

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců JUDr. Pavla Molka a Mgr. Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **Synthon International Holding B.V.,** se sídlem Microweg 22, 6545 CM Nijmegen, Nizozemské království, zastoupen Mgr. Ing. Radkem Matuštíkem, advokátem se sídlem Na Florenci 2116/15, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 29. 6. 2017, č. j. 3 Af 21/2014 - 48,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Žalobce (který je nizozemskou obchodní korporací) uzavřel dne 21. 4. 2004 s českou obchodní společností QUINTA-ANALYTICA s.r.o., IČO: 25074555, podle § 673 a násl. zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění účinném pro rozhodné období (dále jen „obchodní zákoník“) smlouvu o tichém společenství, na jejímž základě poskytl uvedené společnosti vklad ve výši 425 101 € (k provedení vkladu došlo reálně započtením pohledávky za společností). Podle uvedené smlouvy měl mít žalobce jako tichý společník nárok na podíl na čistém zisku společnosti ve výši 66 %. Dne 22. 4. 2013 strany podepsaly smlouvu o ukončení tichého společenství („smlouva o ukončení dohod o tichém společenství a souvisejících věcí“). Dle této smlouvy měla být žalobci z titulu jeho postavení tichého společníka vyplacena částka 5 408 890 €. Z této částky společnost QUINTA-ANALYTICA s.r.o. (dále také „plátce daně“ nebo „plátce“) srazila a odvedla příslušnému správci daně daň z příjmů vybíranou srážkou ve výši 10 %.

[2] Žalobce s tímto postupem plátce nesouhlasil, požádal proto v souladu s § 237 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném pro rozhodné období (dále jen „daňový řád“) plátce daně o vysvětlení. Následně žalobce podal k Finančnímu úřadu pro hlavní město Prahu, Územnímu pracovišti pro Prahu 10 (dále také „správce daně“), stížnost na postup plátce ve smyslu § 237 odst. 3 daňového řádu. V ní uvedl, že vzhledem k tomu, že je nizozemským daňovým rezidentem, je namístě věc posuzovat podle Smlouvy mezi Československou socialistickou republikou a Nizozemským královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, která nabyla účinnosti dne 5. 11. 1974 (viz vyhláška ministerstva zahraničních věcí č. 138/1974 Sb.; dále také „SZDZ“ nebo „smlouva o zamezení dvojího zdanění“), konkrétně buď podle jejího čl. 10 odst. 3 (je-li předmětný příjem dividendou ve smyslu SZDZ) nebo podle čl. 23 (jde-li o příjem ve SZDZ výslovně neuvedený).

[3] Rozhodnutím ze dne 4. 10. 2013, č. j. 5082158/13/2010-24806-106714 (dále také „rozhodnutí o stížnosti“), správce daně zamítl stížnost na postup plátce daně. Konstatoval, že čl. 23 SZDZ nelze aplikovat, neboť příjmy související se smlouvou o tichém společenství jsou specifikovány v čl. 10 odst. 6 SZDZ jako příjmy z pohledávek s podílem na ziscích. Článek 10 odst. 3 SZDZ pak rovněž nedopadá na situaci žalobce, neboť žalobce nesplňuje podmínku přímého vlastnictví nejméně 25 % jmění plátce daně. Smlouva o tichém společenství totiž nezakládá existenci podílu na jmění společnosti, nýbrž podle § 681 obchodního zákoníku má tichý společník ohledně svého vkladu postavení jako věřitel ohledně své pohledávky. Na nastalou situaci je proto nutné aplikovat čl. 10 odst. 2 SZDZ a zdanit příjem sazbou 10 %. Plátce daně proto postupoval správně.

[4] Žalovaný rozhodnutím ze dne 2. 4. 2014, č. j. 8476/14/5000-14201-706012 (dále také „rozhodnutí o odvolání“), zamítl odvolání žalobce směřující proti rozhodnutí o stížnosti a toto rozhodnutí potvrdil. Podle žalovaného mezi stranami vznikl vzájemně podmíněný závazkový vztah, ve kterém se tichý společník zavázal poskytnout vklad, a druhá strana pak byla povinna vyplácet tichému společníkovi podíl na výsledku podnikání. Tichý společník má podle obchodního zákoníku postavení věřitele. Povaha vkladu tichého společníka se tedy výrazně liší od vkladů společníků obchodních společností. Tichý společník totiž nemá podíl na majetku společnosti. Žalovaný v této souvislosti odkázal i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2009, č. j. 1 Afs 87/2009 - 56. Žalobce jako tichý společník nesplňoval podmínku přímého vlastnictví 25 % jmění plátce, a nelze tak na jeho situaci aplikovat čl. 10 odst. 3 SZDZ. Žalovaný nepřisvědčil ani tvrzení ohledně nepřezkoumatelnosti rozhodnutí o stížnosti z důvodu nevypořádání uplatněných námitek.

II.

[5] Žalobce napadl rozhodnutí o odvolání žalobou, kterou městský soud zamítl shora označeným rozsudkem. Podle městského soudu se žalovaný dostatečně zabýval jak namítanou nepřezkoumatelností prvostupňového rozhodnutí, tak namítaným nesprávným právním posouzením. Rozhodnutí nelze označit za nepřezkoumatelné, pokud správní orgán námitku v jádru vypořádá, avšak výslovně nereaguje na všechny její aspekty. Městský soud pak aproboval i závěr správních orgánů, že v posuzované věci nelze aplikovat čl. 10 odst. 3 SZDZ, neboť žalobce nevlastnil nejméně 25 % jmění společnosti vyplácející dividendy (plátce daně). Tichý společník má totiž vůči společnosti postavení

věřitele. Věřitel přitom není vlastníkem jmění svého dlužníka. Obdobně ostatně postavení tichého společníka posoudil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 8. 2009, č. j. 1 Afs 87/2009 - 51. Městský soud pak dodal, že na danou věc nelze aplikovat ani čl. 23 SZDZ, neboť sporný příjem není příjmem výslovně neuvedeným ve smlouvě, nýbrž jde o příjem z pohledávek s podílem na ziscích dle čl. 10 odst. 6 SZDZ.

III.

[6] Proti rozsudku městského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“), tj. z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu a z důvodu nesprávného právního posouzení věci. Nepřezkoumatelnost rozsudku podle stěžovatele způsobuje fakt, že městský soud rozhodnutí správních orgánů posoudil jako přezkoumatelná, ačkoliv tato nevypořádávají argumentaci stěžovatele ohledně pojmu „jmění“ a ohledně komentáře k Modelové smlouvě OECD o zamezení dvojího zdanění. Těmito otázkami se pak nedostatečně zabýval i městský soud, když svoji argumentaci založil výhradně na znění § 681 obchodního zákoníku. Městský soud se nezabýval jednotlivými argumenty stěžovatele týkajícími se nutnosti aplikace čl. 10 odst. 3 SZDZ. Městský soud si nadto při argumentaci ohledně čl. 23 SZDZ protiřečí. Stěžovatel dále nesouhlasil s provedeným výkladem textu SZDZ. Podle názoru stěžovatele je na vzniklou situaci nutné aplikovat buď čl. 23 SZDZ, nebo čl. 10 odst. 3 této smlouvy, neboť stěžovatel splnil podmínku přímého vlastnictví minimálně 25 % jmění plátce daně. Podle stěžovatele nelze pojem „jmění“ vymezit úzce jako „základní kapitál“; podle § 6 obchodního zákoníku je jměním soubor veškerého majetku a závazků právnické osoby. Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

IV.

[7] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že rozsudek městského soudu považuje za zákonný a přezkoumatelný. Posuzovaný příjem je podle jeho názoru nutné posoudit jako dividendu ve smyslu čl. 10 odst. 6 SZDZ. Z obsahu smlouvy o tichém společenství i z faktického stavu věci je zřejmé, že protihodnotou za poskytnutý vklad neměla být účast stěžovatele na plátci daně ve smyslu práva k jeho majetku. Sjednání a vyčíslení podílu na zisku jakožto výnosu z pohledávky nelze ztotožňovat s právem k majetkové podstatě plátce daně. Žalovaný dále zdůraznil, že v případě tichého společenství jde o vztah závazkový, nikoliv o vztah vlastnický.

V.

[8] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[9] Kasační stížnost není důvodná.

[10] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností. Stěžovatel je názoru, že jak rozsudek městského soudu, tak i rozhodnutí správních orgánů trpí nepřezkoumatelností.

[11] Nejvyšší správní soud při posuzování přezkoumatelnosti rozhodnutí vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu (např. nálezy ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, č. 34/1996 Sb. ÚS, a ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, č. 85/1997 Sb. ÚS), podle níž jedním z principů, které představují součást práva na řádný a spravedlivý proces (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy), jež vylučuje libovůli při rozhodování, je povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit (ve správním soudnictví podle § 54 odst. 2 s. ř. s.). To potvrzuje i navazující judikatura Ústavního soudu, např. nález ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, č. 64/2007 Sb. ÚS, v němž Ústavní soud vyslovil, že „*odůvodnění rozhodnutí soudu jednajícího a rozhodujícího ve správním soudnictví, z něhož nelze zjistit, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodné skutečnosti, nevyhovuje zákonným požadavkům kladeným na obsah odůvodnění a v konečném důsledku takové rozhodnutí zasahuje do základních práv účastníka řízení, který má nárok na to, aby jeho věc byla spravedlivě posouzena*“. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, vyslovil, že pokud „*z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč subsumoval popsaný skutkový stav pod zvolené právní normy, pak je třeba pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a tím i nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.*“. Nepřezkoumatelností z důvodu nesrozumitelnosti se Nejvyšší správní soud zabýval např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, podle něhož lze „*za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody.*“

[12] Současně je ovšem nutné zdůraznit, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 76, publikované pod č. 1566/2008 Sb. NSS, www.nssoud.cz). Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti libovolně rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se správní orgán, resp. soud podstatou námitky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námitky a dopustí se dílčího nedostatku odůvodnění. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů tak má místo zejména tehdy, opomene-li správní orgán či soud na námitku účastníka zcela (tedy i implicitně) reagovat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012 - 45, či

ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016 - 64). Přehlédnout pak nelze ani fakt, že správní orgány a soudy nemají povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí. Takový postup shledal ústavně konformním i Ústavní soud v nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08: „*Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná*.“ (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014 - 43).

[13] Kasační soud posoudil rozsudek městského soudu i správní rozhodnutí optikou výše uvedených judikaturních závěrů a dospěl k závěru, že jak rozsudek městského soudu, tak obě napadená správní rozhodnutí splňují požadavky přezkoumatelnosti. Bylo by sice možné si představit ještě podrobnější odůvodnění, avšak nosné úvahy z rozsudku i ze správních rozhodnutí dovodit lze a nejedná se tedy o nepřezkoumatelnost v intenzitě předpokládané výše citovanou judikaturou. Městský soud i správní orgány se zabývaly zásadní námitkou stěžovatele, ve které rozporoval způsob zdanění částky vyplacené mu v souvislosti s ukončením smlouvy o tichém společenství. Argumentace obsažená ve správních rozhodnutích tvoří koherentní celek, ze kterého je zcela zřejmé, jaké úvahy a důvody správní orgány vedly k jimi učiněným závěrům. To stejné platí i pro argumentaci městského soudu. Skutečnost, že městský soud ani správní orgány explicitně nereagovaly na některé z podpůrných argumentů stěžovatele týkající se právě zdanění příjmu tichého společníka, nezpůsobuje nepřezkoumatelnost jejich rozhodnutí. Jak totiž plyne z výše rekapitulované judikatury, není povinností soudu ani správních orgánů explicitně se vypořádat s každým dílčím argumentem uplatněným účastníkem řízení, postaví-li proti tvrzení účastníka řízení právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí, což bylo v nyní pojednávané věci splněno. Ostatně z kasační stížnosti vyplývá, že stěžovatel obsahu správních rozhodnutí i rozsudku městského soudu dostatečným způsobem porozuměl, neboť jejich závěry rozporuje. Soud dále nesdílí ani názor stěžovatele, že městský soud si v rozsudku protiřečí. Městský soud v rozsudku uvedl vnitřně soudržnou a logickou argumentaci.

[14] Nejvyšší správní soud se dále zabýval otázkou zdanění finanční částky vyplacené stěžovateli plátcem daně v souvislosti s ukončením smlouvy o tichém společenství. Stěžovatel postavil svou stížní argumentaci na tom, že předmětná částka ve výši 5 408 890 € představuje jeho podíl na výsledku podnikání plátce daně související s tichým společenstvím (dále také „podíl na zisku“) a tento podíl na zisku měl být zdaněn podle čl. 23 SZDZ, popř. podle čl. 10 odst. 3 SZDZ, a nikoliv pod čl. 10 odst. 2 SZDZ.

[15] Stěžovatel tedy namítal podřazení příjmu pod nesprávný článek SZDZ. V této souvislosti nutno zmínit, že stěžovatel explicitně nenamítal, že by část dané částky tvořil i jeho původní vklad, že by na věc měly být aplikovány jiné články SZDZ než čl. 10 odst. 3 a čl. 23 SZDZ atp. Řízení o kasační stížnosti je přitom ovládáno dispoziční zásadou a Nejvyšší správní soud nemůže domýšlet argumenty za stěžovatele, resp. zabývat se právními otázkami, které stěžovatel spornými neučinil. K tomu srov. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. a judikaturu Nejvyššího správního soudu (např. rozsudky ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 57/2011 - 95, ze dne 22. 4. 2014, č. j. 2 Ads 21/2014 - 20, ze dne 27. 10. 2010, č. j. 8 As

22/2009 - 99, ze dne 18. 6. 2008, č. j. 7 Afs 39/2007 - 46, ze dne 17. 12. 2008, č. j. 7 As 17/2008 - 60).

[16] Nejvyšší správní soud se ztotožnil se správními orgány a městským soudem, že podíl na zisku nebylo možno podřadit pod čl. 10 odst. 3 SZDZ, resp. pod čl. 23 téže smlouvy.

[17] Nejvyšší správní soud již v minulosti vyslovil, že „*za situace, kde je zvažováno zdanění plnění poskytovaných mezi daňovými rezidenty různých států je, při existenci smlouvy o zamezení dvojího zdanění, nutno primárně vycházet z úpravy této smlouvy*“ (rozsudek ze dne 8. 6. 2009, č. j. 2 Afs 83/2008 - 58). Je tomu tak proto, že podle čl. 10 Ústavy České republiky 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.

[18] Obdobně § 37 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro rozhodné období stanoví, že ustanovení tohoto zákona se použije, jen pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak (v rozsudku ze dne 28. 3. 2013, č. j. 2 Afs 71/2012 - 87, Nejvyšší správní soud v této souvislosti poznamenal, že citované ustanovení je „reliktem“ z období, kdy neexistovala generální recepční norma, kterou nyní představuje právě čl. 10 Ústavy).

[19] Podle znění čl. 10 odst. 2 SZDZ: *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*.

[20] Podle čl. 10 odst. 3 SZDZ: *Stát, 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.*

[21] Podle čl. 10 odst. 6 SZDZ: *Výraz "dividendy", použitý v tomto článku, 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*.

[22] Podle čl. 23 SZDZ: *Části příjmu osoby, mající bydliště či sídlo v jednom z obou států, které nejsou výslovně uvedeny v předchozích článcích této smlouvy, budou podléhat zdanění jen v tomto státě.*

[23] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval otázkou, zda lze stěžovatelův podíl na zisku podřadit pod čl. 10 odst. 6 SZDZ.

[24] Mezi stranami není sporné, že stěžovatel byl tzv. tichým společníkem plátce daně (české obchodní společnosti QUINTA-ANALYTICA s.r.o.).

[25] Tiché společenství je právní vztah dvou účastníků založený smlouvou, z nichž jeden, označovaný jako tichý společník, se podílí vkladem na podnikání druhého účastníka – podnikatele, který mu za to poskytuje podíl na zisku. Jedná se tedy o synallagmatický

závazkový vztah vznikající na základě písemné dohody obou stran (POKORNÁ, Jarmila, KOVAŘÍK Zdeněk a ČÁP Zdeněk. *Obchodní zákoník. Komentář.* 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2009. 822 s. ISBN 978-80-7357-491-8.).

[26] Postavení stěžovatele jako tichého společníka bylo upraveno v obchodním zákoníku (tento je namístě aplikovat, neboť samotná smlouva o tichém společenství ze dne 21. 4. 2004 byla podle jejího textu uzavřena podle českého obchodního zákoníku a podle jejího čl. 11.1. se smluvní strany dohodly, že smlouva i právní vztahy ze smlouvy vyplývající se budou řídit právem České republiky).

[27] Podle § 681 obchodního zákoníku má tichý společník *ohledně svého vkladu právní postavení, jaké má věřitel ohledně své pohledávky*. Tichý společník je tedy v postavení věřitele majícího pohledávku za společností, do níž vložil vklad. K tomu viz i odbornou literaturu, podle které se § 681 obchodního zákoníku „*jeví být víceméně nadbytečným. Lze se domnívat, že jeho účelem je explicitní vyjádření faktu (vyplývajícího již z předchozí právní úpravy), že tichý společník je po celou dobu trvání vztahu v pozici věřitele vůči podnikateli*“ (POKORNÁ, Jarmila, KOVAŘÍK Zdeněk a ČÁP Zdeněk. *Obchodní zákoník. Komentář.* 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2009. 822 s. ISBN 978-80-7357-491-8.).

[28] Z výše uvedeného tedy plyne, že stěžovatel byl v postavení věřitele majícího pohledávku vůči plátci daně, přičemž s danou pohledávkou bylo spojeno právo stěžovatele na podíl na zisku plátce daně. To plyne jednak ze samotných smluvních ujednání stěžovatele a plátce daně (viz články 1.2. a 1.3. smlouvy o tichém společenství a články 1., 2. a 3. smlouvy o ukončení dohod o tichém společenství) a jednak ze skutečnosti, že podílení se na zisku společnosti bylo podle rozhodné právní úpravy jedním z pojmových znaků závazkového vztahu tichého společenství. Smlouvou o tichém společenství se tichý společník zavazoval poskytnout podnikateli určitý vklad a podílet se jím na jeho podnikání a podnikatel se zavazoval k placení části čistého zisku po odečtení povinného přídělu do rezervního fondu – viz § 673 odst. 1 obchodního zákoníku (na stejných základech ostatně stojí i současná právní úprava, která v § 2747 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů stanoví, že [s]*mlouvou o tiché společnosti se tichý společník zavazuje k vkladu, kterým se bude podílet po celou dobu trvání tiché společnosti na výsledcích podnikání podnikatele, a podnikatel se zavazuje platit tichému společníkovi podíl na zisku*).

[29] Tichý společník tedy na základě daného právní vztahu přijímá, resp. je oprávněn přijímat „příjmy z pohledávek s podílem na ziscích“, jež jsou uvedeny ve výčtu příjmů spadajících pod „dividendy“ ve smyslu čl. 10 odst. 6 SZDZ.

[30] Závěr o nutnosti podřazení daného typu příjmu pod pojem „dividendy“ dle SZDZ ostatně potvrzuje i odborná literatura, podle které pod režim dividend v ČR spadají kromě výplaty standardních podílů na zisku i „***zisky vyplácené tichému společníkovi***, *vypořádací podíly, podíly na likvidačním zůstatku, příjmy plynoucí společníkovi v souvislosti se snížením základního kapitálu společnosti nebo také plnění ze zisku svěřenského fondu.*“ (SOJKA, Vlastimil a kol. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2017. ISBN 978-80-7552-688-5. s. 147; důraz přidán). Ke shodnému závěru pak dochází na straně 139 i publikace *Mezinárodní dvojí zdanění* Ing. Zuzany Rylové, Ph.D. (1. vydání, 2005, Anag, ISBN 80-7263-305-8).

[31] Nejvyšší správní soud tedy souhlasí se správními orgány i městským soudem, že podíl na zisku bylo možno podřadit pod čl. 10 odst. 6 SZDZ. Z tohoto důvodu jej nelze podřadit pod čl. 23 SZDZ. Ten totiž vychází z toho, že pouze ty příjmy (části „příjmů“) osob, které mají bydliště či sídlo *v jednom z obou států, které nejsou výslovně uvedeny v předchozích článcích této smlouvy, budou podléhat zdanění jen v tomto státě*. Stěžovatel ostatně v kasační stížnosti pouze obecně tvrdil, že čl. 23 SZDZ měl být aplikován, aniž by své tvrzení jakkoliv rozvedl.

[32] Stěžovatel dále stál na názoru, že splnil podmínku uvedenou v čl. 10 odst. 3 SZDZ, neboť z titulu tichého společenství „vlastnil přímo nejméně 25 % jmění společnosti vyplácející dividendy“ (splnění ostatních podmínek zakotvených daným ustanovením nebylo mezi stranami sporné). Stěžovatel splnění dané podmínky dovozoval ze skutečnosti, že pojem „jmění“ nelze vyložit úzce jako „základní kapitál“, nýbrž je nutné jeho význam dovodit z definice „jmění“ obsažené v § 6 odst. 2 obchodního zákoníku, podle které se jměním rozuměl soubor veškerého majetku a závazků podnikatele. Tyto námitky nejsou důvodné.

[33] Nejvyšší správní soud předně uvádí, že podmínka „přímého vlastnictví nejméně 25 % jmění společnosti vyplácející dividendy“ není v SZDZ jakkoli blíže definována, její výklad je proto v souladu s čl. 3 odst. 2 SZDZ nutno provést podle českého právního řádu. Podle daného ustanovení totiž [k]*aždý výraz, který není jinak definován, má pro aplikaci této smlouvy kterýmkoli z obou států smysl, který je mu určen právními předpisy tohoto státu, které upravují daně, jež jsou předmětem této smlouvy, pokud souvislost nevyžaduje odlišný výklad.* V této souvislosti srov. i rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 6. 2009, č. j. 2 Afs 83/2008 - 58, a ze dne 5. 2. 2015, č. j. 2 Afs 8/2014 - 174, týkající se obsahově shodného znění čl. 3 odst. 2 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené se Spolkovou republikou Německo.

[34] Pokud stěžovatel tvrdil, že pojem „jmění“ nelze vyložit úzce jako „základní kapitál“, nýbrž je nutné jeho význam dovodit z definice „jmění“ obsažené v § 6 odst. 2 obchodního zákoníku, konstatuje zdejší soud, že definice obsažená v § 6 odst. 2 obchodního zákoníku byla do českého právního prostředí zavedena až s účinností od 1. 1. 1992 (viz § 775 obchodního zákoníku), tedy skoro 20 let po podpisu SZDZ.

[35] V době přijetí SZDZ byl přitom pojem „jmění“, resp. „základní jmění“ používán pro právní institut později pojmenovaný jako „základní kapitál“. O této skutečnosti svědčí dobové zákony, které pojmem „základní jmění“ označují „základní kapitál“ společnosti (srov. např. § 7 odst. 2 zákona č. 114/1964 Sb., čl. II odst. 2 zákona č. 32/1961 Sb., § 3 zákona č. 47/1971 Sb., či § 6 zákona č. 145/1973 Sb.). Uvedené potvrzuje i zákon č. 370/2000 Sb., který s účinností od 1. 1. 2001 zavedl do českého právního prostředí jednotný pojem „základní kapitál“, když ve svém čl. VII výslovně stanovil: *Užívají-li právní předpisy pojem „základní jmění“, rozumí se tím „základní kapitál.* Důvodová zpráva k zákonu č. 370/2000 Sb. pak uvádí, že „*dosavadní pojem základní jmění v celém obchodním zákoníku i v ostatních právních předpisech nahrazuje pojmem základní kapitál, tak jak to vyplývá z terminologie ES o účetnictví*.“

[36] Ostatně důraz na „kapitál“ vyplývá i z dalších (zbývajících dvou) jazykových verzí SZDZ. Anglické znění předmětného článku uvádí následující: *Notwithstanding the provision of paragraph 2 the State of which the company is a resident shall not levy a tax on*

pokračování

dividends paid by that company to a company the capital of which is wholly or partly divided into shares and which is a resident of the other State and holds directly at least 25 per cent of the ***capital*** *of the company paying the dividends.* Obdobně srov. nizozemskou verzi: *Niettegenstaande de bepalingen van het tweede lid mag de Staat waarvan het lichaam inwoner is, geen belasting heffen op dividenden betaald door dat lichaam aan een lichaam waarvan het kapitaal geheel of gedeeltelijk in aandelen is verdeeld en dat inwoner is van de andere Staat en onmiddellijk ten minste 25 percent bezit van het* ***kapitaal*** *van het lichaam dat de dividenden betaalt*. (zvýraznění doplněna soudem).

[37] Nutno podotknout i to, že odborné publikace věnující se mezinárodnímu zdanění uvedenou podmínku ztotožňují automaticky se „základním kapitálem" (viz např. SOJKA, Vlastimil a kol. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2017, s. 151).

[38] Výše provedená interpretace ostatně vede k jedinému rozumnému uspořádání vztahů. Podíl na základním kapitálu je totiž jednoznačně určitelná, v zásadě stabilní a veřejně ověřitelná hodnota, kterou lze pro určení postupu při zdanění efektivně využít. Uvedené ovšem neplatí pro podíl na jiných majetkových hodnotách obchodní korporace. Např. pro podíl na majetku (jako souhrnu všeho, co osobě patří), pro podíl na jmění (jako souhrnu majetku a dluhů osoby) atp. Určování výše podílu na těchto hodnotách by v praxi způsobovalo nemalé potíže (obchodní společnosti vyplácející dividendy v postavení plátce daně by byly v řízení iniciovaném příjemcem dividend povinovány správci daně doložit svoji kompletní a detailní hospodářskou situaci ke konkrétnímu datu) a v některých případech by dokonce mohlo být i nerealizovatelné – příkladmo lze uvést velkou obchodní společnost uskutečňující vysoký počet obchodních transakcí v řádu sekund (podíl věřitele na majetku takové společnosti se návazně mění rovněž každou sekundu).

[39] Nevhodnost stěžovatelem navrhovaného řešení ostatně potvrzuje i postavení samotného stěžovatele. Ten totiž splnění podmínky 25% podílu na majetku a závazcích plátce daně dovozuje ze skutečnosti, že podle smlouvy o tichém společenství měl nárok na 66 % čistého zisku plátce daně. Výše jeho smluvně sjednaného podílu na zisku ovšem nevypovídá nic o tom, jakým poměrem se podílel na majetku a závazcích plátce daně. K prokázání takového podílu by stěžovatel musel správci daně kompletně doložit celkovou ekonomickou situaci ovšem nikoliv svou vlastní, ale plátce daně (jak by jej k poskytnutí údajů přiměl, pak zůstává nejasné).

[40] Stěžovatelem zastávaný výklad by nadto *ad absurdum* vedl k závěru, že jakýkoliv velký věřitel obchodní korporace (např. závazkový obchodní partner, či dokonce banka poskytnuvší společnosti úvěr) by splňoval výše uvedenou podmínku „vlastnictví nejméně 25 % jmění".

[41] Výklad stěžovatele popírá i samotný účel smluv o zamezení dvojího zdanění, kterým je (vedle zabránění dvojímu zdanění mezi dvěma státy) chránit daňové poplatníky a dávat jim právní jistotu při realizaci určitých mezinárodních transakcí, jejichž řešení je popsáno v příslušném článku smlouvy. Daňový poplatník by měl dopředu znát režim zdanění dané transakce [k tomu srov. VYŠKOVSKÁ, Magdaléna, *Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat (Francie)*. 1.vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010, 174 s. ISBN 9788073575502., s. 19].

[42] Nejvyšší správní soud tudíž dospěl k závěru, že podmínku „přímého vlastnictví nejméně 25 % jmění“ dle čl. 10 odst. 3 SZDZ splní subjekt mající minimálně 25% podíl na „základním kapitálu obchodní společnosti vyplácející dividendy“.

[43] Zbývá tedy posoudit, zda stěžovatel z titulu postavení tichého společníka uvedenou podmínku splnil. Podle Nejvyššího správního soudu tato podmínka splněna nebyla.

[44] Smlouva o tichém společenství totiž nezakládá jakýkoliv vztah tichého společníka k základnímu kapitálu obchodní korporace, do které vložil finanční prostředky. Jde „pouze“ o čistě závazkový právní vztah mezi společností a tichým společníkem. Tiché společenství se tak odlišuje od těch smluvních typů, které zakládají bezprostřední účast společníka v obchodní společnosti (společenská smlouva, jíž se zakládá veřejná obchodní společnost, komanditní společnost, společnost s ručením omezeným či akciová společnost, nebo jíž se zakládá účast společníka v nadnárodních formách obchodních korporací či v družstvu). Na základě těchto smluv získává společník, v jistém smyslu jako protihodnotu svého vkladu či jiného přínosu, podíl v korporaci vyjadřující jeho podíl na základním kapitálu. Skutečnost, že tichý společník není „standardním“ společníkem a nepodílí se na základním kapitálu společnosti, ostatně již zdejší soud vyslovil, když v rozsudku ze dne 26. 8. 2009, č. j. 1 Afs 87/2009 - 51 (jehož obecné závěry jsou podle soudu aplikovatelné i na nyní projednávanou věc), uvedl, že základní kapitál „*může být tvořen nejen peněžními vklady společníků, ale též vklady nepeněžními, jejichž předmětem může být nemovitost a společník jako protihodnotu získává obchodní podíl. Prostřednictvím něho je společník ve společnosti účasten. Tichý společník (jak správně uvedl krajský soud) není účasten ve společnosti, pouze finančně participuje na zisku, jehož dosáhne společník, nikoliv on sám a jeho příjmy jsou tak odvozeny od příjmů osoby jiné. Ostatně, tichý společník může být i osobou anonymní, jejíž identifikace nemusí vůbec vyjít najevo a proto jeho příjmy (či podíl na zisku podnikatele) jsou podrobovány dani zcela odlišně, nežli společníků obchodních společností, a to u zdroje těchto příjmů formou zvláštní sazby daně dle § 36 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů).*“

[45] Závěru o nenaplnění dikce čl. 10 odst. 3 SZDZ v případě tichého společníka ostatně konvenuje i skutečnost, že jak české, tak nizozemské znění smlouvy o zamezení dvojího zdanění hovoří o „přímém vlastnění jmění“, tedy o vlastnickém právu. Mezi tichým společníkem a společností, do které vložil finanční prostředky, však jde „pouze“ o závazkový, synallagmatický vztah založený dohodou stran (POKORNÁ, Jarmila, KOVAŘÍK Zdeněk a ČÁP Zdeněk. *Obchodní zákoník. Komentář*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2009. 822 s. ISBN 978-80-7357-491-8.).

[46] Na výše uvedených závěrech nic nemění ani podpůrné argumenty stěžovatele uplatněné v kasační stížnosti. Skutečnost, že obchodní zákoník ve vztahu k tichému společenství používal pojem „vklad“, nečiní z tichého společníka „standardního“ společníka obchodní korporace (majícího podíl na základním kapitálu). Irelevantní je i argumentace stěžovatele stran zdanění příjmu souvisejícího s preferenčními akciemi, neboť v projednávané věci se o takový příjem nejedná. V souzené věci pak obdobně nebyla předmětem přezkumu smlouva o zamezení dvojího zdanění založená na kritériu podílu na hlasovacích právech a zdejší soud své závěry shodně jako městský soud nezaložil *a priori* na podílu stěžovatele na hlasovacích právech. Ani to, že příjem z pohledávky s podílem na zisku je v režimu SZDZ „dividendou“, neznamená, že na tuto pohledávku je automaticky nutno nahlížet jako na součást „jmění“ dle SZDZ. Žádná taková souvztažnost ze smlouvy

neplyne. K argumentaci pomocí komentáře k Modelové smlouvě OECD o zamezení dvojího zdanění pak Nejvyšší správní soud uvádí, že je nutno vždy vycházet primárně z textu zkoumané smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Stěžovatel ve svých podáních ani neuvedl, s jakou časovou verzí daného komentáře, resp. modelové smlouvy operuje. Přehlédnout dále nelze ani skutečnost, že stěžovatelem citovaná část komentáře hovoří o situaci, ve které je příspěvek do společnosti na základě vnitrostátních právních předpisů nebo praxe považován za základní kapitál (shodně ostatně vyznívá i odborná literatura; srov. WASSERMEYER, Franz, LANG, Michael, SCHUCH, Josef. *Doppelbesteuerung, OECD-MA, DBA Österreich-Deutschland*. 2. vyd. Mnichov: Linde Verlag Wien, 2010. ISBN 978-3-7073-1729-9. s. 1040 až 1041). České vnitrostátní předpisy ovšem vklad tichého společníka nepovažovaly a nadále nepovažují za součást základního kapitálu. Ani další argumentace stěžovatele nebyla sto zpochybnit výše uvedené závěry.

[47] Správní orgány a městský soud proto postupovaly správně, pokud dospěly k závěru o nemožnosti aplikace čl. 10 odst. 3 SZDZ na daný případ. Nejvyšší správní soud neshledal ani žádné jiné vady či nezákonnosti v postupu městského soudu a správních orgánů, které by vyvolávaly nutnost zrušení jejich rozhodnutí.

[48] Z uvedených důvodů neshledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost důvodnou, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[49] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu podle obsahu spisu nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 25. května 2018

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu