

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **British American Tobacco (Czech Republic), s. r. o.**, se sídlem Vinohradská 151/2828, Praha 3, zast. Mgr. Jakubem Šotníkem, advokátem se sídlem Brno, Šikulova 17, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství** (dříve Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu), se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutím Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 20. 2. 2009, č. j. 19075/08-1200-100430 a č. j. 19063/08-1200-100430, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 10. 8. 2012, č. j. 10 Ca 134/2009 - 72,

takto:

I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 10. 8. 2012, č. j. 10 Ca 134/2009 - 72, **se zrušuje.**

II. Rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 20. 2. 2009, č. j. 19075/08-1200-100430 a č. j. 19063/08-1200-100430, **se zrušují** a věci **se vrací** Odvolacímu finančnímu ředitelství k dalšímu řízení.

III. Odvolací finanční ředitelství **je povinno** zaplatit stěžovateli na nákladech řízení částku 10 808 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora označeného rozsudku Městského soudu v Praze, kterým byly zamítnuty jeho žaloby (řízení o obou žalobách byla předtím spojena ke společnému projednání) proti výše uvedeným rozhodnutím Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu. Těmito rozhodnutími byla zamítnuta stěžovatelova odvolání proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Prahu 3 ze dne 3. 12. 2007, č. j. 201868/07/003513/4531, a ze dne 6. 5. 2008, č. j. 75482/08/003513/4531, jimiž byly zamítnuty stěžovatelovy žádosti o vrácení přeplatku na dani z příjmů právnických osob ve výši 7 716 785 Kč za zdaňovací období roku 2006, resp. 3 527 561 Kč za zdaňovací období roku 2007.

Ve věci jde o výklad ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění účinném v předmětných zdaňovacích obdobích (dále jen „zákon o daních z příjmů“), týkajícího se povinnosti odvodu srážkové daně z příjmů v tomto ustanovení uvedených. Předmětné příjmy představovaly úroky z úvěrové smlouvy plynoucí společnosti B. A. T. International Finance (dále jen „BATIF“), která poskytla stěžovateli úvěr na jeho provozní činnost. Z těchto příjmů odvedl stěžovatel dne 30. 1. 2007 srážkovou daň ve výši 7 716 785 Kč, kterou v postavení plátce srazil za poplatníka se sídlem v zahraničí BATIF za rok 2006. Obdobně dne 6. 2. 2008 odvedl stěžovatel srážkovou daň z příjmů ve výši 3 527 561 Kč za období roku 2007. Při sražení daně z příjmů postupoval stěžovatel podle principu, že za příjmy ze zdrojů na území České republiky plynoucí daňovým nerezidentům se považují podíly na zisku, mezi něž patří i úroky daňově neuznatelné podle pravidel tzv. nízké kapitalizace – na základě překvalifikace úroků z úvěru na podíly na zisku. Tento princip následně stěžovatel zpochybnil, přestože jej aplikoval, protože – jak uvedl – kdyby tak nepostupoval, předepsal by mu správce daně daň k přímému placení. Daňová povinnost by v případě neuhrazení srážkové daně přešla přímo na něho.

Orgány finanční správy však ve svých rozhodnutích vyšly z toho, že srážková daň odvedena být měla. Společnost BATIF má sídlo ve Spojeném království. Jedná se tedy o daňového nerezidenta, který ve vztahu k pasivnímu příjmu (nevyžadujícímu přítomnost na území ČR) není povinen podat přiznání k dani z příjmů a za kterého jeho daňovou povinnost jako poplatníka odvádí stěžovatel coby plátce. Takový postup není vůči společnosti BATIF diskriminační, neboť daňová zátěž za nízkou kapitalizaci nepostihuje pouze daňové nerezidenty, ale stejně tak i daňové rezidenty (ve vztahu k předmětným obdobím dokonce vyšší sazbou daně). Stejně tak nelze přednostně použít mezinárodní smlouvu o zamezení dvojího zdanění (se Spojeným královstvím) a na jejím základě dospět k závěru, že se pravidlo danění nízké kapitalizace neužije. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění totiž nezakládají žádné daňové povinnosti, ale znamenají pouze dohodu na tom, který z příjmů bude v tom kterém státě zdaněn. Vlastní daňovou povinnost upravují daňové zákony jednotlivých států. Ani samotná mezinárodní smlouva o zamezení dvojího zdanění s Velkou Británií však zdanění nízké kapitalizace nevylučuje, ale právě naopak umožňuje. Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu pak v žalobami napadených rozhodnutích dospělo k závěru, že společnost BATIF a stěžovatel jsou osobami spojenými, neboť jsou součástí jedné skupiny podniků (holdingu).

Městský soud označil postup stěžovatele, který nejprve sám daň odvedl a potom požádal o její vrácení, za účelový. Soud se ztotožnil s právními závěry obsaženými

v napadených rozhodnutích. Otázku, zda úroky zaplacené stěžovatelem jsou uznatelnými daňovými náklady, vyřešil městský soud pravomocně již rozsudkem ze dne 7. 6. 2011, č. j. 11 Ca 175/2009 - 52. Předmětem nynějšího řízení bylo již jen zodpovězení otázky, zda tyto úroky mají být zdaněny v České republice srážkovou daní, nebo věřitelem přiznány ve Spojeném království a daněny tam. Městský soud navíc uvedl, že stěžovatel v soudním řízení nehájil svá práva, ale reálně argumentoval ve prospěch třetí osoby – společnosti BATIF.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b), d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s."). Namítá tedy nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předchozím řízení, dále poukazuje na vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadených rozhodnutích vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, a konečně brojí také proti nepřezkoumatelnosti rozhodnutí městského soudu.

Stěžovatel namítá, že bylo nesprávně aplikováno ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 zákona o daních z příjmů. Namísto toho měl být zohledněn § 37 zákona o daních z příjmů, dle něhož se zákon o daních z příjmů použije jen tehdy, pokud mezinárodní smlouva nestanoví jinak. Takovou mezinárodní smlouvou je v daném případě Smlouva 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 (publ. pod č. 89/1992 Sb., dále též „SZDZ"). Tato smlouva přitom v čl. 10 odst. 3 obsahuje vlastní definici dividendy a v čl. 11 odst. 2 vlastní definici úroků a neumožňuje překvalifikaci, jak byla provedena v nyní posuzovaném případě, resp. umožňuje překvalifikaci jen tam, kde je dán tzv. zvláštní vztah podle čl. 11 odst. 4 SZDZ (v tomto ohledu stěžovatel poukazuje na rozsudky zdejšího soudu sp. zn. 2 Afs 83/2008, sp. zn. 2 Afs 42/2008 a sp. zn. 2 Afs 86/2010). Dle stěžovatele odpovídají příjmy společnosti BATIF definici úroků uvedené v čl. 11 shora uvedené mezinárodní smlouvy, podle něhož se úroky mající zdroj v jednom smluvním státě, které pobírá rezident druhého smluvního státu, který je jejich skutečným vlastníkem, zdaňují pouze v tomto druhém státě. V daném případě tak měly být zdaněny pouze ve Velké Británii, nikoliv v České republice.

Stěžovatel nesouhlasí ani s tím, že rozhodnutí orgánů finanční správy opírají nutnost překvalifikace úroků na podíly na zisku existencí zvláštního vztahu mezi stěžovatelem a společností BATIF. Tento zvláštní vztah má vyplývat z toho, že stěžovatel a BATIF jsou osobami spojenými, neboť jde o subjekty, jež jsou součástí jedné skupiny podniků. Tato skutečnost má být rozhodná pro aplikaci § 25 odst. 1 písm. w) a § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 zákona o daních z příjmů. Výraz „zvláštní vztah" nebyl ani v daňovém řízení ani v řízení před městským soudem definován, jak to požaduje pokyn Ministerstva financí D-300 či rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 42/2008. V daném případě mezi dlužníkem (stěžovatelem) a věřitelem (společností BATIF) není zvláštní vztah dán a půjčka je jen standardní a v mezinárodním obchodě běžnou obchodní transakcí v rámci jednoho koncernu. Pro definování zvláštního vztahu je dle stěžovatele klíčové to, že se věřitel poskytnutým úvěrem nějakým způsobem podílí na obchodním riziku dlužníka.

Krom toho stěžovatel poukazuje na to, že ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 zákona o daních z příjmů je svou povahou diskriminační; zákaz diskriminace přitom obsahuje čl. 23 SZDZ a vyplývá také z práva EU a judikatury unijních soudů, kterou stěžovatel obsáhle cituje. V tomto ohledu stěžovatel poukazuje i na unijním právem garantovanou svobodu usazování a volný pohyb kapitálu. S judikaturou Soudního dvora EU ve vztahu k námitce týkající se diskriminace se pak dle stěžovatele dostatečně nevypořádal ani městský soud ani orgány daňové správy. To, že uvedené znění § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 zákona o daních z příjmů je diskriminační, si přitom uvědomilo i samo Ministerstvo financí, což mj. dokládá i skutečnost, že byla zpracována novela citovaného ustanovení, která se však poprvé použije až na zdaňovací období roku 2010.

Stěžovatel nesouhlasí ani s tvrzením městského soudu, že v soudním řízení správním nehájil svá práva, ale práva třetí osoby. Při neodvedení srážkové daně je totiž tato daň plátci stanovena k přímé úhradě. Závěrem stěžovatel popírá názor městského soudu o účelovosti svého postupu a vyjadřuje nesouhlas i se závěrem městského soudu ohledně rozložení daňového břemena.

Ze všech uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby zdejší soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu ve svém stručném vyjádření ke kasační stížnosti poukázalo na svá předchozí vyjádření a napadená rozhodnutí. Kasační stížnost proto navrhuje zamítnout.

Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, stěžovatel je zastoupen advokátem a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Důvodnost kasační stížnosti pak zdejší soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud na úvod konstatuje, že s účinností od 1. 1. 2013 byla dle ustanovení § 19 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, jednotlivá finanční ředitelství zrušena, a jejich právním nástupcem se ve smyslu ustanovení § 7 písm. a) zákona č. 456/2011 Sb., ve spojení s ustanovením § 69 s. ř. s., stalo Odvolací finanční ředitelství, se sídlem v Brně. S ním tedy zdejší soud jednal jako s účastníkem řízení.

Před tím, než se kasační soud začal zabývat námitkami směřujícími do právního posouzení věci samé, musel zjistit, zda napadené rozhodnutí městského soudu netrpí nepřezkoumatelností, jak uvádí stěžovatel (ostatně jde o vadu, kterou je třeba zjišťovat z úřední povinnosti dle § 109 odst. 4 s. ř. s.).

Z konstantní judikatury Ústavního soudu (např. nález ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, publ. ve Sb. n. u. ÚS, svazek 3, nález 34, str. 257, a nález ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, publ. ve Sb. n. u. ÚS, svazek 8, nález 85, str. 287) vyplývá, že jedním z požadavků vyplývajících z práva na spravedlivý proces a z principů právního státu je povinnost soudů svá rozhodnutí odůvodnit. Ve správním soudnictví nachází tato zásada vyjádření v ustanovení § 54 odst. 2 s. ř. s. Z odůvodnění rozsudku musí

vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Pokud by tomu tak nebylo, rozhodnutí by bylo nepřezkoumatelné, protože by nedávalo dostatečné záruky pro to, že nebylo vydáno v důsledku libovůle a způsobem porušujícím ústavně zaručené právo na spravedlivý proces.

Také Nejvyšší správní soud ve svých rozsudcích opakovaně vyslovil, že není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, publ. pod č. 689/2005 Sb. NSS, a také rozsudek ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, www.nssoud.cz). Obdobně v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2007, č. j. 1 Afs 53/2007-34 (dostupný na www.nssoud.cz), bylo vysloveno, že *„je povinností soudu stranám sporu ozřejmit, jakými úsudky byl veden a k jakým závěrům dospěl“*.

Napadený rozsudek městského soudu požadavkům, které vymezila shora shrnutá obsáhlá judikatura, vyhovuje. Z rozsudku dostatečně plyne, oč městský soud opírá své závěry, přičemž se vypořádal se všemi žalobními body. Ostatně sám stěžovatel v kasační stížnosti na údajnou nepřezkoumatelnost poukazuje jen velmi stručně – jednak tím, že výslovně zmiňuje ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (str. 2 doplnění kasační stížnosti), jednak tím, že poukazuje na nedostatečné vypořádání se s poukazem na diskriminační charakter ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 zákona o daních z příjmů, jak ze strany Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu, tak ze strany Městského soudu v Praze (str. 15 a násl. doplnění kasační stížnosti).

Rozsudek městského soudu i žalobami napadená rozhodnutí se však otázkou diskriminace zabývají a shodně vycházejí z toho, že o diskriminaci nejde, neboť daňová zátěž za nízkou kapitalizaci nepostihuje pouze daňové nerezidenty, ale stejně tak i daňové rezidenty (ve vztahu k předmětným obdobím dokonce vyšší sazbou daně). Pokud jde o stěžovatelem uplatňovanou judikaturu a její závěry, ta byla v napadených rozhodnutích reflektována rovněž dostatečně. O tom, že rozsudek městského soudu ani žalobami napadená rozhodnutí nejsou nepřezkoumatelné, výmluvně svědčí to, že s nimi stěžovatel obsáhle polemizuje v kasační stížnosti a zejména jejím podrobném doplnění, které čítá 23 stran právní argumentace. Obsahová správnost, důmyslnost a hloubka závěrů napadených rozhodnutí je pak otázkou jinou, v rámci úvahy o přezkoumatelnosti těchto rozhodnutí neřešenou.

Pokud jde o argument stěžovatele, že v řízení před městským soudem hájil svá práva, nikoliv v první řadě práva společnosti BATIF, je třeba konstatovat, že městský soud postupoval poněkud rozporným způsobem. Na jedné straně konstatoval, že stěžovatel (v pozici žalobce) nehájí v řízení svá práva, na straně druhé žalobu v mezích stěžovatelem vymezených žalobních bodů plně projednal. Pokud by městský soud dospěl k závěru, že stěžovatel nebyl zasažen ve své právní sféře, ale argumentuje jen ve prospěch třetí osoby a

jejích práv, bylo by na místě takovou žalobu odmítnout jako žalobu podanou osobou k tomu zjevně neoprávněnou dle § 46 odst. 1 písm. c) s. ř. s. Tak ovšem městský soud nepostupoval.

Zdejší soud k tomu uvádí, že stěžovatel jistě byl aktivně legitimován k podání žaloby, neboť byl účastníkem předchozích řízení před orgány daňové správy a napadená rozhodnutí se dotýkají jeho právní sféry (jak uvedl rozšířený senát ve svém rozhodnutí ze dne 23. 3. 2005, č. j. 6 A 25/2002 - 42, publ. pod č. 906/2006 Sb. NSS, žalobní legitimace je dána pro všechny případy, kdy se úkon správního orgánu, vztahující se ke konkrétní věci a konkrétním adresátům, dotýká právní sféry žalobce). Byl to stěžovatel, kdo byl povinen jako plátce odvést srážkovou daň správci daně, jinak by mu byla daň předepsána k přímému placení (§ 69 v rozhodné době účinného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků). Stěžovatel tedy byl nositelem zcela konkrétní veřejné subjektivní povinnosti, a jakový takový je legitimován k podání žaloby dle § 65 a násl. s. ř. s. (obdobně viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2005, č. j. 1 Afs 86/2004 - 54, publ. pod č. 792/2006 Sb. NSS). Skutečnost, že stěžovatel byl v daném případě aktivně legitimován, také implicitně plyne ze všech dosavadních rozhodnutí zdejšího soudu (sp. zn. 2 Afs 108/2004, 2 Afs 83/2008, 2 Afs 42/2008, 2 Afs 86/2010), která posuzovala podobnou právní otázku. S pasáží, kde městský soud vysvětluje, že stěžovatel argumentuje ve prospěch třetí osoby, se tak zdejší soud nemůže ztotožnit. Vzhledem k tomu, že přes uvedené tvrzení městský soud žalobu projednal, není ale toto dílčí argumentační pochybení důvodem pro zrušení jeho rozhodnutí.

Kasační soud se dále musel zabývat stěžejní otázkou, zda překvalifikování úroků na dividendy dle § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 zákona o daních z příjmů je možno aplikovat i tam, kde jde o vztah, na který se má primárně použít ustanovení mezinárodní smlouvy.

Podle čl. 10 Ústavy ČR platí, že vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas a jimiž je Česká republika vázána, jsou součástí právního řádu; stanoví-li mezinárodní smlouva něco jiného než zákon, použije se mezinárodní smlouva. Podobně § 37 zákona o daních z příjmů praví, že vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas a jimiž je Česká republika vázána, jsou součástí právního řádu; stanoví-li mezinárodní smlouva něco jiného než zákon, použije se mezinárodní smlouva. Ustanovení § 37 zákona o daních z příjmů lze v dnešní době vnímat již jen jako „relikt“ z období, kdy neexistovala generální recepční norma, kterou nyní představuje právě čl. 10 Ústavy.

Čl. 10 SZDZ definuje dividendy. Dle odst. 1 platí, že dividendy vyplácené společností, která je rezidentem v jednom smluvním státě, osobě, která je rezidentem v druhém smluvním státě, mohou být zdaněny v tomto druhém smluvním státě. Tyto dividendy však dle odst. 2 mohou být rovněž zdaněny ve smluvním státě, v němž je společnost, která je vyplácí, rezidentem, a to podle právních předpisů tohoto státu, avšak jestliže příjemce je skutečným vlastníkem dividend, daň takto stanovená nepřesáhne:

(a) 5 % hrubé částky dividend, jestliže příjemce je společnost, která spravuje nejméně 25 % podílů s hlasovacím právem na společnosti vyplácející dividendy;

(b) 15 % hrubé částky dividend ve všech ostatních případech.

Výraz „dividendy“, použitý v čl. 10 SZDZ, označuje dle odst. 3 tohoto ustanovení, příjmy z akcií nebo jiných práv - s výjimkou pohledávek - s podílem na zisku, jakož i příjmy z práv na společnosti, které jsou podle daňových předpisů státu, v němž je společnost, která rozdílí zisk, rezidentem postaveny na roveň příjmů z akcií a rovněž zahrnuje veškeré jiné příjmy, které podle právních předpisů smluvního státu, jehož je rezidentem společnost, která provádí výplaty, jsou považovány za dividendy nebo rozdělený zisk společnosti. Ustanovení čl. 10 odst. 1 a 2 se v souladu s odst. 4 nepoužije, jestliže skutečný vlastník dividend, který je rezidentem v jednom smluvním státě, vykonává v druhém smluvním státě, v němž je rezidentem společnost vyplácející dividendy, průmyslovou nebo obchodní činnost prostřednictvím stálé provozovny, která je tam umístěna, nebo nezávislé povolání prostřednictvím stálé základny tam umístěné, a jestliže účast, pro kterou se dividendy vyplácejí, se skutečně váže k této stálé provozovně nebo k této stálé základně. V takovém případě se použijí ustanovení článku 7 nebo článku 14 SZDZ, podle toho, o jaký případ jde. Podle odst. 5 pak platí, že pokud společnost, která je rezidentem v jednom smluvním státě, dosahuje zisky nebo příjmy z druhého smluvního státu, nemůže tento druhý stát zdanit dividendy vyplácené společností, ledaže tyto dividendy jsou vypláceny rezidentu tohoto druhého smluvního státu nebo že účast, pro kterou se dividendy vyplácejí, skutečně patří ke stálé provozovně, která je umístěna v tomto druhém státě, ani podrobit nerozdělené zisky společnosti dani z nerozdělených zisků, i když vyplácené dividendy nebo nerozdělené zisky pozůstávají zcela nebo zčásti ze zisků nebo z příjmů docílených v tomto druhém státě.

Jednotlivé odstavce ustanovení čl. 11 SZDZ pak definují, co se podle této mezinárodní smlouvy míní „úrokem“. Podle odst. 1 platí, že úroky mající zdroj v jednom smluvním státě, které pobírá rezident druhého smluvního státu, a který je jejich skutečným vlastníkem, budou zdaněny pouze v tomto druhém státě. Výraz „úroky“, použitý v tomto článku, označuje dle odst. 2 příjmy z vládních cenných papírů, obligací nebo dluhopisů zajištěných i nezajištěných zástavním právem na nemovitosti nebo doložku o účasti na zisku a z pohledávek jakéhokoliv druhu, stejně jako všechny ostatní příjmy, mající charakter příjmů z půjček, podle daňového práva státu, ve kterém je zdroj příjmu. Ustanovení odst. 1 tohoto článku se v souladu s odst. 3 nepoužije, jestliže skutečný vlastník úroků, který je rezidentem v jednom smluvním státě, vykonává v druhém smluvním státě, ve kterém mají úroky zdroj, průmyslovou nebo obchodní činnost prostřednictvím stálé provozovny, která je tam umístěna, nebo nezávislé povolání prostřednictvím stálé základny tam umístěné a jestliže pohledávka, za které jsou úroky placeny, se skutečně váže k této stálé provozovně nebo k této stálé základně. V takovém případě se použijí ustanovení čl. 7 nebo čl. 14 SZDZ, podle toho, o jaký případ jde. Významné je pak především ustanovení odst. 4, dle něhož platí, že pokud **částka úroků přesahuje v důsledku *zvláštních vztahů* existujících mezi plátcem a skutečným vlastníkem úroků, nebo které jeden i druhý udržuje s třetí osobou, za jakéhokoliv důvodu částku, kterou by byl smluvil plátce se skutečným vlastníkem, kdyby nebylo takových vztahů, použijí se ustanovení tohoto článku jen na tuto naposledy zmíněnou částku. Část platů, která ji přesahuje, bude v tomto případě zdaněna podle právních předpisů každého smluvního státu s přihlédnutím k ostatním ustanovením této smlouvy** (zvýraznil NSS).

Je tedy nutno posoudit, zda mezinárodní smlouva v daném případě stanoví něco jiného nežli zákon (o daních z příjmů), tedy konkrétně: zda mezinárodní smlouva (SZDZ)

obsahuje vlastní komplexní úpravu, která z použití vylučuje § 22 odst. 1 písm. g) bod 3, ve spojení s § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů. První z uvedených ustanovení zákona o daních z příjmů ve znění účinném v předmětných zdaňovacích obdobích stanovilo, že za příjmy ze zdrojů na území České republiky se u poplatníků uvedených v § 2 odst. 3 (fyzické osoby s bydlištěm mimo území ČR) a § 17 odst. 4 (právnické osoby se sídlem mimo území ČR) považují podíly na zisku, vypořádací podíly, podíly na likvidačním zůstatku obchodních společností a družstev a jiné příjmy z držby kapitálového majetku a část zisku po zdanění vyplácená tichému společníkovi. Za podíly na zisku se pro účely zákona považuje i zjištěný rozdíl mezi sjednanou cenou a cenou obvyklou na trhu (§ 23 odst. 7) a dále úroky, které se neuznávají jako výdaj (náklad) podle § 25 odst. 1 písm. w). V dané věci je rozhodující právě § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů, dle něhož jsou ve spojení s § 22 odst. 1 písm. g) bod 3, téhož zákona za podíly na zisku považovány úroky z úvěrů a půjček, u nichž je věřitel osobou spojenou ve vztahu k dlužníkovi, a to ve výši úroků z částky, o kterou úhrn úvěrů a půjček od spojených osob, v průběhu zdaňovacího období nebo období, za něž se podává daňové přiznání, přesahuje šestinásobek výše vlastního kapitálu, je-li příjemcem úvěru a půjčky banka nebo pojišťovna, nebo čtyřnásobek výše vlastního kapitálu u ostatních příjemců úvěrů a půjček. Do úvěrů a půjček se nezahrnují úvěry a půjčky nebo jejich část, z nichž úroky jsou součástí vstupní ceny majetku, a dále prokazatelně poskytnuté bezúročné úvěry a půjčky. Toto ustanovení se nevztahuje na osoby jinak spojené uvedené v § 23 odst. 7 písm. b) bodě 5, na poplatníky uvedené v § 18 odst. 3, na burzu cenných papírů a na poplatníky uvedené v § 2.

Citovaná ustanovení upravují z hlediska daně z příjmů pravidla tzv. nízké kapitalizace. Uvnitř skupiny společností jsou jednotlivé společnosti mnohdy vzájemně financovány prostřednictvím půjčky či úvěru. Nízkou kapitalizací je rozuměn stav, kdy je kapitál společnosti tvořen z větší části z dluhu než z vlastního jmění. Dluhové financování může být využíváno k reálným podnikatelským potřebám, ale také k daňovému plánování. Z nadměrného financování prostřednictvím půjček nebo úvěrů by si dlužníci mohli odečíst od základu daně i nadměrně vysoké úroky z dluhu, a tím si snížit daňovou povinnost. To je důvodem pro zavedení daňových pravidel nízké kapitalizace v řadě (nikoliv ovšem ve všech) evropských zemí, mj. i v České republice, kde princip pravidel nízké kapitalizace spočívá ve stanovení poměru dluhu k vlastnímu kapitálu, od kterého není možné danou výši úroků odečítat. Daňové konsekvence nízké kapitalizace uplatňuje 17 zemí EU, Spojené království mezi ně nepatří. K principu nízké kapitalizace v zemích EU viz též Sobotková, V.: Pravidla nízké kapitalizace v Evropské unii. *Daně a právo v praxi.* č. 8/2010, s. 29-33.

Problematikou nízké kapitalizace se zdejší soud již zabýval v několika svých rozhodnutích. Ze všech plyne, že v případě, kdy si tuzemská společnost půjčuje peníze od zahraniční společnosti, je nutno aplikovat na posouzení nízké kapitalizace mezinárodní smlouvu o zamezení dvojího zdanění, je-li taková smlouva mezi příslušnými státy uzavřena. V rozsudku ze dne 10. 2. 2005, č. j. 2 Afs 108/2004 - 106, publ. pod č. 577/2005 Sb. NSS, dospěl zdejší soud k závěru, že daňová povinnost souvisící s úvěrovými smlouvami je na základě § 37 zákona o daních z příjmů posuzována podle mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů, které jednoznačně vymezují pojmy „úroky“ a „dividendy“. Není pak již důvod k užití

doplňkových výkladových prostředků. Odpovídají-li vyplácené úroky vymezení tohoto pojmu v mezinárodních smlouvách, podléhají zdanění ve státě jejich příjemce. Také v rozsudku ze dne 8. 6. 2009, č. j. 2 Afs 83/2008 - 58, www.nssoud.cz, plyne, že národní úprava zdanění nízké kapitalizace se nepoužije tehdy, jde-li o vztahy, v nichž vystupuje daňový nerezident a současně je s domovskou zemí tohoto nerezidenta uzavřena smlouva o zamezení dvojího zdanění, neboť v takové chvíli je třeba přednostně aplikovat tuto mezinárodní smlouvu.

Nejobsáhleji se dané problematice zdejší soud věnoval ve svém rozsudku ze dne 30. 4. 2009, č. j. 2 Afs 42/2008 - 62, www.nssoud.cz. Šlo sice o posouzení mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění s jiným státem (SRN), ale tato smlouva obsahuje řadu shod se SZDZ se Spojeným královstvím (rozdíly jsou spíše jen formulačního rázu), neboť obě vycházejí ze Vzorové smlouvy OECD o zamezení dvojímu zdanění. I toto rozhodnutí dospívá k závěru, že mezinárodní smlouva upravuje definici úroků a dividend komplexně, a proto nelze v této části aplikovat národní legislativu. Pojmu „úroky“ v mezinárodní smlouvě a jejímu režimu je proto nutno podřadit veškeré ekonomické benefity v příslušném ustanovení předvídané, bez ohledu na případnou vnitrostátní úpravu. Nelze též přehlédnout, že i úroky, které se neuznávají jako daňově uznatelný náklad, ale naopak jsou posuzovány jako příjmy podléhající zdanění dle § 22 odst. 1 písm. g) bodu 3 zákona o daních z příjmů, jsou i nadále úroky (jde ostatně primárně o ekonomickou veličinu); pouze pro potřeby zákona o daních z příjmů se na ně nahlíží odlišně, s příslušnými daňovými konsekvencemi. Opačný výklad by ostatně vedl k absurdnímu důsledku, kdy by aplikace normy, která má být použita přednostně (mezinárodní smlouva), mohla být vyloučena úpravou, která má fakticky jen povahu subsidiární (vnitrostátní legislativa). V dalším lze pro stručnost blíže poukázat na uvedený rozsudek, jakož i na rozsudky uvedené v předchozím odstavci.

Ke stejným závěrům jako citovaná judikatura dospívá i odborná literatura (zejm. viz Sobotková, V.: Tak trochu jinak o pravidlech nízké kapitalizace. *Daně a právo v praxi.* č. 11/2012, s. 9 a násl.). Z ní plyne, že nelze opomíjet příslušné mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění, kterými je Česká republika vázána. Nebude-li přehodnocení na podíly na zisku či dividendy povoleno příslušnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění, nelze je podle národního práva provést a uvalit tak 15% sazbu daně dle národního zákona.

V nyní posuzovaném případě tak bylo nesprávně použito ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 zákona o daních z příjmů, neboť komplexní úprava v SZDZ (zejm. čl. 10 a 11) má aplikační přednost. Nelze se ani ztotožnit s argumentací, že obě úpravy jsou v zásadě shodné, a tak je lhostejno, která z nich bude užita. Pojem „zvláštní vztah“, užitý v čl. 11 odst. 4 SZDZ, totiž není ekvivalentní k pojmu „spojené osoby“, užitému v § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů. Jde o neurčitý právní pojem, který není definován v SZDZ, a proto je nutno vyložit jej vždy v kontextu konkrétní věci, a to za pomoci obvyklých interpretačních postupů. Stejný výraz, ovšem opět bez jakéhokoli náznaku jeho legální definice, obsahuje již jen čl. 12 odst. 6 SZDZ, upravující postup při zdaňování licenčních poplatků. Čl. 3 odst. 2 SZDZ zakotvuje pravidlo, dle něhož každý výraz, který není jinak definován, bude mít pro aplikaci této smlouvy smluvním státem význam, jež mu náleží podle práva tohoto státu, které upravuje daně, na něž se vztahuje tato smlouva, pokud souvislost nevyžaduje odlišný výklad. Vnitrostátní zákonná úprava však tento

pojem taktéž neznala. Za této situace je výraz „zvláštní vztah“ třeba považovat za neurčitý právní pojem, který musí být vyložen a naplněn konkrétním obsahem, odpovídajícím konkrétní posuzované věci a nelze jej vyložit odkazem na definice zakotvené v terciární normotvorbě. Sluší se v této souvislosti upozornit na fakt, že v případech interpretačních obtíží norem mezinárodních smluv je na místě postupovat způsobem předpokládaným Vídeňskou úmluvou o smluvním právu (vyhlášena pod č. 15/1988 Sb.), podpůrně lze využít i komentář ke Vzorové smlouvě OECD o zamezení dvojímu zdanění. I za situace, kdy by byla v dané věci zjištěna existence *zvláštního vztahu* mezi stěžovatelem a poskytovatelem půjčky (společností BATIF), by otázka, zda sjednané úroky odpovídají úrokům, které by smluvil *plátce se skutečným vlastníkem, kdyby nebylo takových vztahů*, musela být vyřešena cestou dokazování a nikoli postupem dle § 23 odst. 7 věty druhé zákona o daních z příjmů. Postup dle jmenovaného ustanovení je užitím specifického právního institutu a jde nepochybně o legislativně přípustný postup. Zde je však nutno mít na zřeteli, že v daňovém řízení má být před vydáním rozhodnutí vždy řádně zjištěn skutkový stav věci a primárně tedy musí být o rozhodných skutečnostech vedeno dokazování. Výjimky z tohoto pravidla jsou nepochybně přípustné, vždy však z povahy věci musí být explicitně zakotveny v právní normě. SZDZ takový postup při zdaňování úroků dle čl. 11 vůbec nepředpokládá a má-li jí být použito přednostně (§ 37 zákona o daních z příjmů), nelze než dovodit, že použití § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je v případě, kdy se postupuje podle zmiňovaného článku, pojmově vyloučeno.

Skutečnost, že ustanovení SZDZ o zvláštním vztahu nebylo v daňovém řízení aplikováno ani nikterak interpretováno, způsobila, že ve vztahu k tomuto pojmu nebyl zjišťován ani skutkový stav. Tuto skutečnost přitom Nejvyšší správní soud nemůže sám nikterak překlenout. Vzhledem k tomu, že bylo užito ustanovení (národního práva), jež užito býti nemělo, netřeba se již zabývat tím, zda jde o ustanovení diskriminační, jak namítá stěžovatel.

Zdejší soud proto shledal, že byl naplněn důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Dále kasační soud dospěl k závěru, že již v řízení před městským soudem měla být rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu pro nezákonnost zrušena. Vzhledem k tomu, že v dalším řízení před městským soudem by došlo toliko k přenesení závazného právního názoru zdejšího soudu v této věci na správní orgán, Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil kasační stížností napadený rozsudek městského soudu, věc mu však nevrátil k dalšímu řízení, neboť podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. současně zrušil žalobami napadená rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu. Jeho procesnímu nástupci také podle § 78 odst. 4 s. ř. s. věci vrací k dalšímu řízení, v němž je podle odst. 5 téhož ustanovení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku. Bude tedy nutno prostřednictvím dokazování zjišťovat, zda mezi stěžovatelem a společností BATIF byl dán tzv. zvláštní vztah. Je nezbytné upozornit, že tento vztah je třeba analyzovat vždy za každé zdaňovací období, za které se podává daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob, nikoliv jen k okamžiku uzavření smlouvy o úvěru.

Nejvyšší správní soud je posledním soudem, který o věci rozhodl, a proto musí rozhodnout o náhradě nákladů celého soudního řízení. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. má úspěšný stěžovatel právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů

proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Vzhledem k tomu, že se stěžovatel v řízení o žalobách výslovně vzdal práva na náhradu nákladů žalobních řízení (č. l. 72 soudního spisu zn. 10 Ca 135/2009), jsou tyto náklady tvořeny pouze částkou 5000 Kč za zaplacený soudní poplatek za kasační stížnost a dále náklady zastoupení stěžovatele v řízení o kasační stížnosti. V tomto řízení byly provedeny 2 úkony právní služby (převzetí a příprava věci advokátem Mgr. Jakubem Šotníkem, který v řízení před městským soudem stěžovatele nezastupoval, a podání kasační stížnosti – resp. jejího doplnění, které došlo soudu dne 11. 12. 2012, neboť sama blanketní kasační stížnost není jako takový úkon uznána) v celkové částce 4200 Kč podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění účinném ke dnům, kdy byly úkony provedeny. Soud dále přiznal náhradu hotových výdajů, která činí podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu 300 Kč za jeden úkon; celkově tedy 600 Kč. Zástupce stěžovatele doložil, že je plátcem daně z přidané hodnoty. Podle § 57 odst. 2 s. ř. s. platí, že je-li zástupcem účastníka advokát, který je plátcem daně, patří k nákladům řízení rovněž částka, která odpovídá příslušné sazbě daně, vypočtená z odměny za zastupování a z náhrad určených podle § 35 odst. 2 věty druhé; to samé platí i v případě, kdy advokát je společníkem právnické osoby zřízené podle zvláštních právních předpisů upravujících výkon advokacie a plátcem daně je tato právnická osoba. Náklady řízení za zastoupení včetně daně tedy činí 5 808 Kč, včetně nákladů za soudní poplatek jde celkem o částku 10 808 Kč. Celkovou částku nákladů řízení je procesní nástupce žalovaného povinen zaplatit stěžovateli do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce.

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

V Brně dne 28. března 2013

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu