



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jana Ryby a soudců JUDr. Ludmily Sandnerové a Mgr. Ivety Postulkové ve věci žalobce: **Synthon International Holding B.V.**, se sídlem Microweg 22, 6545 CM Nijmegen, Nizozemí, zast. společností **Ernst & Young, s.r.o.**, IČO: 267 05 338, se sídlem Praha 1, Na Florenci 2116/15, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, o přezkum rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 4. 2014 č.j. 8476/14/5000-14201-706012,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í

Žalobce se domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 4. 2014 č.j. 8476/14/5000-14201-706012 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a zároveň potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 4. 10. 2013 č.j. 5082158/13/2010-24806-106714 (dále jen „*rozhodnutí správce daně*“).

Rozhodnutím správce daně byla podle ust. § 237 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*daňový řád*“), zamítnuta stížnost žalobce (jako poplatníka) ze dne 1. 8. 2013 č.j. 4370368/13 na postup plátce daně – společnosti QUINTA-ANALYTICA s.r.o., se sídlem Praha 10, Pražská 1486/18c (dále jen „*plátce daně*“). Správce daně dospěl k závěru, že postup plátce daně byl v souladu s ustanoveními obchodního zákoníku (č. 513/1991 Sb.), se Smlouvou mezi Československou socialistickou republikou a Nizozemským královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku ze dne 4. 3. 1974 (dále jen „*smlouva o zamezení dvojího zdanění*“) a s ustanoveními zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*zákon o daních z příjmů*“), a že srážková daň byla odvedena ve správné výši. Ustanovení čl. 23 smlouvy o zamezení dvojího zdanění nelze podle správce

daně použit, jelikož příjmy související se smlouvou o tichém společenství jsou specifikovány v čl. 10 odst. 6 smlouvy o zamezení dvojího zdanění jako příjmy z pohledávek s podílem na ziscích, ustanovení čl. 10 odst. 3 smlouvy o zamezení dvojího zdanění nelze pak použít proto, že poplatník (žalobce) nesplňuje podmínku přímého vlastnictví nejméně 25 % jmění společnosti vyplácející dividendy, neboť smlouva o tichém společenství nezakládá existenci podílu na jmění společnosti, podle § 681 obchodního zákoníku má tichý společník postavení věřitele své pohledávky a pro postup plátce při ukončení smlouvy o tichém společenství se použije ustanovení čl. 10 odst. 2 smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

V podané žalobě žalobce předně uvádí, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť žalovaný se v napadeném rozhodnutí řádně nevypořádal se všemi odvolacími námitkami žalobce, konkrétně s definicí pojmu jmění. Dále žalobce uvádí, že s ohledem na to, že je holandským daňovým rezidentem, posuzuje se zdanění jeho příjmů v souladu s § 37 zákona o daních z příjmů podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Žalobce má za to, že měl v předmětném období nejméně pětadvacetiprocentní podíl na jmění plátce daně, a proto měl správce daně postupovat v souladu s článkem 10 odst. 3 smlouvy o zamezení dvojího zdanění nebo v souladu s článkem 23 smlouvy o zamezení dvojího zdanění. V této souvislosti žalobce uvádí, že pojem „capital“, uvedený v čl. 10 odst. 3 anglického textu smlouvy o zamezení dvojího zdanění, který je podle čl. 32 této smlouvy rozhodující, je třeba vykládat širěji, než to činí žalovaný, který tento pojem vykládá úzce jako základní kapitál, a sice v tom smyslu, že se jedná o veškeré jmění společnosti.

Ve vyjádření k podané žalobě žalovaný uvedl, že podle jeho názoru je příjem žalobce příjmem podle čl. 10 smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Dále poukázal na to, že vztah mezi žalobcem a plátcem daně na základě smlouvy o tichém společenství byl vztahem závazkovým a že nic nenasvědčuje tomu, že by mezi nimi došlo k jakémukoli převodu věcných práv tak, aby bylo možno hovořit o žalobci jako o přímém vlastníkov jakékoli části jmění plátce daně. Tento závěr je podle žalovaného rozhodující. Žalovaný připomíná, že žalobce není vlastníkem 25 % jmění plátce daně, a proto se nemůže dovolávat uplatnění článku 10 odst. 3 smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Pokud se žalobce domnívá, že splňuje podmínku přímého vlastnictví více než 25% jmění společnosti plátce daně, měl podle žalovaného v první řadě doložit nabývací titul. Zároveň žalovaný v této souvislosti odkazuje i na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 26. 8. 2009 č.j. 1 Afs 87/2009-51, pokud jde o vymezení postavení tichého společníka, které představuje podle žalovaného obecnou definici, nikoli jen účelovou např. pro konkrétní daň z nemovitosti. K další žalobní námitce žalovaný uvádí, že i ta je nedůvodná, když jak napadené rozhodnutí, tak i rozhodnutí správce daně obsahuje srozumitelnou argumentaci, jakým způsobem a proč správní orgány postupovaly tak, jak postupovaly; odvolací námitky, s nimiž se podle žalovaného žalobní námitky překrývají, přitom byly v napadeném rozhodnutí vypořádány. Žalovaný proto navrhuje podanou žalobu jako nedůvodnou zamítnout.

Žalobce podal soudu rovněž repliku, v níž však neuvedl nad rámec podané žaloby nové skutečnosti či nové argumenty podporující tvrzení uvedená již v žalobě.

Ve věci samé rozhodl Městský soud v Praze (dále jen „*městský soud*“) bez nařízení jednání, neboť s tím účastníci řízení souhlasili, žalobce výslovně, žalovaný konkludentně (§ 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „*s.ř.s.*“).

Městský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 s.ř.s.), a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s.ř.s.). Věc posoudil takto:

Podle čl. 10 odst. 1 smlouvy o zamezení dvojího zdanění dividendy vyplácené společností, která má sídlo v jednom z obou států, osobě, která má bydliště či sídlo v druhém státě, mohou být zdaněny v tomto druhém státě.

Podle čl. 10 odst. 2 smlouvy o zamezení dvojího zdanění nicméně tyto dividendy mohou být zdaněny ve státě, ve kterém má sídlo společnost, která je vyplácí, a to podle zákonů tohoto státu. Daň takto stanovená však nemůže přesáhnout 10 % hrubé částky dividend.

Podle čl. 10 odst. 3 smlouvy o zamezení dvojího zdanění stát, ve kterém má sídlo společnost vyplácející dividendy, nezdaní bez ohledu na ustanovení odstavce 2 dividendy, vyplácené touto společností společností, 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.

Podle § 681 obchodního zákoníku (zákona č. 513/1991 Sb. účinného do 31. 12. 2013) má tichý společník ohledně svého vkladu právní postavení, jaké má věřitel ohledně své pohledávky, není však oprávněn požadovat vrácení svého vkladu před zánikem smlouvy (pokud z ustanovení § 673 až 680 nevyplývá něco jiného).

Podle čl. 10 odst. 6 smlouvy o zamezení dvojího zdanění výraz "dividendy", použitý v tomto článku smlouvy, označuje příjmy z akcií, z požitkových listů nebo práv, kuksů, zakladatelských podílů nebo jiných práv s podílem na ziscích, právě tak jako příjmy z pohledávek s podílem na ziscích a příjmy z jiných společenských práv, které jsou postaveny na roveň příjmům z akcií daňovými předpisy státu, v němž má sídlo společnost vyplácející dividendy.

Nejprve se soud zabýval námitkou žalobce, že se žalovaný v napadeném rozhodnutí nevypořádal se všemi odvolacími námitkami žalobce, neboť podle ustálené judikatury NSS platí, že nevypořádá-li se správní orgán v rozhodnutí o opravném prostředku se všemi námitkami, které v něm byly uplatněny, způsobuje to nepřezkoumatelnost rozhodnutí (zpravidla) spočívající v nedostatku jeho důvodů. Zároveň však platí, že *není přípustné institut nepřezkoumatelnosti libovolně rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se správní orgán podstatou námitky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námitky a dopustí se dílčího nedostatku odůvodnění. ... Pokud však (roz. správní orgán) vyloží, proč se s danou námitkou neztotožňuje, nelze již hovořit o nepřezkoumatelnosti, byť by se závěr vyslovený správním orgánem jevil soudu zcela mylný a nepřijatelný* (rozsudek NSS ze dne 19. 12. 2008 č.j. 8 Afs 66/2008-71).

Z napadeného rozhodnutí je přitom zřejmé, že žalovaný, který potvrdil závěry rozhodnutí správce daně, se podrobně zabýval všemi odvolacími námitkami, a to jak námitkou nepřezkoumatelnosti rozhodnutí správce daně, tak i námitkou nesprávného právního posouzení věci. S ohledem na uvedený poznatek městský soud dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí je přezkoumatelné, přesvědčivé a úplné. První žalobní námitka tak není důvodná.

Dále se soud zabýval druhou žalobní námitkou. Z článku 10 odst. 3 smlouvy o zamezení dvojího zdanění je zřejmé, že v něm smluvní strany stanoví tři podmínky, za jejichž současného splnění lze toto ustanovení aplikovat, resp. neaplikovat čl. 10 odst. 2 této smlouvy, a sice

- 1) dividendy jsou vypláceny společností společnosti, jejíž jmění je zcela nebo zčásti rozděleno na akcie,
- 2) dividendy jsou vypláceny společností společnosti, která má sídlo ve druhém státě, a
- 3) dividendy jsou vypláceny společností společnosti, která vlastní přímo nejméně 25 % jmění společnosti vyplácející dividendy.

Mezi účastníky řízení není sporné splnění podmínek 1) a 2), spor panuje v otázce splnění podmínky 3), tedy zda žalobce přímo vlastnil 25 % jmění plátce daně či nikoli.

Shodně se žalovaným městský soud dospěl k závěru, že pro posouzení povahy tichého společenství je rozhodující česká právní úprava obsažená v ust. § 673 až 681 někdejšího obchodního zákoníku, a to s ohledem na čl. 10.1 smlouvy uzavřené dne 22. 4. 2013 mj. mezi žalobcem a plátcem daně a týkající se mj. ukončení dohody o tichém společenství.

Městský soud má za to, že lze souhlasit se žalobcem v tom smyslu, že v daném případě lze při výkladu pojmu „jmění“ užít definici obsaženou v § 6 odst. 2 obchodního zákoníku, tedy že jměním právnické osoby je soubor jejího veškerého majetku a závazků. Nicméně nelze souhlasit se žalobcem v tom smyslu, že tichý společník je obchodním zákoníkem postaven na roveň ostatním společníkům, když § 681 obchodního zákoníku výslovně stanovil, že tichý společník má právní postavení věřitele. Věřitel přitom není vlastníkem jmění svého dlužníka (odpovídajícího výši své pohledávky). Obdobný závěr k problematice tichého společenství přitom zaujal i NSS v rozsudku ze dne 26. 8. 2009 č.j. 1 Afs 87/2009-51, podle něhož *tichý společník (...) není účasten ve společnosti, pouze participuje na zisku, jehož dosáhne společník, nikoliv on sám, a jeho příjmy jsou tak odvozeny od příjmů osoby jiné.*

Městský soud proto dospěl k závěru, že žalobce neprokázal splnění podmínky přímého vlastnictví 25 % jmění plátce daně, a proto nebyly splněny podmínky pro postup podle čl. 10 odst. 3 smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Právní závěr žalovaného i správce daně tak odpovídá skutkovému zjištění a je v souladu se zákonem i smlouvou o zamezení dvojího zdanění.

Pro úplnost uvádí, že na danou věc nelze aplikovat ani čl. 23 smlouvy o zamezení dvojího zdanění, neboť příjem žalobce není příjmem výslovně neuvedeným v čl. 6 a 22 této smlouvy, kdy ten je příjmem podle čl. 10 cit. smlouvy, neboť dividendou se podle čl. 10 odst. 6 cit. smlouvy o zamezení dvojího zdanění mj. rozumí i příjem z pohledávek.

Z uvedených důvodů městský soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná a proto ji podle ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Výrok o náhradě nákladů řízení vychází ze skutečnosti, že žalobce nebyl v řízení úspěšný, zatímco žalovanému, který měl v řízení úspěch, hodnotitelné procesní náklady nevznikly (§ 60 odst. 1 s.ř.s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se

sídlem Moravské náměstí 6, Brno, a to v tolika vyhotoveních (podává-li se v listinné podobě), aby jedno zůstalo soudu a každý účastník dostal jeden stejnopis. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 29. června 2017

JUDr. Jan Ryba, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení: Hrůzová, DiS.