



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců JUDr. Lukáše Hloucha, Ph.D. a Mgr. Petra Sedláka, v právní věci žalobce: **RAMET a.s.**, se sídlem Letecká 1110, Kunovice, zast. Ing. Ivanem Kučerou, daňovým poradcem se sídlem Na Zápovědi 428, Uherské Hradiště, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 8. 2013, č.j. 19322/13/5000-14201-706012,

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. Předmět řízení

[1] Žalobou podanou ke Krajskému soudu v Brně dne 3. 10. 2013 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 8. 2013, č. j. 19322/13/5000-14201-706012, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Uherském Hradišti ze

dne 11. 12. 2011, č.j. 281512/12/336913707327, kterým byla v přezkumném řízení zahájeném rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně ze dne 8. 10. 2012, č.j. 14657/12-1200-706012 změněna nově stanovená celková daňová povinnost u daně z příjmů právnických osob žalobce na celkovou částku 475.243 Kč a zároveň byla žalobci uložena povinnost uhradit penále z doměřené částky.

[2] Z konkrétních okolností přezkoumávané věci je pro přehlednost vhodné zdůraznit, že se v posuzované věci jednalo o hodnocení započtení daně zaplacené v zahraničí. Předmětem řízení před správcem daně bylo posouzení, zda žalobce oprávněně uplatnil dle § 38f zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v návaznosti na čl. 23 Smlouvy mezi Českou republikou a Republikou Kazachstán o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a majetku (č. 3/2000 Sb.m.s.) zápočet daně zaplacené v zahraničí v částce 1.484.880 Kč. Sporné mezi žalobcem a žalovaným je to, zda zápočet daně měl být uplatněn v daňovém přiznání za rok 2009, neboť daň byla skutečně uhrazena až v roce 2009 (stanovisko žalobce), nebo měl být zápočet uplatněn v daňovém přiznání za rok 2008, neboť platí časová a věcná souvislost mezi daní a konkrétními příjmy ze zdrojů druhého státu (stanovisko správce daně a žalovaného).

II. Obsah žaloby

[3] V rámci žaloby žalobce uvedl tři námitky. Za první namítl, že ustanovení § 38f odst. 2 zákona o daních z příjmů povoluje započíst jen zaplacenou daň a neukládá v případě metody prostého zápočtu uplatnění principu věcné a časové souvislosti. Možnost zápočtu je podle žalobce vázaná na okamžik zaplacení daně v zahraničí a dosažení příjmů v zahraničí a v souzené věci obě tyto skutečnosti nastaly až ve zdaňovacím období roku 2009. Uvedenému odpovídají i pokyny k vyplnění přiznání k dani z příjmů právnických osob.

[4] Za druhé brojil žalobce proti tomu, že žalovaný se chybně odvolává na ustanovení § 38f odst. 9 zákona o daních z příjmů, neboť potvrzení o zaplacení daně bylo vystaveno žalobci v roce 2009 pouze proto, že daň byla skutečně zaplacená v roce 2009 a nikoliv z důvodu odlišného začátku nebo délky zdaňovacího období.

[5] Za třetí namítl žalobce i porušení principu legitimního očekávání, neboť správnost uplatnění daně zaplacené v zahraničí byla již dříve podrobena přezkumu Finančním úřadem v Uherském Hradišti, který neshledal žádné pochybení.

III. Vyjádření žalovaného a replika žalobce

[6] Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 15. 11. 2013 předně poukázal na to, že žalobní námitky se plně shodují s odvolacími námitkami, a proto odkázal na právní názor uvedený v žalobou napadeném rozhodnutí. Dále konstatoval, že postupoval plně v souladu s § 114 odst. 2 daňového řádu a změnil celkovou daňovou povinnost žalobce. K jednotlivým námitkám uvedl, že princip časové a věcné souvislosti zaplacené daně a příjmů vyplývá z čl. 23 smlouvy o zamezení dvojího zdanění, která má přednost před zákonem. Podle žalovaného nelze očekávat, že bude snížena daňová povinnost v České republice o daň zaplacenou v zahraničí, jejíž příjmy nejsou zahrnuty do základu daně uvedeného zdaňovacího

období a neovlivňují proto výši daňové povinnosti. V případě druhé a třetí námitky odkázal žalovaný na žalobou napadené rozhodnutí.

IV. Posouzení věci krajským soudem

[7] Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první, s.ř.s.), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná**, že napadené rozhodnutí žalovaného **bylo vydáno** v souladu se zákonem. O žalobě soud rozhodl, aniž nařizoval jednání, za podmínek vyplývajících z ustanovení § 51 odst. 1 s.ř.s.

[8] Podstatou žaloby je posouzení správnosti závěru správce daně, resp. žalovaného, o nutnosti aplikovat v případě existence smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi ČR a Kazachstánem kromě metody prostého zápočtu i princip časové a věcné souvislosti daně a příjmů. Základem proto je posouzení vztahu zákona o daních z příjmů a smlouvy o zamezení dvojího zdanění a obecně principů ochrany před dvojím zdaněním.

[9] Jestliže žalobce dosáhl příjmů, které podléhaly zdanění v jiném státě, mohla nastat situace, že ČR má s tímto státem uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, nebo nemá uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění. V případě absence takové smlouvy by zaplacená daň v cizím státě vstupovala do nákladů žalobce jako daňový výdaj [§ 24 odst. 2 písm. ch) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění rozhodném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“)], a to ve zdaňovacím období (nebo období, za něž je podáváno priznání) následujícím po zdaňovacím období (nebo období, za něž je podáváno daňové priznání), jehož se týká zahraniční daň.

[10] Oproti tomu v případě existence smlouvy o zamezení dvojího zdanění dochází k aplikaci jedné z metod omezující dvojí zdanění. V případě smlouvy mezi ČR a Kazachstánem vyplývá z čl. 23 smlouvy uplatnění metody prostého zápočtu, která je specifická tím, že se od daně vypočtené z celkových příjmů odečítá pouze ta část zahraniční daně, která poměrově odpovídá zahraničním příjmům. (srov. čl. 23 odst. 1 smlouvy - *Jestliže rezident jednoho smluvního státu pobírá příjem nebo vlastní majetek, který v souladu s ustanoveními této smlouvy může být zdaněn ve druhém smluvním státě, prvně zmíněný stát povolí: a) snížit daň z příjmů tohoto rezidenta o částku rovnající se dani z příjmů zaplacené v tomto druhém státě; b) snížit daň z majetku tohoto rezidenta o částku rovnající se dani z majetku zaplacené v tomto druhém státě. Částka, o kterou se daň sníží, však v žádném případě nepřesáhne tu část daně z příjmů nebo daně z majetku, podle toho, o jaký případ jde, vypočtené před jejím snížením, která poměrně připadá na příjmy nebo majetek, které mohou být zdaněny v tomto druhém státě.*)

[11] Obdobně jako smlouva upravuje omezení dvojího zdanění prostřednictvím metody prostého zápočtu i zákon o daních z příjmů v ustanovení § 38f odst. 2 zákona. Vztah mezi smlouvou a zákonem o daních z příjmů je dán jednak ustanovením § 37 zákona o daních z příjmů (*Ustanovení tohoto zákona se použije, jen pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak. Výraz "stálá základna" používaný v mezinárodních*

smlouvách je obsahově totožný s výrazem "stálá provozovna".) a dále ustanovením § 38f odst. 1 zákona o daních z příjmů (Při vyloučení dvojího zdanění příjmů ze zahraničí, které plynou poplatníkům uvedeným v § 2 odst. 2 a § 17 odst. 3, se postupuje podle příslušných ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění, jimiž je Česká republika vázána.).

[12] Podle ustanovení § 38f odst. 2 zákona o daních z příjmů (ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2008) lze při použití metody úplného zápočtu 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 nezdanitelných částí základu daně. Započtení lze provést nejvýše do částky vzniklé daňové povinnosti.

[13] Podle ustanovení § 38f odst. 4 zákona o daních z příjmů se daň zaplacená v zahraničí prokazuje potvrzením zahraničního správce daně. Tento důkazní prostředek lze vyžadovat nejdříve po třiceti dnech ode dne doručení potvrzení zahraničního správce daně daňovému subjektu. V odůvodněných případech lze daň zaplacenou v zahraničí prokazovat i potvrzením plátce příjmu nebo depozitáře o sražení daně.

[14] Podle ustanovení § 38f odst. 9 zákona o daních z příjmů uplatní poplatník nárok na vyloučení dvojího zdanění podle odstavce 1 na základě seznamu všech potvrzení podle odstavce 4, která měl k dispozici v zákonné lhůtě pro podání daňového přiznání, předkládaného současně s daňovým přiznáním. Jednotlivé položky tohoto seznamu musí obsahovat údaje identifikující zahraničního správce daně nebo zahraničního plátce daně anebo depozitáře, stát zdroje zahraničních příjmů, částku daně zaplacené v tomto státě v místní měně a v přepočtu na koruny a výši příjmů ze zdrojů v tomto státě, stanovenou podle odstavce 3. Součástí seznamu bude též přehled zahraničních správců daně, jejichž doklady nemá poplatník ve lhůtě k podání daňového přiznání k dispozici z důvodů uvedených v odstavci 8, který musí obsahovat údaje o státě zdroje zahraničních příjmů, předpokládané výši příjmů ze zdrojů v daném státě nebo daně, uplatněné v daňovém přiznání. Přitom je daňový subjekt povinen na výzvu správce daně prokázat kdykoliv ve lhůtě pro vyměření daně oprávněnost nároku na vyloučení dvojího zdanění uplatněného v daňovém přiznání a doložit jej potvrzeními podle odstavce 4.

[15] Podle ustanovení § 38f odst. 10 zákona o daních z příjmů platilo, že zjistí-li poplatník, že v důsledku stanovení základu daně nebo daně zahraničním správcem daně má být jeho daňová povinnost jiná, než jak byla vyměřena, postupuje podle zvláštního právního předpisu.

[16] Z uvedených ustanovení je zcela zřejmý postup, jakým mohl a měl žalobce uplatnit omezení dvojí zdanění metodou prostého zápočtu v případě daně zaplacené v Kazachstánu. S ohledem na to, že ČR měla v předmětném období s Kazachstánem uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, nevstupovala daň za zdaňovací období roku 2008 do daňového přiznání za rok 2009 jako daňový výdaj, ale měla být uplatněna v daňovém přiznání za rok

2008. V případě mechanismů omezujících dvojí zdanění se stále jedná o daňovou povinnost za konkrétní zdaňovací období. V souzené věci je z daňového spisu patrné (a žalobce to nijak nespornuje), že se jedná především o vyloučení faktury č. 82000073 a celkově jiného rozložení uplatněných příjmů a výdajů. Žalobce nijak nespornuje tu skutečnost, že některé příjmy mu vznikly již v roce 2008 a jiné až v roce 2009 (srov. faktury č. 82000095, č. 82000098, č. 82000102). Jestliže tedy žalobci vznikly příjmy v roce 2008, které byly v Kazachstánu podrobeny dani z příjmů, vznikla žalobci daňová povinnost za rok 2008, která logicky byla tvrzena v daňovém přiznání v roce 2009 a i v roce 2009 v Kazachstánu zaplacená. Avšak v důsledku toho, že zaplacená daň v zahraničí se v případě existence smlouvy o zamezení dvojího zdanění nechová jako daňový výdaj, ale vstupuje do daňového přiznání za to které zdaňovací období jako přímé snížení daňové povinnosti za příslušné zdaňovací období, kterou je povinen daňový subjekt plnit v ČR, a to formou (v tomto případě) prostého zápočtu, musí být daň zaplacená v zahraničí uplatněna v ČR za totéž zdaňovací období, na základě kterého byla vyměřena a zaplacená v zahraničí.

[17] Bylo pouze na daňovém subjektu, jakým způsobem zajistí to, aby v době podání daňového přiznání v ČR při shodné délce zdaňovacích období v obou dotčených státech měl již splněny podmínky ustanovení § 38f odst. 4 a odst. 10 zákona o daních z příjmů (v příslušném znění pro zdaňovací období roku 2008). Jak hmotněprávní tak i procesní předpisy umožňovaly žalobci splnit své povinnosti v souladu se zákonem. Ustanovení § 40 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění rozhodném pro projednávanou věc, umožňovalo, aby správce daně na žádost daňového subjektu nebo daňového poradce anebo i z vlastního podnětu prodloužil lhůtu pro podání přiznání, a to nejdéle o tři měsíce po uplynutí lhůty pro podání přiznání. Pokud součástí zdaňovaných příjmů uvedených v přiznání byly i příjmy zdaňované v zahraničí na základě daňového přiznání, mohl správce daně na žádost daňového subjektu v odůvodněných případech prodloužit lhůtu pro podání přiznání až na deset měsíců po uplynutí zdaňovacího období. Ani v případě neprodloužení lhůty nebylo žalobci zabráněno uplatnit v daňovém přiznání za rok 2008 daň zaplacenou v Kazachstánu, která byla vyměřena za zdaňovací období roku 2008 a která byla zaplacená až v roce 2009 (což je logické s ohledem na to, že lze daňové přiznání podat a daň zaplatit až po skončení zdaňovacího období) po podání daňového přiznání v ČR, neboť sám zákon o daních z příjmů v ustanovení § 38f odst. 10 s touto možností počítal a výslovně opravňoval k podání dodatečného daňového přiznání.

[18] Lze se plně ztotožnit se správcem daně, který odkazuje na to, že smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi ČR a Kazachstánem v čl. 23 obsahuje princip časové a věcné souvislosti, který se projevuje v možnosti a) snížit daň z majetku tohoto rezidenta o částku rovnající se dani z majetku zaplacené v tomto druhém státě a b) uplatnit daň právě a pouze do výše, která poměrně připadá na příjmy nebo majetek, které mohou být zdaněny v tomto druhém státě. Z uvedeného je zřejmé, že zamezení dvojího zdanění v případě této konkrétní smlouvy vede k přímému snížení daňové povinnosti, která stíhala žalobce v tomto případě v ČR, a to ve vazbě na zcela konkrétní příjmy. Jestliže určité příjmy vznikly u žalobce v roce 2008, mohly by tyto příjmy být zdaněny v ČR pouze v roce 2008 a proto i daň zaplacená v Kazachstánu z příjmů zdaňovaných v zdaňovacím období roku 2008 mohla snižovat pouze daňovou povinnost vzniklou žalobci v ČR v roce 2008. Právě ve spojení provázanosti příjmů s konkrétní daňovou povinností a přímým snižováním daňové povinnosti v důsledku

existence smlouvy o zamezení dvojího zdanění (a ne vstupem v zahraničí zaplacené daně do výdajů následujícího zdaňovacího období, jak by tomu bylo v případě neexistence smlouvy o zamezení dvojího zdanění) je dána časová a věcná souvislost příjmů a daně zaplacené v Kazachstánu.

[19] Z uvedených důvodů je zcela irrelevantní, že daň v Kazachstánu byla zaplacena až v roce 2009, když české hmotněprávní i procesní předpisy platné a účinné pro příslušné zdaňovací období počítaly s tím, že nejprve bude zaplacena daň v zahraničí a tato bude následně uplatněna v daňovém přiznání za shodné zdaňovací období v ČR. Tomu konečně odpovídal jak formulář pro daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob, tak i pokyny k jeho vyplnění. První žalobní námitka proto není důvodná.

[20] Shora uvedené zároveň dopadá i na druhou žalobní námitku. V posuzované věci se nejednalo o zdaňovací období, které by mělo v ČR a Kazachstánu odlišný začátek ani délku. Konečně ani žalovaný v napadeném rozhodnutí takto neargumentuje. Naopak žalovaný jasně v rozhodnutí uvádí (a to i se správným označením příslušného ustanovení), že předmětné ustanovení § 38f odst. 8 zákona o daních z příjmů ve znění do roku 2009, které normovalo situace odlišných začátků či délek zdaňovacích období, „*však na daný případ nedopadá*“ a dává za pravdu argumentaci žalobce, která byla uvedena v odvolání. Ani tato žalobní námitka proto není důvodná.

[21] V poslední žalobní námitce brojí žalobce v podstatě proti porušení principu legitimního očekávání, které mu mělo vzniknout na základě předchozího rozhodnutí Finančního úřadu v Uherském Hradišti, který akceptoval uplatnění zápočtu tak, jak bylo provedeno žalobcem v daňovém přiznání. Legitimní očekávání a stabilita správní praxe a její vynutitelnost byla opakovaně předmětem rozhodování Nejvyššího správního soudu, který v řadě rozhodnutí (např. rozsudek ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 - 57, rozsudek ze dne 25. 4. 2006, č. j. 2 As 7/2005 - 86, rozsudek ze dne 23. 8. 2007, č. j. 7 Afs 45/2007 - 251) dospěl k závěru, že princip vázanosti správního orgánu vlastní správní praxí vychází ze zásady zákazu libovůle a neodůvodněně nerovného zacházení v případě, že zákon dává správnímu orgánu prostor pro uvážení, pokud se taková praxe vytvořila. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu pak k této problematice ve svém rozhodnutí ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006 - 132, publikovaném pod č. 1915/2009 Sb. NSS, vyslovil, že „*správní praxe zakládající legitimní očekávání je ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánu veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Takovou praxí je správní orgán vázán. Jen taková správní praxe je doplněním psaného práva a je způsobilá modifikovat pravidla obsažená v právní normě.*“

[22] Při posouzení otázky, zda v projednávané věci došlo ke změně rozhodovací správní praxe, tak bylo nutno nejprve vyhodnotit, zda se ve smyslu výše uvedené definice správní praxe, závazná pro další rozhodovací činnost, vůbec vytvořila. V souzené věci se žalobce odvolává na jediné akceptované daňové přiznání, když navíc postup správce daně byl následně nadřazení správce daně v mimořádném opravném prostředku, který je legitimním prostředkem korigování vadných názorů správců daně nižších stupňů, konstatoval nesprávnost názoru Finančního úřadu v Uherském Hradišti. S hodnocením žalovaného se soud, jak je uvedeno výše, ztotožnil.

[23] Za této situace nedospěl krajský soud k závěru, že by v souzené věci vznikla jakákoliv praxe, která by vyložila nejasné ustanovení právního řádu a toto ustanovení opakovaně a dlouhodobě ve vztahu k žalobci bylo shodně aplikováno, když navíc původní postup správce daně byl v přímém rozporu se zákonem. Ani třetí žalobní námitka není důvodná.

[24] Zároveň soud neshledal žádná procesní pochybení žalovaného, která ve velmi obecné rovině tvrdil žalobce ve vztahu k ustanovení § 114 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Zdejší soud může konstatovat toliko to, že žalobce pro toto své tvrzení nepředložil žádné důkazy či nenavrhл provedení jakýchkoliv důkazních prostředků a toto tvrzení tak zůstává pouze ve formě určité spekulace z jeho strany.

[25] Vzhledem ke všemu výše uvedenému a skutečnosti, že soud má právní otázku v dané věci postavenou najisto a všechny skutkové okolnosti přezkoumávané věci jsou patrné z předložené spisové dokumentace, neshledal zdejší soud žádného důvodu provádět další důkazy navržené žalobcem, jelikož ty by pro posouzení dané věci nemohly přinést žádná nová zjištění.

V. Shrnutí a náklady řízení

[26] S ohledem na vyslovené závěry dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji jako nedůvodnou zamítl podle ustanovení § 78 odst. 7 s.ř.s, neboť napadené rozhodnutí netrpí tvrzenou nezákonností.

[27] Výrok o nákladech řízení má oporu v ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož 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. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, však žádné náklady spojené s tímto řízením nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení nemá.

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 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 5. srpna 2015

JUDr. Jaroslava Skoumalová
předsedkyně senátu