



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Ing. Veroniky Baroňové a JUDr. Petra Polácha v právní věci žalobce: **European Data Project s.r.o.**, se sídlem Komořany 146, zastoupeného Ing. Radkem Lančíkem, daňovým poradcem, se sídlem Divadelní 4, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 8. 2014, č. j. 21976/14/5000-14201-706012,

t a k t o:

- I. Žaloba **s e z a m í t á.**
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci
(včetně rekapitulace průběhu správního řízení)

Žalobce se včas podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu (dále jen „správce daně“), dodatečný platební výměr

ze dne 27. 1. 2014, č. j. 15371/14/4030-07001-710160. Tímto rozhodnutím byla žalobci podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a podle § 143 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), na základě výsledku postupu k odstranění pochybností dle § 89 a § 90 daňového řádu dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 1. 1. 2012 až 31. 12. 2012 ve výši 0 Kč.

Žalobce dne 10. 10. 2012 prodal svůj obchodní podíl ve společnosti Admiral Play GmbH (v nominální hodnotě 3 000 000 EUR) zahraniční společnosti LOWEN ENTERTAINMENT GmbH. Prodejní cena obchodního podílu činila 22 500 000 EUR, tj. 929 964 700 Kč. Dne 8. 3. 2013 žalobce v Německu uhradil zálohou daň z prodeje tohoto obchodního podílu ve výši 160 228 EUR, tj. 4 028 132 Kč.

Žalobce podal dne 10. 6. 2013 řádné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012, v němž na řádku 10 uvedl hospodářský výsledek ve výši 1 001 098 313 Kč, na řádku 40 vyloučil výdaje ve výši 104 265 649 Kč, na řádku 110 uvedl osvobozené příjmy 929 964 700 Kč a na řádku 320 uvedl daň zaplacenou v zahraničí ve výši 106 591 Kč. Celkovou daň (na řádku 340) žalobce vyčíslil částkou 27 606 289 Kč.

Dne 8. 9. 2013 žalobce podal za výše uvedené zdaňovací období dodatečné daňové přiznání, ve kterém změnil hodnotu na řádku 320 (zápočet daně zaplacené v zahraničí), a to na částku 4 134 723 Kč, v důsledku čehož se snížila celková daň na řádku 340 na hodnotu 23 578 157 Kč. V ostatním (tj. na řádcích 10, 40 a 110) zůstaly údaje beze změny. Součástí podaného dodatečného daňového přiznání byla textová příloha obsahující vysvětlení důvodů podání dodatečného daňového přiznání. V ní žalobce uvedl, že *„přestože výnos z prodeje obchodního podílu ve společnosti Admiral Play GmbH je v Česku osvobozen od daně z příjmů právnických osob, v Německu podléhá zdanění podle čl. 13 odst. 3 smlouvy mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německa o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku: Zisky ze zcizení podílů na společnosti mající sídlo v jednom smluvním státě mohou být zdaněny v tomto státě. Daň v Německu činí 160 228 EUR a byla německému finančnímu úřadu zaplacená dne 8. 3. 2013. Tomu odpovídá částka 4 028 131,92 Kč zaučtovaná na účtu 538.099. (...) Důvod, proč jsme názoru, že německou daň ve výši 4 028 131,92 Kč z prodeje obchodního podílu ve společnosti Admiral Play GmbH lze započíst na řádku 320 v tomto dodatečném přiznání, přestože výnos z prodeje obchodního podílu ve společnosti Admiral Play GmbH je v Česku osvobozen od daně z příjmů právnických osob, je čl. 23 odst. 2 písm. b) a čl. 24 smlouvy mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německa o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku“*. Jako přílohy byly připojeny následující doklady: zaplacení německé daně, výpis účtu 538.099, hlavní kniha EDP 2012, AP_Kaufvertrag_01.10.2012, účetní doklad k 538.099, německá daň CZ, registrace v Německu, německá daň DE.

Výzvou ze dne 4. 11. 2013, č. j. 465799/13/4030-07001-710160, správce daně zahájil postup k odstranění pochybností o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti dodatečného daňového přiznání žalobce k dani z příjmů právnických osob spočívajících v oprávněnosti

uplatnění částky 4 028 131,92 Kč na řádku 320 dodatečného daňového přiznání (zápočet daně zaplacené v zahraničí). Správce daně poukázal na ustanovení § 38f odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmů, § 23 odst. 1 a § 19 odst. 1 písm. ze) bod 2. a odst. 3 písm. b) téhož zákona, jakož i na čl. 13 odst. 3 a čl. 23 odst. 2 písm. b) vyhlášky č. 18/1984 Sb., o Smlouvě mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německa o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku (dále jen „smlouva o zamezení dvojího zdanění“), dle kterých musí být příjmy ze Spolkové republiky Německa zahrnuty do daňového základu. Správce daně v předmětné výzvě uvedl, že vzhledem k tomu, že příjem z prodeje obchodního podílu žalobce nebyl zahrnut do daňového základu příslušného zdaňovacího období, vznikly správci daně pochybnosti o oprávněnosti uplatnění částky 4 028 131,92 Kč jako zápočtu daně zaplacené v zahraničí. Žalobce byl proto vyzván, aby prokázal splnění podmínky stanovené v čl. 13 odst. 3, v návaznosti na čl. 23 odst. 2 písm. b), smlouvy o zamezení dvojího zdanění a oprávněnost zápočtu daně zaplacené v zahraničí, tedy zahrnutí příjmu z prodeje předmětného obchodního podílu do daňového základu.

Vzhledem k tomu, že žalobce v reakci na výzvu správce daně předložil tytéž důkazní prostředky, které správce daně měl již k dispozici, neboť je žalobce připojil už k podanému dodatečnému daňovému přiznání, správce daně měl za to, že žalobce pochybnosti neodstranil a oprávněnost zápočtu daně (v návaznosti na splnění podmínky zahrnutí příjmu z prodeje obchodního podílu do daňového základu) s ohledem na vyloučení dvojího zdanění příjmů neprokázal (viz protokol o ústním jednání ze dne 10. 1. 2014, č. j. 1985/14/4030-07001-710160, o sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností).

Správce daně proto vydal dne 27. 1. 2014 pod č. j. 15371/14/4030-07001-710160, dodatečný platební výměr, kterým doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 ve výši 0 Kč, tj. celkovou částku daně na řádku 340 ponechal v původní výši uvedené v řádném daňovém přiznání. V odůvodnění dodatečného platebního výměru správce daně upozornil na znění čl. 13 odst. 3 a čl. 23 odst. 2 písm. b) smlouvy o zamezení dvojího zdanění, dle kterých musí být příjmy ze Spolkové republiky Německa zahrnuty do daňového základu. Správce daně tak ve smyslu ustanovení § 37 zákona o daních z příjmů požadoval v souladu s podmínkou stanovenou v čl. 23 odst. 2 písm. b) smlouvy o zamezení dvojího zdanění prokázání zahrnutí příjmu z prodeje obchodního podílu žalobce do daňového základu. Žalobce však dle správce daně zahrnutí tohoto příjmu do daňového základu, a tedy i oprávněnost zápočtu daně z prodeje obchodního podílu zaplacené v Německu ve výši 4 028 132 Kč, neprokázal.

Žalobce se proti uvedenému dodatečnému platebnímu výměru bránil odvoláním, které žalovaný rozhodnutím ze dne 20. 8. 2014, č. j. 21976/14/5000-14201-706012, jako nedůvodné zamítl a prvostupňové rozhodnutí správce daně potvrdil. Žalovaný ve shodě se závěry správce daně poukázal na znění čl. 23 odst. 2 písm. b) smlouvy o zamezení dvojího zdanění a ztotožnil se se závěry správce daně, že v daném případě nebyly naplněny podmínky pro uplatnění zápočtu daně zaplacené v Německu. Žalovaný dále nepřisvědčil ani požadavku žalobce na uznání daně zaplacené v zahraničí (v částce 4 028 131,92 Kč) jako daňově uznatelného nákladu ve smyslu § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů. V této souvislosti uvedl, že z dikce předmětného ustanovení lze jako daňově uznatelný náklad uplatnit pouze daň z příjmů zaplacenou v zahraničí plynoucí z příjmů, které se zahrnují

do základu daně. V daném případě však předmětný příjem z prodeje obchodního podílu v zahraniční společnosti do základu daně zahrnut nebyl. Dále uvedl, že citované ustanovení zákona nadto umožňuje uplatnit daň zaplacenou v zahraničí v rozsahu, ve kterém nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku podle § 38f zákona o daních z příjmů, až ve zdaňovacím období následujícím po zdaňovacím období, jehož se zahraniční daň týká.

II. Obsah žaloby

Žalobce se s výše uvedenými závěry žalovaného neztotožnil. Domníval se, že důvodem, pro který lze německou daň ve výši 4 028 131,92 Kč z prodeje obchodního podílu ve společnosti Admiral Play GmbH započíst na řádku 320 v dodatečném daňovém přiznání, přestože je výnos z prodeje obchodního podílu osvobozen od daně z příjmů právnických osob, je znění čl. 23 odst. 2 písm. b) a čl. 24 smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Žalobce měl za to, že doložil zdanění v Německu ve výši 160 228 EUR a zaplacení této daně německému finančnímu úřadu dne 8. 3. 2013, čemuž odpovídala částka ve výši 4 028 131,92 Kč. Žalobce ocitoval znění čl. 23 odst. 2 písm. b) smlouvy o zamezení dvojího zdanění, jakož i ustanovení § 37 zákona o daních z příjmů, dle kterého se ustanovení tohoto zákona použijí, jen pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak. Žalobce upozornil, že jestliže se podle čl. 23 odst. 2 písm. b) smlouvy o zamezení dvojího zdanění mají do českého daňového základu zahrnout příjmy z prodeje obchodního podílu zdaněné v Německu, pak je zákon o daních z příjmů evidentně v rozporu s touto smlouvou, neboť podle zákona o daních z příjmů se příjmy z prodeje obchodního podílu do základu daně nezahrnují. Tvrdí-li tedy žalovaný, že podmínka obsažená v čl. 23 odst. 2 písm. b) smlouvy o zamezení dvojího zdanění byla splněna, pak takové splnění je nemožné právě pro jeho rozpor se zákonem o daních z příjmů. Rovněž tvrzení žalovaného o neuznání zápočtu německé daně na řádku 320 dodatečného daňového přiznání žalobce pokládal za nesprávné, neboť přes namítaný zjevný rozpor nebyla upřednostněna smlouva o zamezení dvojího zdanění. Dle žalobce proto měla být uvedena věc dle čl. 25 smlouvy předložena k řešení cestou dohody, neboť neuznání zápočtu německé daně na řádku 320 dodatečného daňového přiznání přivedlo zdanění, které není v souladu se smlouvou.

Žalobce taktéž shodně jako v podaném odvolání namítal, že má-li platit stav, kdy v Německu byl zdaněn příjem z prodeje obchodního podílu, avšak o tuto daň nemůže být v Česku snížena daň z příjmů právnických osob za rok 2012, pak žalovaný měl (jak žalobce požadoval) uznat částku zaplacené daně ve výši 4 028 131,92 Kč jako daňově uznatelný náklad v roce 2013 dle § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů. Popsaný postup, kdy žalovaný neuznal zápočet německé daně na daň z příjmů právnických osob za rok 2012, ani neuznal německou daň v daňově uznatelných nákladech za rok 2013, byl dle žalobce v rozporu s čl. 56 smlouvy o založení Evropského společenství, dle kterého jsou zakázána všechna omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy. Žalobce připomněl, že otázkou aplikace tohoto článku na zdanění zisků z převodu podílů na kapitálových společnostech se Soudní dvůr Evropské unie zabýval např. ve věci C-436/06 ze dne 18. 12. 2007. Žalobce měl proto za to, že čl. 56 Smlouvy brání takové právní úpravě, která je aktuálně obsažena v zákoně o daních z příjmů, kdy takto založená diskriminace měla být odstraněna řešením případu cestou dohody nebo opatřením k zajištění vzájemnosti či odvetným opatřením

za účelem vzájemného vyrovnání zdanění, k odstranění tvrdostí a nesrovnalostí. Žalovaný proto měl změnit dodatečný platební výměr tak, že měl uznat zápočet německé daně s tím, že celková daň z příjmů právnických osob za rok 2012 by byla nižší o částku 4 028 132 Kč, anebo měl uznat německou daň v daňově uznatelných nákladech, a tedy snížit základ daně o tuto částku.

S ohledem na shora uvedené skutečnosti proto žalobce navrhl, aby krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení; resp. aby podle ustanovení § 48 odst. 1 písm. e) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), přerušil řízení a podle čl. 234 Smlouvy o založení Evropského společenství se obrátil na Soudní dvůr EU s předběžnou otázkou, zda čl. 56 Smlouvy brání takové úpravě členského státu, jako je právní úprava dotčená v daném původním řízení, dle které daň ze zisku dosaženého v roce 2012 při převodu podílu na kapitálové společnosti usazené v jiném členském státě, nelze započíst ani zohlednit v nákladech, zatímco zisk z převodu podílů na kapitálové společnosti usazené v prvním členském státě a držené v jiném členském státě nepodléhá žádné daňové povinnosti k dani z příjmů právnických osob v roce 2012 v prvně zmíněném státě.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

Žalovaný ve svém vyjádření k podané žalobě shrnul průběh předcházejícího daňového řízení a poté se věnoval jednotlivým námitkám, které žalobce uplatnil v podané žalobě. V této souvislosti žalovaný poukázal na skutečnost, že žalobce byl po celé daňové řízení zastoupen odborným daňovým poradcem, a tedy lze předpokládat, že takovému zástupci by mělo být zřejmé, že nelze realizovat zápočet částky uhrazené v Německu vůči základu daně, který neobsahuje související příjem. Namítal-li žalobce, že pokud nebyl uznán zápočet daně, měla být částka 4 028 132 Kč zohledněna jako daňově uznatelný náklad, žalovaný zopakoval, že pokud předmětný příjem z prodeje obchodního podílu v zahraniční společnosti do základu daně zahrnut nebyl, pak nebylo možno ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů v dané věci aplikovat. Navíc daň zaplacenou v zahraničí by v takovém případě bylo možno uplatnit jako daňově uznatelný náklad pouze v rozsahu, v němž tato daň nebyla na daňovou povinnost v tuzemsku započtena, a to až ve zdaňovacím období následujícím po zdaňovacím období, jehož se týkala, tedy v roce 2013. V posuzované věci však bylo dodatečně daňové přiznání podáno za zdaňovací období roku 2012, a tedy ani z tohoto důvodu nebylo možno předmětné ustanovení na daný případ aplikovat.

Žalovaný neshledal ani žalobcem namítaný rozpor s čl. 56 Smlouvy o založení Evropských společenství, kdy se v této souvislosti domníval, že právní úprava je naopak podporou volného pohybu kapitálu mezi Českou republikou a Spolkovou republikou Německo. K odkazovanému rozhodnutí Soudního dvora EU ve věci *Per Grønfeldt a Tatiana Grønfeldt proti Finanzamt Hamburg-Am Tierpark* žalovaný uvedl, že se toto rozhodnutí týkalo jiné situace, kdy zisk dosažený v určitém roce při převodu podílu na kapitálové společnosti usazené v jiném členském státě podléhal zdanění již tehdy, pokud měl převodce v průběhu předchozích pěti let přímo nebo nepřímo podíl na kapitálu společnosti ve výši nejméně 1 %, zatímco zisk z převodu podílů na kapitálové společnosti usazené v prvním

členském státě podléhající neomezené povinnosti k dani z příjmů dosažený za stejných podmínek v tomto určitém roce, podléhal zdanění teprve v případě podstatné účasti ve výši nejméně 10 %. Taková situace však v případě žalobce nenastala.

Žalovaný proto navrhl žalobu jako nedůvodnou zamítnout a zároveň pro případ úspěchu ve věci (zamítnutí žaloby) navrhl, aby mu byla ve smyslu § 60 odst. 1 s. ř. s. přiznána náhrada nákladů soudního řízení, a to v paušální částce 300 Kč jako náhrada hotových výdajů dle § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“), za jeden úkon právní služby v podobě podání písemného vyjádření k žalobě. Žalovaný v této souvislosti odkázal na ustanovení § 36 odst. 1 s. ř. s., které dle jeho názoru zaručuje účastníkům řízení rovné postavení, a podpůrně též na nález Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13.

IV. Posouzení věci krajským soudem

Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 s. ř. s.), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.) a jedná se o žalobu přípustnou (zejména § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.).

Vzhledem k tomu, že žalovaný souhlasil s rozhodnutím o věci samé bez jednání a žalobce ve lhůtě dvou týdnů ode dne doručení výzvy nevyjádřil nesouhlas s takovým projednáním věci, ačkoli byl poučen o tom, že nevyjádří-li svůj nesouhlas, bude se mít za to, že souhlas je udělen, rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. o věci samé bez jednání.

Dle § 75 odst. 1, 2 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

V posuzovaném případě je mezi účastníky řízení spor, zda žalobce prokázal naplnění podmínek pro započtení daně ve výši 4 028 132 Kč uhrazené v Německu z příjmů z prodeje obchodního podílu ve společnosti Admiral Play GmbH se sídlem v Německu. Žalobce se domníval, že mu ve smyslu čl. 13 a čl. 23 smlouvy o zamezení dvojího zdanění měla být daň uhrazená v Německu započtena na daň uhrazenou v České republice, což také promítl v dodatečném daňovém přiznání, v němž na řádce 320 zvýšil původně vykázanou částku daně ve výši 106 591 Kč na částku ve výši 4 134 723 Kč (tj. právě o rozdíl ve výši 4 028 132 Kč).

Podle čl. 13 odst. 3 smlouvy o zamezení dvojího zdanění platí, že *zisky ze zcizení podílů na společnosti mající sídlo v jednom smluvním státě mohou být zdaněny v tomto státě.*

Dle čl. 23 odst. 2 písm. b) smlouvy o zamezení dvojího zdanění se *při vyměřování československých daní do daňového základu zahrnou příjmy ze Spolkové republiky Německa, které podle článků 10, 12, 13 odstavce 3, 16 a 17 mohou být zdaněny ve Spolkové republice Německa. Daň zaplacená ve Spolkové republice Německa podle článků 10, 12, 13 odstavce 3, 16 a 17 se započte na daň vybíranou v Československé socialistické republice z těchto příjmů.*

Částka, která se započte, však nemůže překročit takovou část daně vypočtené před započtením, která poměrně připadá na tyto příjmy podléhající zdanění ve Spolkové republice Německo.

Dle § 38f odst. 1 zákona o daních z příjmů 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. Při použití metody prostého zápočtu lze dle ustanovení § 38f odst. 2 zákona o daních z příjmů snížit daňovou povinnost o daň z příjmů zaplacenou v zahraničí, *nejvýše však o částku daně z příjmů vypočtenou podle zákona o daních z příjmů, která připadá na příjmy ze zdrojů v zahraničí.*

Dle ustanovení § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů do základu daně nevstupují příjmy osvobozené od daně, jimiž jsou i příjmy z prodeje obchodního podílu. Podle § 19 odst. 1 písm. ze) bodu 2. zákona o daních z příjmů jsou od daně z příjmů osvobozeny příjmy z převodu podílu mateřské společnosti [viz § 19 odst. 3 písm. b) tohoto zákona] v dceřiné společnosti plynoucí poplatníkovi uvedenému v § 17 odst. 3 nebo společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie. Mezi účastníky řízení přitom nebylo v této souvislosti sporné, že se jednalo o prodej obchodního podílu žalobce jako mateřské společnosti ve své společnosti dceřiné se sídlem v zahraničí, ani že žalobce byl poplatníkem daně z příjmů právnických osob ve smyslu § 17 odst. 3 zákona o daních z příjmů.

Podle § 17 odst. 3 zákona o daních z příjmů poplatníci, kteří mají na území České republiky své sídlo nebo místo svého vedení, kterým se rozumí adresa místa, ze kterého je poplatník řízen, mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdroje na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí.

Podle § 37 zákona o daních z příjmů se ustanovení tohoto zákona použije, jen pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak.

V návaznosti na vše výše uvedené krajský soud uvádí, že domáhal-li se žalobce upřednostnění aplikace smlouvy o zamezení dvojího zdanění v návaznosti na výše citované ustanovení § 37 zákona o daních z příjmů, je nutno konstatovat, že toto upřednostnění bylo správcem daně aplikováno a v duchu této právní úpravy také správce daně přistoupil k vydání výzvy k odstranění pochybností. Zcela správně totiž vycházel z obsahu dodatečného daňového přiznání, v němž žalobce sice na řádku 320 uplatnil nárok na zápočet daně zaplacené v Německu, avšak bez toho, že by současně v souladu s čl. 23 odst. 2 písm. b) smlouvy o zamezení dvojího zdanění zahrnul do daňového základu příjem z prodeje obchodního podílu.

Tento příjem přitom je dle § 19 odst. 1 písm. ze) bodu 2. zákona o daních z příjmů od daně z příjmů osvobozen, smlouva o zamezení dvojího zdanění však ve svém čl. 23 odst. 2 písm. b), jejíž aplikace má dle § 37 zákona o daních z příjmů přednost před ustanovením § 19 zákona o daních z příjmů, jednoznačně stanoví, že se při vyměřování československých daní příjmy ze Spolkové republiky Německa, které podle čl. 13 odst. 3 mohou být zdaněny

ve Spolkové republice Německa, *zahrnou do daňového základu*. Žalobce však smlouvou upraveným způsobem nepostupoval a [i přes vědomost předmětného znění čl. 23 odst. 2 písm. b) smlouvy o zamezení dvojího zdanění a přes namítaný poukaz na její přednostní aplikaci] sám příjmy z prodeje obchodního podílu do základu daně v dodatečném daňovém přiznání nezahrnul, a to s poukazem na vnitrostátní úpravu a osvobození těchto příjmů dle § 19 zákona o daních z příjmů. Zahrnutí příjmů z prodeje obchodního podílu do základu daně pak žalobce neprokázal ani k výzvě správce daně. Pokud se tedy žalobce následně dovolával porušení znění smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které z důvodu uvedených výše zcela nelogicky kladl k tíži správce daně, je nutno konstatovat, že to byl on sám, kdo svým přístupem (s přihlédnutím k obsahu dodatečného daňového přiznání a jeho přílohy) znění přednostní smlouvy nerespektoval a jejím zněním se neřídil.

Na základě projevené vůle žalobce v podobě jím učiněného dodatečného daňového tvrzení je možno bez pochybností dovodit, že žalobce v předcházejícím řízení toliko uplatnil zápočet na daň zaplacenou v zahraničí, aniž by v zahraničí dosažené příjmy v souladu s čl. 23 odst. 2 písm. b) smlouvy o zamezení dvojího zdanění současně zahrnul do základu daně. Pokud se ovšem zahraniční příjmy z prodeje obchodního podílu nestaly součástí základu daně (a nestalo se tak ani k výzvě správce daně), nebylo možno se u těchto příjmů domáhat uplatnění vyloučení dvojího zdanění, neboť zápočet částky daně zaplacené v Německu (zde metodou prostého zápočtu) z podstaty věci nebylo možno realizovat vůči základu daně, který související příjem neobsahoval.

V tomto ohledu tedy krajský soud neshledal v postupu správce daně žádné pochybení, a korigoval-li v této souvislosti částečně úvahy žalovaného obsažené v napadeném rozhodnutí a v podaném vyjádření k žalobě, je nutno konstatovat, že tato skutečnost neměla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť na výsledném posouzení věci o neuznání zápočtu v zahraničí zaplacené daně se v důsledku této skutečnosti nic nezměnilo. Krajský soud proto takto uplatněnou žalobní námitku neshledal důvodnou. V této souvislosti pak zároveň doplňuje, že na základě výše uvedeného nebyly dány důvody ani pro aplikaci čl. 25 smlouvy o zamezení dvojího zdanění a předložení věci k řešení případu cestou dohody. Vzhledem k tomu, že správce daně zcela důvodně neuznal žalobcem uplatněný zápočet německé daně na řádku 320 dodatečného daňového přiznání ve výši 4 028 132 Kč, neboť nedošlo k dvojímu zdanění příjmů, nemohlo se jednat ani o přijetí opatření učiněných jedním nebo oběma smluvními státy, které by žalobci přivodily dvojí zdanění. Z týchž důvodů nebylo na místě ani přijímání odvetných opatření ze strany ministerstva financí ve smyslu § 39q zákona o daních z příjmů k zajištění vzájemnosti či za účelem vzájemného vyrovnání zdanění a k odstranění tvrdostí a nesrovnalostí tak, aby došlo k uznání zápočtu německé daně na řádku 320 dodatečného daňového přiznání ve výši 4 028 132 Kč, jak žalobce požadoval.

Pokud žalobce dále namítal, že nebyl-li mu uznán uplatněný zápočet daně, měla mu být částka zaplacené daně ve výši 4 028 132 Kč uznána dle § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů jako daňově uznatelný náklad, ani s touto námitkou žalobce se krajský soud neztotožnil.

Podle § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů platí, že mezi výdaje (náklady) podle odstavce 1 zákona, tj. výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení

zdanitelných příjmů, které se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem nebo zvláštními předpisy, patří také daň z příjmů zaplacená v zahraničí u poplatníka uvedeného v § 2 odst. 2 a v § 17 odst. 3, avšak pouze u příjmů, které se zahrnují do základu daně, a to pouze v rozsahu, v němž nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku podle § 38f zákona. Tento výdaj (náklad) se uplatní ve zdaňovacím období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, následujícím po zdaňovacím období, jehož se zahraniční daň, která nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku, týká.

V daném případě přitom nebylo prokázáno (viz shora), že by předmětný příjem z prodeje obchodního podílu byl zahrnut do základu daně, a tedy zde nebyl dán prostor pro uplatnění v zahraničí zaplacené daně jako daňově uznatelného nákladu. Nadto je z výše citovaného ustanovení zákona o daních z příjmů patrné (s ohledem na uplatňovanou metodu prostého zápočtu), že daň zaplacenou v zahraničí je možno uplatnit jako daňově uznatelný náklad pouze v rozsahu, v němž tato daň nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku (nikoli tedy daň v celé výši), a dále až ve zdaňovacím období následujícím po zdaňovacím období, jehož se týká (tj. zde v roce 2013). Vzhledem k tomu, že v projednávaném případě bylo předmětem posouzení zdaňovací období roku 2012, nebylo možno z tohoto důvodu uvedené ustanovení na danou věc aplikovat. Ani takto uplatněné žalobní námitky proto krajský soud nepřisvědčil.

V návaznosti na argumentaci obsaženou výše pak krajský soud neshledal důvodnou ani námitku žalobce týkající se porušení čl. 56 Smlouvy o založení Evropského společenství, resp. návrh žalobce, aby se krajský soud obrátil na Soudní dvůr EU s předběžnou otázkou ohledně aplikace uvedeného článku smlouvy. Krajský soud v postupu správních orgánů obou stupňů omezení pohybu kapitálu neshledal a stran diskriminačního postupu správních orgánů ve vazbě na rozhodnutí Soudního dvora EU ve věci C-436/06 ze dne 18. 12. 2007 uvádí, že toto rozhodnutí řešilo situaci rozdílného zacházení, o kterou se v daném případě vůbec nejednalo, kdy Soudní dvůr EU ve vztahu k aplikaci čl. 56 Smlouvy vyslovil, že předmětný článek brání právní úpravě členského státu, podle které zisk dosažený v určitém roce při převodu podílů na kapitálové společnosti usazené v jiném členském státě podléhá zdanění již tehdy, pokud měl převodce v průběhu předchozích pěti let přímo nebo nepřímo podíl na kapitálu společnosti ve výši nejméně 1 %, zatímco zisk z převodu podílů na kapitálové společnosti usazené v prvním členském státě podléhající neomezené povinnosti k dani z příjmů právnických osob, dosažený za stejných podmínek v tomto určitém roce, podléhal zdanění teprve v případě podstatné účasti ve výši nejméně 10 %. Ani tyto žalobní námitky proto krajský soud neposoudil jako důvodné.

V. Závěr a náklady řízení

Krajský soud tak na základě všech výše uvedených skutečností neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého žalobce, který neměl ve věci úspěch, nemá vůči žalovanému právo na náhradu

nákladů řízení před soudem a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Žalovaný ve svém vyjádření k podané žalobě požadoval paušální náhradu nákladů řízení ve výši 300 Kč dle ustanovení § 13 odst. 3 advokátního tarifu, a to za jeden úkon právní služby spočívající právě v písemném vyjádření žalovaného k žalobě. Nárok na tuto paušální náhradu nákladů žalovaný dovozoval z ustanovení § 36 odst. 1 s. ř. s. a nálezu Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014 ve věci sp. zn. Pl. ÚS 39/13.

K takto uplatněnému požadavku žalovaného krajský soud předně konstatuje, že rovnost účastníků řízení podle § 36 odst. 1 s. ř. s. není nikterak narušena, pokud žalovanému správnímu orgánu v soudním řízení správním, ve kterém měl žalovaný plný úspěch, není přiznána paušální náhrada nákladů řízení. Ve smyslu § 13 odst. 3 advokátního tarifu náleží náhrada hotových výdajů účelně vynaložených v souvislosti s poskytnutím právní služby advokátovi, přičemž nedohodl-li se advokát s klientem na jiné paušální částce, činí tato 300 Kč za jeden úkon právní služby. Dle žalovaným odkazovaného nálezu Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014 ve věci sp. zn. Pl. ÚS 39/13, „(...) zásadu rovnosti účastníků řízení ve smyslu článku 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod naplňuje přiznání paušální náhrady coby náhrady hotových výdajů podle jejich demonstrativního výčtu v § 137 odst. 1 občanského soudního řádu i účastníkovi řízení, který advokátem zastoupen není, a to v situacích, v nichž by účastníkovi řízení zastoupenému advokátem byla přiznána taková náhrada podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu“.

A contrario tak z citovaného nálezu Ústavního soudu vyplývá, že paušální náhradu nákladů nelze přiznat účastníku řízení, pokud by mu paušální náhrada nákladů nepříslušela ani při zastoupení advokátem (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2014, č. j. 4 As 220/2014 - 20, dostupný na www.nssoud.cz). O takovou situaci se přitom jedná i v nyní posuzované věci. Jak Nejvyšší správní soud vyslovil již v rozsudku ze dne 26. 4. 2007, č. j. 6 As 40/2006 - 87, publikovaném pod č. 1260/2007 Sb. NSS, „(...) v případě, že v soudním řízení správním vystupuje jako účastník orgán veřejné správy v oboru své působnosti, není v zásadě důvodně vynaloženým nákladem, pokud se v takovém řízení nechá zastoupit. (...) Stejně tak Vrchní soud v Praze konstatoval, že povinnost správního úřadu jím vydané rozhodnutí hájit na soudě proti správní žalobě představuje samozřejmou součást povinností plynoucích z běžné správní agendy. Nelze proto spravedlivě žádat na žalobci, aby hradil náklady vzniklé tím, že správní úřad udělil k zastupování plnou moc advokátovi (srov. usnesení Vrchního soudu v Praze ze dne 30. 1. 1998, č. j. 6 A 90/96 - 23)“. Dle citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu by tedy žalovanému nemohla být přiznána paušální náhrada nákladů řízení, pokud by byl zastoupen advokátem, a proto mu ve smyslu shora uvedeného nálezu Ústavního soudu nemůže být tato náhrada přiznána ani v případě, kdy zastoupen není. Krajský soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

V Brně dne 26. května 2016

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu