. vyplynulo, že tato společnost nevyvíjela žádné aktivity, měla tři ředitele a žádné zaměstnance a využívala výhody daňových úlev pro dočasné holdingové společnosti. Převod zisku přitom měla uveden přímo ve stanovách.

Stěžovatel je názoru, že závěr o nutnosti aplikovat na výplatu dividend mezinárodní smlouvu s Velkou Británií opřel o dostatek důkazů prokazující vůli účastníků i její projev. Krajský soud vylučuje podřazení úkonů pod § 2 odst. 7 daňového řádu, ovšem pomíjí fakt, že nizozemská společnost akcie nikdy neobdržela a ani nikdy obdržet neměla. Podle stěžovatele to nebyl správce daně, kdo nesplnil důkazní povinnost, ale žalobce, který

neprokázal oprávněnost aplikace mezinárodní smlouvy s Nizozemím. Investování kapitálu do nákupu akcií, jejich „vnitropodnikový převod“, postavení britské společnosti IPR a následný postup podle instrukcí odůvodněný přínosem využívání nizozemské společnosti za účelem „vyhnout se srážkové dani za dividendy“ a faktické zaslání dividend přímo na účet britské společnosti IPR, jsou důkazem o skutečném vlastnictví, které žalobcem nebylo vyvráceno. Vnitropodnikový převod nebyl výrazem vůle účastníků naplnit právo nizozemské společnosti IPHBV na výplatu dividend, ale ponechat toto právo britské společnosti IPR a vyhnout se srážkové dani. Nizozemská společnost dividendy nikdy neobdržela a ani je obdržet neměla.

Stěžovatel v rozhodnutí nemínil rozšířit důvody pro neuznání postupu zdanění předmětných dividend o zneužití práva, byť, možná nepříliš šťastně, v rozhodnutí konstatoval, že žádný stát nesmí připustit zneužití mezinárodní smlouvy. Neexistuje však žádný důvod, ani žádný důkaz, s nímž by žalobce nebyl v průběhu řízení seznámen. K dispozici mu byly dány i odpovědi na mezinárodní dožádání a další doklady. Účelem mezinárodního dožádání nebylo zjištění nových skutečností, ale pouze ověření pravdivosti tvrzení žalobce. V souladu s výsledkem zjištění je nárok na část zdanění podle mezinárodní smlouvy s Velkou Británií. Podle stěžovatele to byl žalobce, kdo neprokázal svá tvrzení. Proto navrhuje zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalobce se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje s rozsudkem krajského soudu. Je názoru, že mu byla stanovena daňová povinnost neústavním způsobem. Stěžovatel se snaží navodit dojem, že věc žalobce nekvalifikoval jako zneužití práva, což je ovšem vyvráceno přímo zněním jeho rozhodnutí. Opřel tak rozhodnutí o argumenty vzájemně se vylučující a argument o zneužití práva užil poprvé až právě v tomto rozhodnutí. Navíc se u žalobce o zneužití práva nejednalo. Dokumenty, o nichž stěžovatel tvrdí, že je žalobci dal k dispozici, mu předal až po vydání odvolacího rozhodnutí. Žalobce se rovněž ztotožňuje s krajským soudem v závěru, že na převody vlastnictví akcií na nizozemskou společnost IPHBV nelze aplikovat § 2 odst. 7 daňového řádu; nebyl totiž prokázán rozpor vůle s jejím projevem. Žalobce ani jiná společnost při uzavírání smluv nic nezastírali, vlastnická struktura byla plně transparentní. Na dalších převodech akcií v rámci holdingu žalobce účasten nebyl. Stěžovatel se opakovaně dovolává zjištění z mezinárodní výměny informací, která však nebyla známa v průběhu kontroly ani jimi nebylo argumentováno v odvolacím rozhodnutí. Závěr o vlastnictví akcií britskou společností je účelovou interpretací. Nizozemská daňová správa neučinila ve své zprávě žádný závěr ohledně charakteru a pozice IPHBV, pouze rekapitulovala fakta a potvrdila soulad zdanění s tamním právem. Zdůraznit je třeba, že tato společnost o přijaté dividendě účtovala jako o svém výnosu, z čehož je zřejmé, že dividendy obdržela. Na tom nemůže nic změnit skutečnost vlastního toku peněžních prostředků, který sloužil k vyrovnání vzájemných závazků a pohledávek. Zprávu britské daňové správy stěžovatel interpretuje tak, aby byl navozen dojem, že šlo o podezřelé a nestandardní jednání. Pomíjí, že britská daňová správa přiznala transakci ekonomickou podstatu, tj. že jejím cílem nebylo vyhnutí se placení daně. Žalobce dále poukazuje na čl. 10 mezinárodní smlouvy s Nizozemím, který nepožaduje, aby dividenda byla vyplácena skutečnému vlastníkovi. Interpretace, že se musí o skutečného vlastníka jednat, tak odporuje ústavnímu pořádku České republiky. Z těchto důvodů navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud poté, co zjistil, že jsou splněny všechny procesní podmínky pro věcné projednání a rozhodnutí kasační stížnosti, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Stěžovatel namítl kasační důvod zakotvený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Jak plyne z konstantní judikatury zdejšího soudu, tento kasační důvod by byl naplněn buď tím, že by na relevantní skutkové okolnosti byla chybně aplikována nepřípadná zákonná ustanovení, anebo by sice byla použita zákonná ustanovení správná, avšak byla by interpretována takovým způsobem, který by byl při konfrontaci s obvyklými výkladovými metodami shledán neudržitelným. Přitom není rozhodné, že se ze strany stěžovatele jedná o opakovanou kasační stížnost. Zrušující rozsudek tohoto soudu neřešil právní otázky nyní nastolené a uplatněné kasační námitky proto nejsou nepřípustné ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.

Krajský soud v prvé řadě označil rozhodnutí žalovaného za nepřezkoumatelné, neboť je opřeno o vzájemně se vylučující argumentaci o zastřeném právním úkonu a o zneužití práva (mezinárodní smlouvy). Dále označil za vadu řízení, že zneužitím práva je poprvé ze strany správce daně argumentováno až v odvolacím rozhodnutí, aniž by alespoň v rámci odvolacího řízení byla žalobci dána možnost se k takovému rozšíření důvodů pro neuznání postupu při zdanění dividend vyjádřit či navrhnout doplnění důkazů. K posouzení správnosti tohoto závěru je podstatné hodnocení provedené správcem daně a žalovaným v průběhu daňového řízení.

Zpráva o daňové kontrole č. j. 217166/06/228540/7682, projednaná se žalobcem dne 10. 8. 2007, konstatuje hierarchii vlastnických vztahů společností včetně dopadu na daňový subjekt a dovozuje z toho, že skutečným vlastníkem žalobce a skutečným vlastníkem vyplácených dividend je britská společnost IPplc, na jejíž účet byly dividendy přímo zaslány. Žalobci zpráva vytýká nesprávný postup při aplikaci mezinárodní smlouvy, neboť mělo být postupováno podle mezinárodní smlouvy s Velkou Británií. Zpráva tedy vychází z konstatování nesprávného postupu při zdanění dividend.

Rozhodnutí žalovaného provádí bližší hodnocení postupu žalobce. Za zastřený právní úkon ve smyslu § 2 odst. 7 daňového řádu označuje skutečnost, že společnost IPHVB byla pouze formálním příjemcem dividend, který z nich neměl žádný užitek a pouze formálně zaúčtoval jejich přijetí a postoupení v rámci holdingu. Důsledkem byla úspora na srážkové dani dosažená aplikací mezinárodní smlouvy s Nizozemím. Dále je v rozhodnutí žalovaného argumentováno tím, že žádný stát nesmí připustit zneužití mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění postupem, který v běžných vztazích není obvyklý ani možný, když aplikace výhodnější smlouvy je možná pouze existencí holdingu. Provedení výplaty dividend v tomto případě je označeno za způsob vyhnutí se zdanění příjmu ve státě jeho zdroje. Aplikace mezinárodní smlouvy musí odpovídat skutečnému, nikoliv zastřenému právnímu úkonu. V závěru rozhodnutí žalovaného je za zastřený právní úkon označen účelový převod vlastnictví akcií na společnost IPHBV, ač jde o příjem britské společnosti IPplc., která je nepřímým vlastníkem žalobce, neboť

přímo vlastní 100% hlasovacích práv společnosti NPIHLtd vlastnící 100% hlasovacích práv společnosti NPIHBV, která své akcie převedla na nizozemskou společnost IPHBV, tedy na společnost v roce 2003 vlastnící 96,02 % hlasovacích práv daňového subjektu (žalobce). Žalovaný rovněž zdůraznil, že postup daňového subjektu nebyl určen společností IPHBV, ale instrukcí řídící společnosti IPplc., konkrétně článkem 4.1.1.6 Central European Business Plan. Za zneužití mezinárodní smlouvy je označeno účelové zřízení „průtočné osoby" jen za účelem vyhnutí se srážkové dani.

Lze tedy přisvědčit krajskému soudu, že žalovaný ve svém rozhodnutí rozšířil okruh porušení zákona, v jehož důsledku mělo dojít k nesprávnému zdanění dividend a že žalobce neměl možnost proti takovému hodnocení jakkoliv působit. Nejde o pouhou nevhodnou argumentaci, jak tvrdí stěžovatel v kasační stížnosti, ale o relevantní právní hodnocení skutkového stavu.

Jak správně konstatoval krajský soud, odlišnost obou institutů již byla řešena Nejvyšším správním soudem se závěrem, že „ *(o) zastřený právní úkon ve smyslu § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, se nejedná, pokud žalobce nečinil své právní úkony naoko (nepředstíral je) a nesnažil se jimi zastřít právní úkony jiné, ale svými úkony práva zneužil" (*rozsudek ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004 - 48, publ. pod. č. 869/2006 Sb. NSS).

Krajskému soudu lze rovněž přisvědčit v tom, že se při založení společnosti IPHBV nejednalo o zastřený právní úkon, neboť mezi subjekty na něm účastnými nebyl žádný rozpor mezi tím, jaký úkon byl realizován a jaký zamýšlen. Za zastřený právní úkon by však bylo možno považovat formální přiznání nároku na dividendy jinému subjektu, než kterému byly fakticky určeny a vyplaceny; to však krajský soud označil za neprokázané. Hodnotit, zda došlo ke zneužití práva (mezinárodní smlouvy) pak není na místě, neboť, jak výše uvedeno, tato argumentace byla v rozhodnutí žalovaného užita zcela nově a navíc stěžovatel v kasační stížnosti tvrdí, že zneužití práva důvodem jeho rozhodnutí fakticky ani nebylo - že se jednalo jen o povšechné vyjádření.

Krajský soud dále dovodil, že na zdanění měla být aplikována mezinárodní smlouva s Nizozemím a nikoli mezinárodní smlouva s Velkou Británií, jak učinil žalovaný.

Dividendy v rozhodné době podléhaly zvláštní sazbě daně podle § 36 odst. 1 písm. b) bod 1 zákona o daních z příjmů, která se podle § 38d vybírala srážkou, a to způsobem uvedeným v odst. 2 tohoto ustanovení.

Podle § 37 cit. zákona se však ustanovení tohoto zákona použije, jen pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak. Pokud stěžovatel uvedl, že ke zdanění má docházet tam, kde hodnota byla vytvořena, pak právě mezinárodní smlouvy jsou nástrojem vyhrazujícím zdanění jedné ze smluvních stran, případně je mezi smluvní strany rozdělujícím. Pro konkrétní úpravu jsou podstatné ekonomické i politické zájmy v daném čase, které soudu nepřísluší hodnotit. Cílem mezinárodních smluv je zamezit dvojímu zdanění, nikoliv umožnit vyhnutí se daňové povinnosti; nelze ovšem vyloučit, že důsledkem aplikace mezinárodní smlouvy je zdanění nižší či nulové.

Z mezinárodní smlouvy s Nizozemím je rozhodné ustanovení článku 10 bod 3, podle něhož: *(s)tát, ve kterém má sídlo společnost vyplácející dividendy, nezdaní bez ohledu na ustanovení odstavce 2 dividendy, vyplácené touto společností společnosti, jejíž jmění je zcela nebo zčásti rozděleno na akcie a která má sídlo ve druhém státě a vlastní přímo nejméně 25 % jmění společnosti, vyplácející dividendy.*

Mezinárodní smlouva s Velkou Británií v článku 10 bod 2 stanoví: *(d)ividendy mohou být rovněž zdaněny ve smluvním státě, v němž je společnost, která je vyplácí, rezidentem, a to podle právních předpisů tohoto státu, avšak jestliže příjemce je skutečným vlastníkem dividend, daň takto stanovená nepřesáhne:(a) 5 % hrubé částky dividend, jestliže příjemce je společnost, která spravuje nejméně 25 % podílů s hlasovacím právem na společnosti vyplácející dividendy; (b) 15 % hrubé částky dividend ve všech ostatních případech.*

Podle § 178 odst. 1 obchodního zákoníku č. 513/1990 Sb., ve znění v rozhodném období, má akcionář právo na podíl na zisku společnosti (dividendu), který valná hromada podle hospodářského výsledku schválila k rozdělení. Nevyplývá-li z ustanovení stanov týkajících se prioritních akcií něco jiného, určuje se tento podíl poměrem jmenovité hodnoty jeho akcií k jmenovité hodnotě akcií všech akcionářů. Společnost nesmí vyplácet zálohy na podíly na zisku. Podle odst. 8 téhož ustanovení lze po dohodě s akcionářem vyplatit dividendu i jinak než na adresu akcionáře, podle odst. 10 je právo na výplatu dividendy převoditelné.

Žalovaný tvrdí, že dostatečně prokázal, že dividenda byla vyplacena IPplc, který je jejím skutečným vlastníkem, a proto měla být zdaněna podle mezinárodní smlouvy s Velkou Británií. Poukazuje na souhrn zjištění tomu nasvědčujících. Z těchto zjištění jsou ovšem podstatná pouze ta, která byla podkladem jeho rozhodnutí. Stěžovatel tvrdí, že důkazní prostředky získané mezinárodní spoluprací jsou pouhým potvrzením jeho závěrů učiněných na základě zjištění v průběhu daňového řízení. Jistě není vyloučeno, aby v průběhu soudního řízení žalovaný argumentoval nově získanými zprávami, ovšem aby je bylo možno označit za pouhé potvrzení správnosti jeho rozhodnutí, musí toto rozhodnutí obstát na základě důkazních prostředků opatřených v průběhu daňového řízení před jeho vydáním.

K námitce směřující proti nesprávnému posouzení rozhodné právní otázky soudem ze spisu vyplývají následující rozhodné skutečnosti:

Vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně právnických osob za rok 2003 podal daňový subjekt dne 24. 2. 2004. Protokolem o ústním jednání ze dne 19. 4. 2005, č. j. 84302/05/248540/5226, byla u něho zahájena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2003 a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec roku 2003. Podle úředního záznamu ze dne 25. 11. 2006 byl daňovým subjektem předložen materiál „Central Europe Business plan 2004-2008“, podle něhož dividendy z EOP pro IPR nejsou zatíženy srážkovou daní, protože protékají přes NPIHBV, kde mezinárodní smlouva snižuje srážkovou daň na 0%. Z toho správce daně dovodil, že skutečným vlastníkem dividend je IPplc. K pochybnostem správce daně o správnosti zdanění dividend sdělil daňový subjekt dne 22. 5. 2006, že dividendy byly vyplaceny nizozemské společnosti IPHBV, která byla jejich právním i skutečným

vlastníkem. Předložen byl výtah ze zápisu valné hromady ze dne 5. 6. 2003 v bodě třetím obsahující návrh na výplatu dividend a v bodě sedmém schválení návrhu. Správce daně výzvou z 3. 8. 2006 vyžádal zprávu od ČSOB, a. s., o čísle účtu, na který byly dividendy zaslány; z odpovědi je zřejmé, že se jednalo o účet IPplc. K výzvě správce daně sdělil daňový subjekt dne 26. 10. 2006, že společnost IPHBV byla skutečným vlastníkem dividend a požádala daňový subjekt o zaslání dividendy na účet IPplc. Připojen byl ověřený překlad žádosti společnosti IPHBV o zaslání dividendy na určený účet a její čestné prohlášení o přijetí dividendy a jejím zahrnutí do svých výnosů. V této odpovědi je rovněž zmíněna půjčka jedné miliardy Kč mezi EOP a IPplc z roku 2002. Při ústním jednání dne 7. 12. 2006, jehož předmětem bylo projednání výsledků kontroly, sdělil správce daně daňovému subjektu, že podle jeho názoru byl skutečným vlastníkem dividend IPplc, přičemž majoritní vlastník byl zřízen pouze za účelem snížení daňového zatížení. Daňový subjekt k tomu zaslal nesouhlasné vyjádření, v němž jako důvod zaslání dividend společnosti IPplc uvedl, že společnost IPHBV tak hradila svůj závazek z mezitímních dividend společnosti NPIHBV, která měla obdobný závazek vůči společnosti IPplc. K argumentaci správce daně dokumentem „Central European Business plan“ uvedl, že šlo o konstatování stavu, který se týkal období do přistoupení České republiky k Evropské unii. I po tomto projednání řízení pokračovalo a k výzvě správce daně předložil daňový subjekt dne 19. 4. 2007 doklady, jejichž překlad předložil 19. 4. 2007. Jednalo se o zápis z jednání představenstva NPIHLtd konstatující obdržení mezitímní dividendy od NPIHBV a rozhodnutí akcionáře o její další výplatě IPplc. Dne 16. 4. 2007 správce daně požádal Ministerstvo financí o zjištění cestou mezinárodního dožádání, jak IPHBV zaúčtovala dividendu, jak ji zdanila a zda byla vyplacena mezitímní dividenda NPIHBV. Před vydáním platebního výměru (29. 8. 2007) ani před vydáním rozhodnutí žalovaného (13. 5. 2008) spis neobsahuje nic o výsledcích tohoto zjišťování. Dne 14. 5. 2008 (tedy po vydání rozhodnutí žalovaného) obdržel žalovaný listiny týkající se organizační struktury a vlastnických vztahů v holdingu, platebních instrukcí k výplatě dividend, zápis z valné hromady akcionářů IPHBV ze dne 17. 6. 2004, zápis z valné hromady téže společnosti z téhož data obsahující korekce rozdělení prozatímních dividend, a výroční zprávu IPHBV za rok 2003. Až 23. 9. 2008 předkládá správce daně žalovanému doplnění předkládací zprávy včetně výsledků mezinárodního šetření, přičemž zpráva Ministerstva financí je ze dne 18. 7. 2008.

Z tohoto přehledu je zřejmé, že podklady pro závěr o nezbytnosti zdanění dividend podle mezinárodní smlouvy s Velkou Británií získané před rozhodnutím, byly nedostatečné. Pro závěr správce daně svědčí pouze dokument obecně konstatující dosavadní způsob zdaňování, přičemž toto vyjádření by bylo možno vztáhnout i na rozhodné zdaňovací období. Je zřejmé, že za rozhodující žalovaný považoval svůj názor na skutečné vlastnictví akcií doplněný zjištěním, že dividendy byly ve skutečnosti vyplaceny IPR. Skutečná výplata jinému subjektu, než akcionáři, sama o sobě dostatečným důkazem není, neboť obchodní zákoník umožňoval výplatu jinému subjektu než akcionáři a v daném případě také daňový subjekt doložil, že o výplatu IPR byl akcionářem požádán. Žalovaný sice zpochybnil, že se mezi IPHBV a IPR jednalo o výplatu mezitímních dividend s ohledem na pozdější data rozhodování jednotlivých společností o výplatě mezitímních dividend, pokud ovšem jde o rozhodnutí IPHBV o výplatě mezitímních dividend, datum se shoduje se dnem odeslání dividend (2. 7. 2003).

Názor žalovaného na vlastnictví dividend pramení pouze ze skutečnosti, že IPHBV nabyla akcie od IPR, která je vlastnila do března roku 2001 „vnitropodnikovým převodem“ v rámci holdingu. O společnosti IPHBV žalovaný v rozhodnutí tvrdí, že nevyvíjela žádnou činnost a tudíž sloužila jen k formálnímu přijetí dividend a ke snížení daňové povinnosti. O činnosti či nečinnosti IPHBV však ve spise před vydáním rozhodnutí žalovaného neexistují žádné podklady.

Žalovaný ve svém rozhodnutí označuje IPR za skutečného vlastníka akcií, což krajský soud k žalobní námitce neakceptoval s odůvodněním, že práva akcionáře v daném případě nepochybně přísluší nizozemské společnosti IPHBV a ta tudíž měla právo na výplatu dividend. Poukázal na to, že mezinárodní smlouva s Nizozemím nepoužívá pojmu „skutečný vlastník“, přičemž uvedl, že pokud by bylo ovšem prokázáno, že nizozemská společnost je pouhým zprostředkovatelem založeným k tomu, aby přes něj protékal dividendový příjem, mezinárodní smlouvu s Nizozemím by neužil.

Pojem „skutečný vlastník“ ve vztahu k příjemci dividend byl do zákona o daních z příjmů zaveden až novelou č. 261/2007 Sb., přičemž za skutečného vlastníka dividend je považován ten, kdo platby přijímá ve svůj prospěch, nikoliv jako zprostředkovatel, zástupce, nebo zmocněnec. Pokud byl tento pojem zaveden do zákona o daních z příjmů novelou č. 438/2003 Sb., bylo tomu tak jen ve vztahu k úrokům z úvěrů a půjček a licenčních poplatků, přičemž v této části novela nabyla účinnosti až účinností smlouvy o přistoupení České republiky k Evropské unii. Z této novely také vycházelo Sdělení Ministerstva financí č. 251/122 867/2000, s nímž se k argumentaci stěžovatele krajský soud rovněž vypořádal. Je třeba podotknout, že ve vztahu k pojmu „skutečný vlastník“ sdělení konstatuje nedostatek dosavadních definicí i výkladu a vychází z rozlišení mezi takovým vlastníkem a okamžitým příjemcem, který jej obdrží jako zprostředkovatel pro někoho jiného; tj. sám z tohoto příjmu nemá užitek a nezdaňuje jej. S takovým výkladem lze jistě souhlasit i pro období, v němž zákon o daních z příjmů tento pojem neobsahoval. Stěžovateli tak lze přisvědčit v tom, že mezinárodní smlouvu s Nizozemím by nebylo možno užít, pokud by nizozemská společnost nevykonávala práva spojená s vlastnictvím akcií a dividendy by přes ni pouze „protékaly“ za účelem vyhnutí se dani. Skutečnost, že dividendy byly zaslány jinému subjektu, však neznamená, že z nich nizozemská společnost neměla užitek tím, že jimi uhradila jiný svůj existující závazek, přičemž o příjmu i výdeji účtovala. To však vyloučeno nebylo.

Krajskému soudu je třeba přisvědčit, že v této otázce podklady získané stěžovatelem před vydáním jeho rozhodnutí nejsou dostatečné k závěru, že se jednalo o jednoznačný případ vylučující postup podle mezinárodní smlouvy s Nizozemím a že dividendy měly být zdaněny podle mezinárodní smlouvy s Velkou Británií.

Nejvyšší správní soud v závěru opět připomíná, že nemohl přihlížet k podkladům a z nich plynoucím tvrzením stěžovatele, které nebyly součástí spisu před vydáním rozhodnutí žalovaného a s nimiž nebyl žalovaný v průběhu daňového řízení seznámen a neměl možnost se k nim vyjádřit.

Nejvyšší správní soud neshledal naplněnými kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s, a proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s. věty druhé jako nedůvodnou zamítl.

Stěžovatel podle § 60 odst. 1, § 120 s. ř. s. nemá právo na náhradu nákladů řízení; úspěšnému žalobci náhrada nákladů nebyla přiznána, neboť mu v tomto kasačním řízení žádné náklady nevznikly.

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

V Brně dne 10. června 2011

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu