



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Jana Kratochvíla a Tomáše Foltase ve věci žalobkyně: **CERTONIA TRADING LIMITED**, se sídlem 25 Spyrou Araouzou, Berengaria 25, Limassol, Kyperská republika, zastoupené Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční náměstí 14, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 10. 2024, čj. 32206/24/5200-11431-702498, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 11. 6. 2025, čj. 9 Af 1/2025-43,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Nejvyšší správní soud se v tomto rozsudku zabýval vztahem § 22 odst. 1 písm. h) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a čl. 13 Smlouvy mezi Českou republikou a Kyperskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (č. 120/2009 Sb. m. s.). Rozhodl, že z tohoto ustanovení zákona o daních z příjmů jednoznačně vyplývá, že příjmy daňových nerezidentů z převodu podílů v obchodních korporacích, které mají sídlo na území Česka, podléhají zdanění v Česku. Tato mezinárodní smlouva přitom tomuto zdanění nebrání, pokud, jako v tomto případě, jde o příjem z převodu podílu na společnosti, jejíž hodnota plyne z více než 50 procent z nemovitého majetku umístěného v Česku.

[2] Žalobkyně je kyperskou daňovou rezidentkou. Finanční úřad pro hlavní město Prahu (správce daně) žalobkyni doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2017 ve výši 9 868 410 Kč. Správce daně zjistil, že v roce 2017 žalobkyně nabyla příjmy z převodu podílu v obchodní společnosti PROSEK Development, a. s., která má sídlo na území Česka, tedy příjmy vyjmenované v § 22 odst. 1 písm. h) zákona o daních z příjmů. Majetek této společnosti tvořil téměř výhradně (přes 90 %) nemovitý majetek v Česku.

[3] Žalovaný toto rozhodnutí potvrdil. Uvedl, že § 22 odst. 1 písm. h) zákona o daních z příjmů nerozlišuje mezi obchodními korporacemi v závislosti na složení jejich majetku, ale vztahuje se na jakékoliv převody jejich podílů za podmínky, že mají své sídlo na území Česka. Čl. 13 Smlouvy mezi Českou republikou a Kyperskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (bilaterální smlouva) tomuto zdanění nebrání. Podle čl. 13 odst. 2 této smlouvy *zisky, které pobírá rezident jednoho smluvního státu ze zcizení akcií nebo jiných práv a podílů na společnosti, osobní společnosti nebo trustu, jejichž hodnota plyne z více než 50 procent z nemovitého majetku umístěného ve druhém smluvním státě, mohou být zdaněny v tomto druhém státě.*

[4] Městský soud v Praze žalobu žalobkyně zamítl. Ztotožnil se s názory žalovaného. Podotkl, že hlavní rozhodovací důvod, na němž daňové orgány vystavěly svou argumentaci, je, že příjem z prodeje akcií společnosti PROSEK Development je příjmem podléhajícím zdanění v České republice na základě § 22 odst. 1 písm. h) zákona o daních z příjmů. Čl. 13 odst. 2 bilaterální smlouvy nelze vykládat tak, že ukládá smluvním stranám povinnost zavést do jejich vnitrostátních právních řádů zvlášť povinnost zdaňovat převody podílů v tzv. nemovitostních společnostech, pokud již jejich vnitrostátní právní předpisy takovou možnost v širším okruhu případů připouštějí. Ustanovení § 22 odst. 1 zákona o daních z příjmů stanovuje případy, v nichž se v Česku zdaňuje příjem daňových nerezidentů. Smlouvy o zamezení dvojímu zdanění (tedy včetně bilaterální smlouvy s Kyprem) mohou aplikaci § 22 odst. 1 zákona o daních z příjmů omezit. Pokud ji v daném případě neomezí, užije se vnitrostátní právní úprava zakotvená v zákoně o daních z příjmů v plném rozsahu.

[5] Ze skutkových zjištění daňových orgánů, o nichž není mezi účastníky sporu, plyne, že byl majetek společnosti PROSEK Development v rozhodném období z 94 % tvořen nemovitým majetkem umístěným v Česku. Užití vnitrostátní právní úpravy tedy není v rozporu s bilaterální smlouvou a správce daně postupoval v souladu s touto smlouvou i zákonem o daních z příjmů.

[6] Závěrem městský soud uvedl, že i pokud by žalobkyně doložila, že v jiných případech (například při prodeji akcií společnosti ČEZ, a.s.) daňové orgány daň nevybírají, nemohlo by touto „správní praxí“ být založeno její legitimní očekávání, že ani v jejím případě daň stanovena nebude. Jak plyne z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, legitimní očekávání ani ustálená správní praxe nemohou být nikdy založeny pasivitou správního orgánu, který nepostupoval v souladu s právem.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření účastníků

[7] Žalobkyně (stěžovatelka) se proti rozsudku městského soudu bránila kasační stížností. Vznese následující námitky.

pokračování

1. Výklad městského soudu ke vztahu příslušných ustanovení bilaterální smlouvy a zákona o daních z příjmů je chybný. Pokud zákon o daních z příjmů neprovádí čl. 13 odst. 2 bilaterální smlouvy, neexistuje zákonný podklad pro zdanění příjmů stěžovatelky z převodu podílu v obchodní korporaci PROSEK Development. Přímo z bilaterální smlouvy nemohou stěžovatelce plynout žádné povinnosti.

2. Městský soud nevypořádal řádně námitku stěžovatelky ohledně jejího legitimního očekávání. Výklad přijatý městským soudem by vedl k absurdním důsledkům. Například majetek společnosti ČEZ, a.s. je tvořen z 75,2 % nemovitými věcmi. Pak by jakýkoliv příjem z prodeje akcií této společnosti obchodovaných po celém světě podléhal zdanění v Česku.

[8] Žalovaný ve svém vyjádření navrhl kasační stížnost zamítnout. Rozsudek městského soudu považuje za zákonný.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

III.a Zdanění příjmů z převodu podílu

[9] Podle § 17 odst. 4 zákona o daních z příjmů právnické osoby jsou daňovými nerezidenty, pokud nemají na území České republiky své sídlo. Daňoví nerezidenti mají daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy ze zdrojů na území České republiky.

[10] Podle § 22 odst. 1 písm. h) zákona o daních z příjmů se za příjmy ze zdrojů na území České republiky u daňových nerezidentů považují příjmy z převodu podílů v obchodních korporacích, které mají sídlo na území České republiky.

[11] Městský soud dospěl k závěru, že právě citované ustanovení tvoří zákonný podklad pro doměření daně stěžovatelce v této věci. Nejvyšší správní soud s tímto názorem souhlasí.

[12] Rozsudek městského soudu je v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, na kterou stěžovatelka odkazuje v kasační stížnosti. Podle této judikatury smlouvy o zamezení dvojímu zdanění zpravidla nenahrazují vnitrostátní daňové předpisy smluvních států, ani nezakládají nové právo státu požadovat placení daně. Zpravidla tak pouze mění právní režim zdanění stanovený vnitrostátními daňovými předpisy, a to v zásadě jen ku prospěchu daňových subjektů. Pokud by konkrétní mezinárodní smlouva měla netradičně vést ke sjednocení daňových systémů ve smluvních státech, pak by smluvní úprava daně otázky měla v souladu s čl. 10 Ústavy přednost před vnitrostátním právem. Jelikož by se však jednalo o vybočení z obvyklého účelu a rozsahu úpravy tohoto typu smlouvy, muselo by se tak stát výslovně a bez jakýchkoliv pochybností (rozsudek NSS ze dne 27. 5. 2015, čj. 6 Afs 52/2015-29, body 8-9).

[13] V daném případě městský soud ani daňové orgány povinnost stěžovatelky platit daň na mezinárodní smlouvě nezakládaly. Jinými slovy městský soud svůj názor nezaložil na tom, že by nějaká povinnost stěžovatelce vyplývala z bilaterální smlouvy. To z rozsudku městského soudu nevyplývá. Naopak městský soud jasně a na více místech zdůrazňuje, že

§ 22 odst. 1 zákona o daních z příjmů stanovuje případy, v nichž se v Česku zdaňuje příjem daňových nerezidentů. Smlouvy o zamezení dvojímu zdanění mohou aplikaci tohoto ustanovení omezit. Pokud ji v daném případě neomezí, užije se vnitrostátní právní úprava zakotvená v zákoně o daních z příjmů v plném rozsahu (bod 37 rozsudku, shodně body 40 a 41).

[14] Vztah zákona o daních z příjmů a bilaterální smlouvy je skutečně jiný, než jak uvádí stěžovatelka, respektive jak stěžovatelka podsouvá městskému soudu i žalovanému. Jaký příjem podléhá zdanění v České republice stanoví zákon o daních z příjmů. Bilaterální smlouva o zamezení dvojímu zdanění může aplikaci zákonného ustanovení vyloučit. Podle čl. 10 Ústavy totiž stanoví-li mezinárodní smlouva splňující tam uvedené podmínky něco jiného než zákon, použije se mezinárodní smlouva.

[15] V konkrétním případě podle čl. 13 odst. 5 bilaterální smlouvy *zisky ze zcizení jakéhokoli jiného majetku, než který je uveden v odstavcích 1, 2, 3 a 4, podléhají zdanění jen ve smluvním státě, jehož je zcizitel rezidentem*. Podle odstavce 2 však *zisky, které pobírá rezident jednoho smluvního státu ze zcizení akcií nebo jiných práv a podílů na společnosti, osobní společnosti nebo trastu, jejichž hodnota plyne z více než 50 procent z nemovitého majetku umístěného ve druhém smluvním státě, mohou být zdaněny v tomto druhém státě*. Právě toto ustanovení dopadá na případ stěžovatelky, neboť majetek společnosti PROSEK Development byl v rozhodném období z 94 % tvořen nemovitým majetkem umístěným v Česku. Proti tomuto skutkovému závěru stěžovatelka nic nenamítá. V důsledku tak bilaterální smlouva v tomto konkrétním případě není v rozporu se zákonem o daních z příjmů a nestanoví něco jiného ve smyslu čl. 10 Ústavy. Není tedy na místě aplikovat mezinárodní smlouvu, konkrétně zde čl. 13 odst. 5 bilaterální smlouvy, a plně se uplatní zákon o daních z příjmů.

[16] Právě uvedené nakonec již stěžovatelce přesvědčivě vysvětlil městský soud. Nejvyšší správní soud s tímto názorem plně souhlasí.

[17] Lze tedy shrnout, že § 22 odst. 1 písm. h) zákona o daních z příjmů (ve spojení s dalšími ustanoveními tohoto zákona) tvoří jednoznačný a dostatečný zákonný podklad pro zdanění příjmů stěžovatelky v tomto případě. Bilaterální smlouva s Kypru takovému zdanění nebrání. Pokud stěžovatelka tvrdí, že došlo ke dvojímu zdanění tohoto příjmu, tak se s touto otázkou musí obrátit na příslušné orgány Kyprské republiky. České daňové orgány totiž jednaly v souladu s bilaterální smlouvou.

[18] Z tohoto závěru také vyplývá, že není důvod, aby zákon obsahoval obdobu čl. 13 odst. 2 bilaterální smlouvy s rozlišením podle toho, z čeho plyne hodnota převáděných společností. To již také správně dovodil městský soud: „*skutečnost, že si Česká republika nezakotvila zvláštní právní úpravu pro nemovitostní společnosti, nevylučuje aplikaci obecné právní úpravy*“ (bod 41 rozsudku).

[19] Nedůvodná je také související argumentace stěžovatelky, že neměla, jak identifikovat příjmy, které podléhají zdanění v České republice. V této věci posuzovaný příjem stěžovatelky jednoznačně spadá do příjmů podle § 22 odst. 1 písm. h) zákona o daních z příjmů. Bilaterální smlouva s Kypru omezuje aplikaci tohoto ustanovení na příjem

pokračování

z převodu podílů na společnosti nebo trastu, jejichž hodnota plyne z více než 50 procent z nemovitého majetku umístěného v Česku. To, že PROSEK Development byl právě takovou společností je jednoznačné a stěžovatelka to nespornuje. Dle Nejvyššího správního soudu stěžovatelka tedy nemohla být na pochybách, že tento konkrétní příjem je předmětem daně z příjmů v Česku. Argumentace městského soudu modelovou smlouvou OECD o zamezení dvojímu zdanění má pouze podpůrný charakter a na věci nic nemění. Městský soud těmito odkazy pouze podporoval svůj závěr, že samotný text čl. 13 odst. 2 bilaterální smlouvy je jednoznačný. Nejvyšší správní soud s tímto názorem souhlasí.

III.b Legitimní očekávání

[20] Nejvyšší správní soud však musí částečně korigovat názor městského soudu, že legitimní očekávání ani ustálená správní praxe nemohou být nikdy založeny pasivitou správního orgánu, který nepostupoval v souladu s právem. Tak tomu není.

[21] Za prvé, zda jde o aktivitu nebo pasivitu správního orgánu není z pohledu založení legitimního očekávání podstatné. Pokud se zkoumá legitimní očekávání jednotlivce, že správní orgán se zdrží nějakého konání, pak logicky relevantní je právě praxe tohoto orgánu projevující se opomenutím, tedy omisivním jednáním. Tak je tomu právě v tomto případě, kde se stěžovatelka dovolává legitimního očekávání založeného na praxi nedanění určitých příjmů, tedy názoru finančních orgánů, že právní předpis takové zdanění neumožňuje. Aby opomenutí založilo relevantní správní praxi z pohledu vzniku legitimního očekávání, musí se však jednat o pasivitu správního orgánu, která je vědomá, respektive zamýšlená. Ustálenou správní praxi ohledně výkladu nějakého ustanovení právního předpisu nemůže založit pasivita, která má svůj důvod jiný než právní názor správního orgánu, že v daných případech konat nemá. V takovém případě totiž nekonání nemá vztah k výkladu právního předpisu. Jiným důvodem může být například absence povědomí správního orgánu o nějakém skutkovém stavu.

[22] Názor městského soudu je však třeba korigovat zejména v otázce, že legitimní očekávání nemůže nikdy založit praxe nezákonná. Judikatura Nejvyššího správního soudu naopak, byť výjimečně, připouští, že i praxe správního orgánu, která není v souladu s právem, může založit chráněné legitimní očekávání.

[23] Správní praxe zakládající legitimní očekávání je ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Takovou praxí je správní orgán vázán. Lze ji změnit, pokud je změna činěna do budoucna, dotčené subjekty mají možnost se s ní seznámit a je řádně odůvodněna závažnými okolnostmi (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 21. 7. 2009, čj. 6 Ads 88/2006-132, č. 1915/2009 Sb. NSS, L'ORÉAL I).

[24] V navazujícím rozsudku Nejvyšší správní soud rozhodl, že i praxe, která byla nezákonná, může založit legitimní očekávání. V daném případě však neshledal, že by nezákonná správní praxe měla převážit nad požadavkem zákonnosti jednání veřejné správy i do budoucna (rozsudek NSS ze dne 24. 2. 2010, čj. 6 Ads 88/2006-159, č. 2059/2010 Sb. NSS, L'ORÉAL II). Tento závěr, že i nezákonná praxe může založit legitimní očekávání byl potvrzen i v následující judikatuře (např. rozsudky NSS ze dne 13. 9. 2017,

čj. 2 Afs 345/2016-34, bod 31; ze dne 18. 1. 2018, čj. 9 As 97/2017-49, bod 47; či ze dne 21. 9. 2020, čj. 3 As 51/2018-27, bod 26).

[25] Z judikatury také vyplývají podmínky, za kterých je důvěra ve správní praxi chráněna. Těmito podmínkami jsou: a) existence podkladu pro oprávněnou důvěru, jímž se chápe v první řadě správní akt, dále pak předběžné opatření, veřejnoprávní smlouva, příslib správního orgánu, informace, či jiná faktická jednání správního orgánu; b) vědomí existence tohoto podkladu u adresáta, který se domáhá ochrany své oprávněné důvěry; c) již existující využití oprávněné důvěry ve smyslu již učiněné dispozice (ochrana oprávněného očekávání je totiž chápána primárně jako ochrana v dobré víře učiněných dispozic, nikoliv zamýšlená dispozice) a konečně d) kauzální nexus mezi výše uvedenými body (rozsudky NSS ze dne 24. 2. 2010, čj. 6 Ads 88/2006-159, bod 51; ze dne 9. 4. 2024, čj. 1 Afs 10/2024-33, bod 36). V každém případě legitimní očekávání, konkrétně splnění podmínky ad a), může založit pouze praxe „ustálená, jednotná a dlouhodobá“. Tato základní podmínka však není v tomto případě splněna.

[26] Stěžovatelka neodkazuje na žádnou ustálenou, jednotnou a dlouhodobou správní praxi finančních orgánů ohledně danění příjmů z převodu podílů v obchodních korporacích podle § 22 odst. 1 písm. h) zákona o daních z příjmů. Tím méně dokládá, že by si byla takové praxe vědoma a spoléhala se na ni.

[27] Stěžovatelka odkazuje pouze na údajně absurdní důsledky právního výkladu, kdy by se musely v Česku danit veškeré příjmy z prodeje akcií ČEZ, a.s., které jsou obchodovány po celém světě. Stěžovatelka odkazuje na skutečnost, že majetek ČEZ, a.s. je tvořen z 75 % nemovitými věcmi. Nejvyššímu správnímu soudu však předně není jasné, proč by to mělo být důležité. Podle § 22 odst. 1 písm. h) zákona o daních z příjmů podléhají v Česku dani z příjmů příjmy z převodu podílů všech obchodních korporací, které mají sídlo na území České republiky. Jak bylo uvedeno výše, pouze některé bilaterální smlouvy mohou zdanění převodu některých společností vyloučit.

[28] Nicméně zásadní je, že stěžovatelka netvrdí, že ona, či jiný daňový nerezident, v minulosti příjmy z převodu akcií ČEZ, a.s. v Česku nedanili, finanční orgány o tom věděly a takovou praxi ustáleně, jednotně a dlouhodobě akceptovaly. Stěžovatelka pouze spekuluje, že tomu tak je. Nelze tedy říci, že by stěžovatelka poukázala na základní předpoklad legitimního očekávání, tedy ustálenou, jednotnou a dlouhodobou správní praxi. Není tak třeba se ani zabývat následující otázkou, zda by tato případná nezákonná správní praxe v minulosti měla převážet nad požadavkem zákonnosti jednání veřejné správy v tomto případě.

[29] Navíc, i kdyby ustálenou praxí finančních orgánů bylo, že příjmy z prodeje akcií ČEZ, a.s. nepodléhají zdanění dle § 22 odst. 1 písm. h) zákona o daních z příjmů, nemusí to ještě automaticky znamenat, že by této dani neměl podléhat ani příjem stěžovatelky z prodeje podílu ve společnosti, která není veřejně obchodovatelná. Tuto otázku však není třeba nyní řešit, neboť v řízení ani nebylo doloženo, že by k tomuto odlišnému zacházení docházelo.

pokračování

[30] Byť tedy Nejvyšší správní soud musel názor městského soudu korigovat, tak jeho závěr, že stěžovatelce legitimní očekávání nevzniklo, ob stojí.

IV. Závěr a náklady řízení

[31] Nejvyšší správní soud neshledal kasační námitky důvodnými a neshledal ani vadu, ke které by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Rozhodl proto podle § 110 odst. 1 věty poslední soudního řádu správního a kasační stížnost zamítl.

[32] O nároku na náhradu nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 soudního řádu správního ve spojení s § 120 soudního řádu správního. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch a náhradu nákladů jí proto nelze přiznat. Žalovanému, kterému by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 18. září 2025

Jitka Zavřelová
předsedkyně senátu