



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Milana Taubera, soudkyně Aleny Pavlíčkové a soudce Vadima Hlavatého ve věci

žalobce:

bytem

zastoupený advokátem Mgr. Davidem Hejzlarem
sídlem 1. máje 97/25, Liberec

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 2. 2017, čj. 8130/17/5200-10421-706486

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh řízení před správním orgánem

- 1. Žalobce se žalobou domáhal zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 2. 2017 (dále jen jako „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzeno rozhodnutí – platební výměr Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, Územního pracoviště pro Prahu 9 (dále jen jako „správce daně“) ze dne 12. 8. 2016, čj. 6252065/16/2009-51524-108866 (dále jen jako „platební výměr“), jímž dle

Shodu s prvopisem potvrzuje: XX

zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 5. 4. 2016 (dále jen jako „ZDP“), a dle § 147 a § 139 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen jako „DŘ“), byla žalobci vyměřena daň z příjmů ve výši XX Kč a povinnost uhradit kladný rozdíl mezi vyměřenou daní a daní tvrzenou v daňovém přiznání ve výši XX Kč.

2. Z předloženého správního spisu soud zjistil následující, pro věc podstatné skutečnosti.
3. Žalobce podal dne 1. 7. 2016 prostřednictvím daňového poradce daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2015, v němž vykázal příjmy dle § 7 ZDP a výdaje procentem (60 %) a dále příjmy ze zdrojů na území Maďarské republiky (dále jen jako „Maďarsko“) ve výši XX Kč, výdaje ve výši 0 Kč a daň zaplacenou v zahraničí ve výši XX Kč, dle žalobce tak daň určená k zápočtu činila XX Kč. Veškeré příjmy daňového subjektu byly příjmy ze samostatné činnosti v Maďarsku a pouze část byla v této zemi zdaněna. K přiznání žalobce přiložil mj. potvrzení Národního úřadu pro daně a clo Maďarska, dle něž činily příjmy žalobce XX HUF a stanovená daň XX HUF.
4. Na základě předložených dokumentů vydal správce daně platební výměr, v němž vyměřil žalobci daň z příjmů za zdaňovací období 2015 ve výši XX Kč, když započtl daň zaplacenou v zahraničí podle § 38f ZDP ve výši XX Kč. Vypočetl tak rozdíl mezi daní tvrzenou v daňovém přiznání (XX Kč) a vyměřenou daní a uložil žalobci tento rozdíl uhradit v náhradní lhůtě. Správce daně vyšel zejména z potvrzení Národního úřadu pro daně a clo Maďarska, dle něž činily příjmy žalobce v tomto státě XX HUF, tj. XX Kč dle jednotného kurzu měny stanoveného pokynem GFŘ-D-25, kdy 100 HUF = 8,81 Kč, a uhrazená daň XX HUF, tedy XX Kč. Správce daně tak dospěl k závěru, že žalobce uvedl v kolonce příjmů ze zdrojů v zahraničí v příloze č. 3 daňového přiznání nesprávnou výši. K příjmům z Maďarska byla na základě údajů o výši příjmů a výdajů v ČR dle přílohy č. 1 daňového přiznání stanovena poměrná výše výdajů, která byla rovněž uvedena v daňovém přiznání žalobce nesprávně (0 Kč). Z uhrazené daně ve výši XX HUF, tedy po přepočtu ve výši XX Kč, uznal správce daně k zápočtu XX Kč a neuznal XX Kč, a to dle koeficientu 22,06.
5. Proti tomuto platebnímu výměru podal žalobce odvolání, v němž namítal, že platební výměr odporuje ZDP a principu smluv o zamezení dvojího zdanění, neboť daň zaplacená v zahraničí má být započtena v plné výši na tuzemskou daň.
6. Žalovaný napadeným rozhodnutím odvolání žalobce zamítl a potvrdil platební výměr správce daně. Aplikoval čl. 23 odst. 2 Smlouvy mezi Českou republikou a Maďarskem o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a z majetku, publikované pod č. 22/1995 Sb. (dále jen jako „Smlouva mezi ČR a Maďarskem“), a dle něj tzv. metodu prostého zápočtu, která je upravena v § 38f odst. 2 ZDP, a dále § 38f odst. 3 ZDP o snížení příjmů o související výdaje. K příjmům žalobce v Maďarsku ve výši XX Kč proto správce daně stanovil poměrem celkových příjmů k celkovým výdajům (43,966 %) výdaje ve výši XX Kč. Dále stanovil koeficient zápočtu 22,06 % jako poměr čistého příjmu z Maďarska k celkovému čistému příjmu a dospěl k závěru, že z částky daně lze započíst max. XX Kč, neboť to je 22,06 % z celkové výše daně v ČR vč. solidárního zvýšení. Žalovaný uvedl, že vzhledem k tomu, že žalobce uplatňoval výdaje procentem dle § 7 odst. 7 ZDP, byl povinen výdaje uplatnit ze všech druhů příjmů, tedy jak z příjmů v tuzemsku, tak v Maďarsku,

žalobce však žádné výdaje k příjmům z Maďarska neuplatnil, což bylo v rozporu s § 38f odst. 3 ZDP. Tento postup měl vliv i na výši koeficientu zápočtu, jelikož tak si žalobce započel vyšší částku daně zaplacené v zahraničí.

7. K postupu správce daně žalovaný uvedl, že ten zamezil dvojímu zdanění metodou prostého zápočtu, která vylučuje, aby příliš vysoké zdanění ve státě zdroje neodůvodněně snižovalo daňový výnos státu rezidence poplatníka. Zápočet je zde limitován poměrnou výší daně, která by na příslušný zahraniční příjem připadala z celkové daňové povinnosti poplatníka. Nelze tak započítat na zahraniční příjem vyšší procento daně, i když byla ve státě zdroje skutečně uhrazena. Postup správce daně tak nebyl rozporný s principy mezinárodního zdanění ani Smlouvou mezi ČR a Maďarskem, jelikož žalobce nebyl penalizován a duplicitně zdaněn.
8. K sraženým zálohám žalovaný uvedl, že sražená daň v zahraničí nemá žádnou souvislost se sraženými zálohami na daň z příjmů dle § 6 ZDP, ani nemá souvislost se zálohami OSVČ dle § 38a odst. 1 ZDP.

II. Obsah žaloby

9. Žalobce v žalobě namítl, že postupem žalovaného a správce daně došlo k porušení principu zamezení dvojího zdanění. Příjem žalobce v Maďarsku byl zdaněn srážkovou daní v sazbě 16 %, vzhledem k tomu, že daň v ČR činí 15 %, měla být daň uhrazená v Maďarsku započtena v plné výši. Správce daně přesto přistoupil k vyměření daně, která zdaňuje již jednou zdaněné příjmy z Maďarska. Metoda prostého zápočtu má bránit snižování daňového výnosu státu rezidenta při příliš vysokém zdanění ve státě zdroje. V daném případě je však míra zdanění v ČR a Maďarsku téměř shodná, není tak dán žádný důvod k tomu, aby předmětem zápočtu byla pouze výrazně omezená část daně uhrazené v Maďarsku. Taková kalkulace je v rozporu se základním účelem a smyslem Smlouvy mezi ČR a Maďarskem.
10. Dále žalobce uvedl, že žalovaný a správce daně nepostupovali správně, když stanovili limit zápočtu na cca 57 % daně zaplacené v Maďarsku. K předmětným příjmům totiž přiřadili hypotetické náklady dle českých právních předpisů, které však žalobci v Maďarsku nevznikly a nemohly být při zdanění v Maďarsku uplatněny. Proto dospěli k částce daně určené k zápočtu ve výrazně nižší výši. Aplikovali tak část českého právního předpisu (§ 38f odst. 2 a § 7 odst. 7 ZDP), která je proti smyslu dané Smlouvy mezi ČR a Maďarskem. Zákon nestanoví, že by daňová povinnost vztahující se ke kalkulaci zápočtu měla být snižována cestou přiřazení výdajů dle českého zákona, neboť takový postup by dal smysl pouze tehdy, pokud by žalobce daný postup uplatnil i ve státě zdroje.

III. Vyjádření žalovaného

11. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout. Odkázal zejména na obsah napadeného rozhodnutí, na závěrech tam uvedených trvá.
12. K námitkám žalobce doplnil, že poplatník při uplatnění výdajů procentem z příjmů musí tyto výdaje uplatnit ze všech druhů příjmů, které tvoří dle § 7 odst. 1 písm. a) až c) a odst. 2 ZDP jeden dílčí základ daně. To však žalobce u příjmů ze zdrojů v Maďarsku neučinil, proto je stanovil správce daně.

IV. Posouzení žaloby Městským soudem v Praze

13. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí, včetně řízení, jež jeho vydání předcházelo, v mezích žalobních bodů, jimiž je vázán, vycházející přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí správního orgánu (§ 75 odst. 1, 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů – dále jen jako „s. ř. s.“), a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
14. Soud o žalobě rozhodl v souladu s § 51 s. ř. s., neboť oběma účastníkům byla doručena výzva k vyjádření, zda souhlasí s rozhodnutím bez jednání, spolu s poučením, že nevyjádří-li se do dvou týdnů od doručení této výzvy, má se za to, že souhlas byl udělen, přičemž oba účastníci s rozhodnutím bez jednání souhlasili.
15. Dle čl. 23 odst. 2 Smlouvy mezi ČR a Maďarskem v případě rezidenta České republiky bude dvojí zdanění vyloučeno následovně: Česká republika může při ukládání daní svým rezidentům zahrnout do základu, ze kterého se takové daně ukládají, příjmy, které mohou být podle ustanovení článků této smlouvy rovněž zdaněny v Maďarské republice, avšak povolí snížit částku daně vypočtenou z takového základu o částku rovnající se dani zaplacené v Maďarské republice. Částka, o kterou se daň sníží, však nepřesáhne takovou část české daně vypočtené před jejím snížením, která poměrně připadá na příjmy, které mohou být podle ustanovení této smlouvy zdaněny v Maďarské republice.
16. Dle § 38f odst. 1 ZDP se při vyloučení dvojího zdanění příjmů ze zahraničí, které plynou poplatníkům uvedeným v § 2 odst. 2 a § 17 odst. 3, postupuje podle příslušných ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění, jimiž je Česká republika vázána.
17. Dle § 38f odst. 2 ZDP při použití metody úplného zápočtu lze daňovou povinnost snížit o daň z příjmů zaplacenou v zahraničí. Při použití metody prostého zápočtu lze daňovou povinnost snížit o daň z příjmů zaplacenou v zahraničí nejvýše však o částku daně z příjmů vypočtenou podle tohoto zákona, která připadá na příjmy ze zdrojů v zahraničí. Tato částka se stanoví jako součin daňové povinnosti, která se vztahuje k příjmům plynoucím ze zdrojů na území České republiky i ze zdrojů v zahraničí a podílu příjmů ze zdrojů v zahraničí na základu daně před uplatněním položek odčitatelných od základu daně a nezdánitelných částí základu daně. Zápočet lze provést nejvýše do částky vzniklé daňové povinnosti.
18. Dle § 38f odst. 3 ZDP se příjmy ze zdrojů v zahraničí pro účely vyloučení dvojího zdanění příjmů ze zahraničí rozumí příjmy (výnosy) plynoucí ze zdrojů v zahraničí, které podléhají zdanění v zahraničí v souladu s uzavřenou mezinárodní smlouvou, snížené o související výdaje (náklady) stanovené podle tohoto zákona; přičemž u příjmů ze závislé činnosti se má za to, že se jedná o základ daně stanovený podle § 6 odst. 13. Odčitatelné položky a položky snižující základ daně podle zahraničních právních předpisů nelze při stanovení základu daně použít. Nelze-li u některých výdajů (nákladů) prokazatelně stanovit, zda souvisí s příjmy (výnosy) plynoucími ze zdrojů v zahraničí, považuje se za související výdaje (náklady) jejich část stanovená ve stejném poměru, v jakém příjmy (výnosy) plynoucí ze zdrojů v zahraničí nesnížené o výdaje (náklady) připadají na celosvětové příjmy (výnosy).
19. Dle § 7 odst. 7 písm. a) ZDP, neuplatní-li poplatník výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu, může uplatnit výdaje, s výjimkou uvedenou v §

- 12, ve výši 60 % z příjmů ze živnostenského podnikání; nejvýše lze však uplatnit výdaje do částky 1 200 000 Kč.
20. Soud k posouzení napadeného rozhodnutí předně uvádí, že při zdaňování příjmů ze zahraničí je dle českých právních předpisů vždy nutno nejprve aplikovat ustanovení příslušné dvoustranné mezistátní smlouvy, která existuje mezi domovským státem rezidenta, tedy ČR, a státem, z něhož pochází zdroj příjmů tohoto rezidenta, a která upravuje pravidla, jež v konkrétním rozsahu brání dvojímu zdanění příjmů ze zahraničí (viz výslovně § 38f odst. 1 ZDP). Až ve chvíli, kdy není daná otázka v této smlouvě upravena, lze na stanovení daňové povinnosti rezidenta v ČR aplikovat české právní předpisy.
21. Žalobce v prvním žalobním bodu namítá, že žalovaný ignoroval principy zamezení dvojího zdanění a příjmy z Maďarska nepřípustně zdanil opětovně, ačkoliv žalobce již odvedl daň ve státě zdroje příjmů. Přitom se odvolává na skutečnost, že použitá metoda prostého zápočtu má sloužit jako ochrana před snižováním výnosu státu rezidenta při příliš vysokém zdanění ve státě zdroje.
22. Soud však dospěl k závěru, že žalovaný pravidla pro zamezení dvojího zdanění, konkrétně stanovená ve Smlouvě mezi ČR a Maďarskem, neporušil. Tato mezistátní smlouva je upravuje v čl. 23. V žádném jiném ustanovení této smlouvy pak není vtělena úprava vztahující se na příjmy žalobce tak, aby bylo možné daň, kterou žalobce uhradil v Maďarsku, bez dalšího započíst na daň stanovenou v ČR. Pokud tedy žalobce část příjmů zdanil v Maďarsku a následně uplatnil tyto příjmy i tam uhrazenou daň k zápočtu při stanovení daňové povinnosti v ČR, správce daně i žalovaný byli povinni postupovat dle čl. 23 Smlouvy mezi ČR a Maďarskem, což učinili.
23. V čl. 23 Smlouvy mezi ČR a Maďarskem jsou popsány metody, které se použijí při vyloučení dvojího zdanění. Odst. 2 tohoto ustanovení upravuje postupy aplikované pro rezidenty ČR, kterým je i žalobce. Ve shodě s žalovaným má soud za to, že je zde popsána metoda prostého zápočtu, která je v českých právních předpisech upravena v § 38f odst. 2 ZDP. Ačkoliv je formulace zakotvená ve Smlouvě mezi ČR a Maďarskem lehce odlišná a méně konkrétní, početní postup, kterým se stanoví nejvyšší přípustná část daně odvedené v Maďarsku, jež je způsobilá k odečtení od celkové výše české daně, je shodný. Jelikož v dalších detailech, zejména v tom, jak se stanoví výše příjmů ze zahraničních zdrojů, z nichž se stanovuje daň, Smlouva mezi ČR a Maďarskem mlčí, správce daně i žalovaný správně postupovali podle vnitrostátního právního předpisu, jímž je zde ZDP, konkrétně ustanovení § 38f tohoto zákona. Pokud tedy započítali pouze část daně zaplacené žalobcem v Maďarsku odpovídající poměru celkových příjmů žalobce k příjmům z tohoto státu (22,06 %), postupovali v souladu se Smlouvou mezi ČR a Maďarskem i vnitrostátním právním předpisem a nemohli porušit principy zamezení dvojího zdanění. Tato metoda v případě žalobce skutečně sloužila jako ochrana před snižováním výnosu státu rezidenta v důsledku vysokého zdanění ve státě zdroje, ačkoliv je žalobce přesvědčen o opaku. S tím však úzce souvisí posouzení druhého žalobního bodu, který žalobce uplatnil.
24. V něm totiž žalobce namítal, že správce daně a žalovaný k příjmům z Maďarska přiřadili hypotetické náklady dle českých právních předpisů, které však žalobci v daném státě nevznikly a nemohly být při zdanění v Maďarsku uplatněny, a proto

dospěli k částce daně určené k zápočtu ve výrazně nižší výši, což je proti smyslu dané Smlouvy mezi ČR a Maďarskem.

25. S tímto tvrzením žalobce však soud nemůže souhlasit. Jelikož Smlouva mezi ČR a Maďarskem neobsahuje výklad slova „příjmy“, je třeba postupovat v souladu s čl. 3 odst. 2 této smlouvy, dle něhož *„[k]aždý 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.“* Takové výkladové pravidlo je stanoveno v § 38f odst. 3 ZDP, kdy se za příjmy ze zahraničí považují příjmy snížené o související výdaje dle ZDP. Právě toto ustanovení přitom rovněž brání tomu, aby došlo k nadměrnému zdanění ve státu zdroje příjmů, jak ukazuje právě případ žalobce. Žalobce totiž k příjmům z Maďarska žádné výdaje v podaném daňovém přiznání neuplatnil, zatímco k příjmům z ČR uplatnil výdaje procentem (60 %), tedy zákonem umožněnou fikcí výše výdajů ke konkrétním dosaženým příjmům. Tímto postupem by však došlo k nadměrnému zdanění příjmů z Maďarska, kdy by při odečtu celé daně uhrazené v Maďarsku došlo k nepoměrnému snížení výnosu rezidentního státu žalobce. Pokud tedy žalobce uplatnil související výdaje procentem, tyto výdaje musely být rovnoměrně stanoveny, resp. rozpočteny i pro příjmy žalobce z Maďarska. Správce daně tak k příjmům z Maďarska pouze stanovil poměr výdajů, které na ně z celkové výše výdajů, stanovených procentem z celkových příjmů, pro účely výpočtu připadají. Takto došlo ke skutečnému vyrovnaní daňového zatížení. Když pak správce daně na základě těchto výpočtů stanovil pomocí procentní výše z celkové české daně maximální částku, kterou lze z daně odvedené v Maďarsku započíst, postupoval správně, tedy v souladu se Smlouvou mezi ČR a Maďarskem a § 38f ZDP. Procentní výše přitom rovněž odpovídá poměru celkových hrubých příjmů žalobce za rok 2015 a příjmů z Maďarska v tomto období. Soud v tomto postupu žádnou nezákonnost nespatřuje a má za to, že odpovídá principům zamezení dvojího zdanění tak, jak jsou stanoveny ve Smlouvě mezi ČR a Maďarskem.
26. Ani druhou námitku tak soud neposoudil jako opodstatněnou.

V. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

27. Vzhledem k výše uvedenému tak soud žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.
28. O náhradě nákladů řízení soud rozhodoval dle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle nějž 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. Rozhodl proto tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, jelikož žalobce v této věci neměl úspěch a žalovanému žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního

soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. 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 nejbližze 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.

Praha 7. května 2020

Mgr. Milan Tauber v. r.
předseda senátu