



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudců Mgr. Milana Taubera a Mgr. Ivety Postulkové v právní věci žalobce: **AAA Auto International a. s.**, se sídlem Dopraváků 874/15, Praha 8, IČ 01759299 (původně: AAA Auto Group N. V., se statutárním sídlem v Amsterdamu, v ČR jako AAA Auto Group N. V. – organizační složka, odštěpný závod zahraniční právnické osoby, se sídlem Dopraváků 723, Praha 8, IČ 28215044), zastoupen Ing. Vladimírem Hejdukem, daňovým poradcem, se sídlem Na Pankráci 1683/127, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 6. 2015, č. j. 17397/15/5200-11431-711360,

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 :

**I.
Předmět sporu**

V záhlaví označeným rozhodnutím žalovaný zamítl žalobcovo odvolání proti rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu ze dne 11. 9. 2014, č. j. 189271/14/4000-17202-108960. Tímto rozhodnutím správce daně žalobci vyměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 ve výši 9 052 170 Kč.

Orgány finanční správy vyšly z toho, že žalobce neoprávněně uplatnil daňovou ztrátu za roky 2007 a 2008 vyměřenou nizozemskou daňovou správou jako položku snižující základ daně z příjmů.

II.

Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

Žalobce v podané žalobě uvádí, že v daňovém přiznání za rok 2012 si odečetl daňovou ztrátu 47 522 631 Kč a návazně na to vyčíslil daň ve výši 190 Kč.

Žalobce namítá, že postup správce daně odporuje právu EU, konkrétně že je v rozporu se svobodou usazování a pohybu kapitálu, a že je diskriminační. Žalobce poukazuje na rozhodnutí Soudního dvora EU ve věci C-446/03 Marks&Spencer plc., C-123/11 A Oy, C- 414/06, Lidl Belgium a C-371/10, National Grid Indus. Z těchto rozhodnutí žalobce v podané žalobě poměrně obsáhle cituje.

Žalobce dále nesouhlasí s názorem žalovaného, že možnost uplatnění ztráty v tuzemsku je vázána na její vyměření dle českých právních předpisů. Nadto se žalobce dovolává aplikace § 23c odst. 8 písm. b) a odst. 9 a § 38na zákona o daních z příjmů.

Žalobce taktéž napadené rozhodnutí považuje za nepřezkoumatelné, neboť se nevyjadřuje k odvolacím argumentům týkajícím se § 23 odst. 17 zákona o daních z příjmů.

Závěrem žalobce namítá porušení zásady legitimního očekávání, neboť žalobce ztrátu uplatnil již za zdaňovací období 2009 a 2010, přičemž došlo ke konkludentnímu vyměření daně, jak byla žalobcem přiznána.

Žalobce navrhuje zrušení rozhodnutí obou stupňů.

Ve vyjádření k obsahu žaloby žalovaný uvádí, že se uplatněnými námitkami podrobně zabýval již v napadeném rozhodnutí. Žalovaný na svých závěrech nadále trvá a odkazuje na příslušné pasáže napadeného rozhodnutí, které ve vyjádření k žalobě obsáhle dílem cituje a dílem parafrázuje.

Žalovaný navrhuje zamítnutí žaloby.

III.

Posouzení žaloby

Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán [§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „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.).

Při jednání, které se u zdejšího soudu konalo dne 24. 2. 2017, setrvaly obě strany na svých dosavadních petitech a argumentech. K dotazu předsedkyně senátu obě strany

výslovně uvedly, že nemají žádné důkazní návrhy. Zástupce žalobce se soudu dotázal, zda součástí správního spisu je podání žalobce z 2. 7. 2012, na které se odkazuje k žalobě; pověřeným členem senátu bylo odpovězeno, že toto podání je součástí správního spisu. Zástupce žalobce dále navrhl, aby zdejší soud položil Soudnímu dvoru EU předběžnou otázku ve věci oprávnění uplatnit daňovou ztrátu vyměřenou v Nizozemsku jako položku snižující základ daně, resp. zda zamezení možnosti uplatnit tuto daňovou ztrátu je porušením práva EU.

Žaloba není důvodná.

Zdejší soud předně uvádí, že neexistuje právní úprava EU, která by řešila problematiku odčitelnosti daňových ztrát, s výjimkou Směrnice Rady č. 2009/133/ES, která ovšem na posuzovanou věc nedopadá. Poukazuje-li žalobce na judikaturu Soudního dvora EU s tím, že postup žalovaného je v rozporu se svobodou usazování, pak zdejší soud má za to, že žalobcem citovaná judikatura není přílehavá, neboť se vztahuje k věcem jednak s jiným skutkovým základem a jednak podléhajícím citované směrnici, která však na nyní posuzovanou věc nedopadá. Daná judikatura se týká přeshraničních fúzí v rámci členských států. V nyní posuzované věci ale k fúzi nedošlo (resp. došlo k ní až po zdaňovacím období roku 2012; fúze byla v obchodním rejstříku zapsána dne 16. 12. 2015 s rozhodným dnem fúze 1. 1. 2015), došlo k přesunutí místa vedení (skutečného řízení) daňového subjektu (a tím i ke změně daňové rezidence). Lze tedy učinit dílčí závěr, že evropské právo ani na úrovni judikatury Soudního dvora se danou otázkou nezabývá. Dovolává-li se žalobce svobody usazování, pak má zdejší soud za to, že kodifikace této svobody ve Smlouvě o fungování EU neznamena, že změna daňové rezidence do jiného členského státu EU bude pro daňový subjekt z daňového hlediska neutrální, neboť vzhledem k absenci unijní harmonizace v oblasti přímých daní nelze činit členský stát při suverénní tvorbě vlastních daňových pravidel závislým na pravidlech jiného členského státu.

Ke konkrétně žalobcem zmiňovanému rozsudku soud uvádí, že v případě rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 29. 11. 2011, C-371/10 National Grid Indus, se jedná o zcela odlišnou situaci, kdy společnost National Grid Indus BV měla zapsané sídlo v Nizozemí. Její mateřská společnost měla zapsané sídlo ve Spojeném království. National Grid Indus přesunula z finančních důvodů místo skutečného řízení a veškerou činnost do Londýna a jejími řediteli se stali Angličané. V důsledku tohoto přesunu se pro Spojené království stala daňovým rezidentem, zatímco z pohledu Nizozemska měla tato společnost ve Spojeném království trvalou provozovnu. Nizozemsko a Spojené království uzavřely mezinárodní smlouvu o zamezení dvojího zdanění, podle níž se zisk a nerealizované kapitálové přírůstky v takové situaci zdaňují ve Spojeném království. Nizozemsko však hodlalo zdanit nerealizované měnové zisky odcházející společnosti bez možnosti odložení splatnosti daně a možnosti zohlednit budoucí ztráty. Soudní dvůr potvrdil, že právní úprava, která zdaňuje nerealizované kapitálové zisky společností přesouvajících daňovou rezidenci do zahraničí, znevýhodňuje takové společnosti ve srovnání s těmi, které daňovou rezidenci přesunují v rámci státu původu. Jak je patrné, skutkové okolnosti obou případů jsou v rozhodující míře odlišné, neboť v nyní posuzované věci došlo k přechodu místa skutečného vedení žalobce a zároveň činnosti žalobce z Nizozemí do České republiky, a tím od 1. 1. 2009 ke změně jeho daňové rezidence, přičemž žalobce uplatňuje přeshraniční přesun daňové ztráty.

Obdobné platí o rozsudku ve věci C-446/03 Marks&Spencer plc., který řeší snížení daní mateřské společnosti v důsledku odpočtu ztrát dceřiných společností usazených v jiných členských státech, tedy opět jinou problematiku než je předmětem nyní posuzované věci. Rozsudek C 414/06, Lidl Belgium se zabývá daňovou ztrátou z hlediska smluv o zamezení dvojího zdanění, tedy opět problematikou jinou. Rozsudek C-123/11 A Oy taktéž nedopadá na nyní řešenou věc, jeho podstato totiž bylo řešení daňové ztráty u společnosti po fúzi; v nyní projednávané věci ke zdaňovacímu období 2012 však žalobce nefúzoval.

Na základě výše uvedeného není možné dospět k závěru, že postupem správce daně či žalovaného bylo nepřipustným způsobem zasaženo do svobody usazování žalobce ani svobody pohybu kapitálu, případně že žalovaný byl diskriminován z důvodu jeho daňového rezidentství.

Pokud jde o právo vnitrostátní, tedy zákon o daních z příjmů, pak se soud ztotožňuje se závěrem žalovaného, že při přesídlení daňového subjektu není umožněno uplatňovat daňovou ztrátu předtím vzniklou v zahraničí. Jistou výjimku z výše uvedeného pravidla představuje úprava obsažená v § 23a až § 23d zákona o daních z příjmů (ZDP). V tomto ohledu se však jedná o speciální úpravu převzetí daňové ztráty, která vychází z implementace směrnic Evropské unie a týká se pouze vybraných přeshraničních transakcí v rámci členských států Evropské unie. V rámci transakcí popsanych v § 23a a § 23c ZDP a za podmínek daných ZDP lze při převodu podniku nebo jeho samostatné části na společnost ve smyslu § 23a ZDP nebo při fúzi a rozdělení společností ve smyslu § 23c ZDP převzít daňovou ztrátu, která vznikla převádějící společnosti či zanikající nebo rozdělované společnosti v jiném členském státu a která nebyla uplatněna v jiném členském státu jako položka snižující základ daně. To samozřejmě pouze za podmínky, že tato ztráta musí být upravena na takovou výši, jakou by vykázal tuzemský poplatník při uplatnění všech nástrojů tuzemského ZDP, kdy je nutné přihlídnout například ke skutečnosti, že stanovení základu daně z příjmů vychází v České republice z účetnictví vedeného dle českých účetních předpisů a zda tak neexistují rozdíly v účetních metodách (např. oceňování zásob, možnosti aktivace určitých nákladů do pořizovacích cen aktiv, principy a metody časového rozlišení nákladů a výnosů atd.), resp. je nutné zohlednit odlišnosti právních úprav jednotlivých států, a to jak z daňového pohledu, tak z pohledu účetního. Jak žalovaný uvedl již v rozhodnutí o odvolání, v současné době platí v Evropské unii celkem 28 různých způsobů pro výpočet základu daně z příjmů právnických osob. Možnost odečtu takto převzaté daňové ztráty dle § 23a odst. 5 písm. b) ZDP a § 23c odst. 8 písm. b) ZDP je dále limitována podmínkami danými § 38na odst. 4 až 6 ZDP. Situace žalobce je však odlišná, neboť v jeho případě nedocházelo ani k přeměně společnosti (fúzi nebo rozdělení), ani k převodu podniku, ale pouze ke změně místa faktického vedení společnosti. Ustanovení § 23a až 23d ZDP proto v daném případě nelze aplikovat, neboť jak již bylo uvedeno výše, jedná se o úpravu vybraných přeshraničních transakcí, přičemž postup žalobce při změně faktického místa vedení nenaplnuje definiční znaky těchto transakcí.

Lze shrnout, že zákon umožňuje uplatnit daňovou ztrátu, která vznikla v jiném členském státu EU, jen v případě fúze či rozdělení obchodních společností nebo při převodu obchodního závodu. S využitím klasického právního výkladového argumentu *per*

eliminationem pak platí, že v jiných případech daňovou ztrátu vzniklou v jiném členském státu převzít nelze (to, co zákon výslovně dovoluje ve vztahu k určitým prvkům množiny, implicitně ve vztahu k ostatním vylučuje, nedovoluje).

K námitce nepřezkoumatelnosti soud konstatuje, že odvoláním žalobce se žalovaný podrobně v napadeném rozhodnutí zabýval. Zabýval se i odvolacími argumenty týkajícími se § 23 odst. 17 zákona o daních z příjmů, a to zejména na str. 10 napadeného rozhodnutí. Pro úplnost zdejší soud dodává, že povinnost řádného odůvodnění rozhodnutí nelze mechanicky ztotožňovat s povinností poskytnout podrobnou odpověď na každý jednotlivý argument podání. Odpověď na základní námitky v sobě může v některých případech konzumovat i odpověď na některé námitky dílčí a související. Nadto pokud žalovaný interpretuje § 23 odst. 17 zákona o daních z příjmů odlišným způsobem než žalobce, jedná se jen o zaujetí jiného právního názoru, nikoli o deficit působící nepřezkoumatelnost.

Pokud jde o závěrečnou námitku týkající se legitimního očekávání, z napadeného rozhodnutí i z vyjádření žalovaného vyplynulo, že v případě let 2009 a 2010 správce daně pochybil, přičemž vzhledem k prekluzi nelze již napravit zdanění za rok 2009, avšak ve vztahu k roku 2010 následně zahájil postup k odstranění pochybností a poté daňovou ztrátu neuznal a daň doměřil. Za těchto okolností se legitimního očekávání dovolávat nelze. Nadto Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 12. 5. 2016, č. j. 5 As 155/2015-35, č. 3444/2016 Sb. NSS, ohledně změn nezákonné správní praxe formuloval závěr, že se nelze dovolávat legitimního očekávání z titulu zavedené správní praxe správního orgánu za situace, kdy se jedná o nezákonnou správní praxi, jejíž následování je nežádoucí a bylo by v rozporu se zákonem.

S ohledem na to, že zdejší soud – jak je patrné z výše uvedeného – neshledal, že by se žalovaný postupoval v rozporu s unijním právem, popřípadě že by výklad unijního práva byl nejasný, nepovažuje za důvodné obracet se na Soudní dvůr Evropské unie s předběžnou otázkou.

Závěrem zdejší soud konstatuje, že žalobní námitky v podstatné části kopírují námitky odvolací, na které reagoval žalovaný v obsáhlém, podrobném a velmi zevrubně koncipovaném napadeném rozhodnutí. Vzhledem k tomu, že s obsahem tohoto rozhodnutí se zdejší soud ztotožňuje, jeví se účelné a ekonomické na místo obšírného přebírání argumentace žalovaného na obsah odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí odkázat, což tímto zdejší soud činí.

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

Na základě shora uvedeného soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem,

kteřé důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, avšak žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

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 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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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 24. února 2017

JUDr. Ludmila Sandnerová, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení: Hrůzová, DiS.