



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Ladislava Hejtmánka a soudkyně JUDr. Hany Kadaňové, Ph.D. a JUDr. Naděždy Treschlové ve věci

žalobce:

[redacted]
sídlem [redacted]

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 8. 2019, č.j. 32180/19/5200-11431-706481

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 :

- 1 Žalobce se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhal zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „žalovaný“, kterým je obecně označován i správní orgán 1. stupně, pokud rozlišení nemá význam pro samotný text odůvodnění) ze dne 12. 8. 2019, č.j. 32180/19/5200-11431-706481 (dále též „napadené rozhodnutí“), kterým

Shodu s prvopisem potvrzuje M. D.

žalovaný k odvolání žalobce potvrdil v napadeném rozhodnutí platební výměr Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále též „správce daně“ nebo „správní orgán 1. stupně“) ze dne 15. 11. 2018 na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2017 do 31. 12. 2017 (dále též „platební výměr“ nebo „prvostupňové rozhodnutí“).

- 2 Na základě obsahu spisového materiálu předloženého žalovaným Městský soud v Praze stručně shrnuje, že žalobce dne 25. 6. 2018 podal přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2017 do 31. 12. 2017, v němž uplatnil zápočet srážkové daně ve výši 3.218.084 Kč, kterou zaplatil v Kanadě z příjmů plynoucích ze zdrojů v Kanadě. Jednalo se o srážkovou daň z příjmů ve výši 56.875.633 Kč, kdy tyto příjmy byly tvořeny úrokovými příjmy ve výši 7.486.294 Kč a dividendovými příjmy ve výši 49.389.339 Kč. Správce daně jej výzvou ze dne 11. 7. 2018 vyzval k odstranění pochybností o oprávněnosti zápočtu daně zaplacené v zahraničí, neboť dle správce daně není možné zahrnout do základu daně příjmy od zdanění osvobozené, přičemž příjmy z dividend z Kanady jsou v České republice osvobozeny. Jelikož správce daně následně shledal, že pochybnosti odstraněny nebyly, vydal dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a podle ust. § 147 a § 139 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) platební výměr, v němž žalobci vyměřil daň z příjmů právnických osob za dotčené zdaňovací období ve výši 6.785.061 Kč.
- 3 Žalovaný k odvolání žalobce napadeným rozhodnutím odvolání zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil. Po rekapitulaci skutkového stavu a sumarizaci relevantní právní úpravy žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že při řešení otázky vyloučení dvojího zdanění, a následně související problematiky zápočtu daně zaplacené v zahraničí, je nutno vycházet jak ze zákona o daních z příjmů, tak ze Smlouvy mezi Českou republikou a Kanadou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu č. 83/2002 Sb.m.s. (dále jen „Smlouva o zamezení dvojího zdanění“).
- 4 Uvedl, že v zákoně o daních z příjmů je zdanění příjmů dividend českým rezidentem od poplatníků řešeno dle ust. § 17 odst. 4 zákona, v daném případě od společnosti sídlící v Kanadě, v ust. 22 odst. 1 písm. g) bod 3 v návaznosti na ust. § 20b odst. 1 zákona tak, že příjemce dividend - český rezident tento příjem zahrne do samostatného základu daně. Dle daného ustanovení se do samostatného základu daně nezahrnují příjmy osvobozené od daně. V posuzovaném případě se o příjmy osvobozené od daně jedná, tj. jedná se o příjmy přiřaditelné pod ust. § 19 odst. 1 písm. zi) zákona o daních z příjmů v návaznosti na ust. § 19 odst. 9 zákona o daních z příjmů. Uvedené příjmy se tak do samostatného základu daně nezahrnou. Vyloučení dvojího zdanění je řešeno dále v návaznosti na Smlouvu o zamezení dvojího zdanění v ust. § 38f odst. 2 zákona o daních z příjmů, z něž vyplývá, že v případě metody prostého zápočtu musí být uvedený příjem obsažen v základu daně (musí se na něm podílet). V posuzovaném případě toto dividendový příjem nesplňoval, neboť částka 49.389.339 Kč nevstoupila do základu daně, tj. byla od daně osvobozena a nepodílela se na základu daně.
- 5 Vyloučení dvojího zdanění je ve Smlouvě o zamezení dvojího zdanění řešeno v čl. 22 odst. 2, ze kterého vyplývá, že příjmy, které mohou být v souladu s tímto ustanovením rovněž zdaněny v Kanadě, mohou být sníženy o částku daně vypočtenou ze základu daně o částku

rovnající se dani zaplacené v Kanadě. Vyloučení dvojího zdanění se týká právě jen těch příjmů, které jsou v České republice zahrnuty do základu daně v souvisejícím daňovém přiznání. Pokud je příjem součástí základu daně, tak je pak zamezeno dvojímu zdanění. Účelem smluv o zamezení dvojího zdanění je určení státu, který je příslušný ke zdanění daného příjmu a v případě dvojího zdanění zamezit dvojímu zdanění. Samotná pravidla pro zdanění příjmů či odečtení nákladů (tedy kdo je povinen platit daň, co je předmětem daně, co je základem daně, jaká je sazba daně, kdy vzniká daňová povinnost atd.) však zůstávají vyhrazena vnitrostátnímu právu, jak vyplývá z žalovaným příslušné judikatury správních soudů.

- 6 Žalovaný v napadeném rozhodnutí zopakoval, že žalobce příjmy z dividend z Kanady osvobodil v České republice od zdanění a tyto nezahrnul do základu daně. Nedošlo tak ke dvojímu zdanění stejných příjmů ve dvou různých státech, které je řešeno v čl. 22 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a v ust. § 38f odst. 2 zákona o daních z příjmů, a proto je aplikace zápočtu daně z dividendových příjmů zaplacené v Kanadě vůči dani vypočtené z příjmů vygenerovaných na území České republiky nepřipustná. Jestliže tedy lze příjmy ze zdrojů v zahraničí, které byly v souladu se Smlouvou o zamezení dvojího zdanění ve státě zdroje zdaněny, zahrnout v souladu s ust. § 19 zákona o daních z příjmů do příjmů osvobozených (resp. podléhajících sazbě 0 %), pak se nelze u těchto příjmů s ohledem na čl. 22 odst. 2 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění domáhat uplatnění vyloučení dvojího zdanění, neboť uvedené příjmy jsou zdaněny pouze jednou, a to ve státě zdroje.
- 7 K vzneseným odvolacím námitkám žalovaný odmítl, že nezohlednil aplikační přednost Smlouvy o zamezení dvojího zdanění v návaznosti na ust. § 37 zákona o daních z příjmů. Právě v duchu této právní úpravy správce daně přistoupil k vydání výzvy k odstranění pochybností. Zcela správně totiž vycházel z obsahu daňového přiznání, v němž žalobce sice na řádku 320 uplatnil nárok na zápočet daně zaplacené v Kanadě, avšak bez toho, že by současně v souladu s čl. 22 odst. 2 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění zahrnul do daňového základu dividendový příjem od dceřiné společnosti z Kanady. Tento příjem byl dle již popsaného osvobozen, ovšem Smlouva o zamezení dvojího zdanění ve svém čl. 22, jejíž aplikace má přednost před ust. § 19 zákona o daních z příjmů, stanoví, že příjmy z Kanady se zahrnou do základu daně. Žalobce tak ovšem nepostupoval a příjmy z dividend, na rozdíl od úrokových příjmů, do základu daně v daňovém přiznání nezahrnul. Žalobce tedy toliko uplatnil zápočet na daň zaplacenou v zahraničí, aniž by v zahraničí dosažené příjmy v souladu s čl. 22 odst. 2 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění současně zahrnul do základu daně. Pokud se ovšem zahraniční příjmy nestaly součástí základu daně, nebylo možno se u těchto příjmů domáhat uplatnění vyloučení dvojího zdanění, neboť zápočet částky daně zaplacené v Kanadě z podstaty věci nebylo možno realizovat vůči základu daně, který související příjem neobsahoval.
- 8 Žalovaný odmítl i odvolací námitku, že k vyplnění příslušných formulářů daňového přiznání využil aplikaci EPO (aplikace pro elektronická podání pro finanční správu) která dle názoru žalobce potvrzuje jím tvrzené skutečnosti o správnosti provedeného zápočtu daně, neboť sama dopočítala částku daní zaplacených v zahraničí, o níž bylo možné snížit daňovou povinnost metodou prostého zápočtu. Žalovaný uvedl, že podle pokynu k vyplnění Samostatné přílohy k tabulce I přílohy č. 1 II. oddílu se tabulka I. - Zápočet

Shodu s prvopisem potvrzuje M. D.

daně zaplacené v zahraničí metodou prostého zápočtu vyplňuje zvlášť za každý stát, s nímž má Česká republika uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění, pokud bylo v daném roce dosaženo příjmu z daného státu a pokud je uplatňována metoda prostého zápočtu. Aplikace EPO umožňuje při vyplnění tabulky I. - *Zápočet daně zaplacené v zahraničí metodou prostého zápočtu* vyplnit pouze ř. 3 a ř. 5. Na ř. 1 uvedené přílohy se převádí daň vztahující se k příjmům plynoucím ze zdrojů na území České republiky i ze zdrojů v zahraničí, jinak ř. 290 daňového přiznání. Z uvedeného vyplývá, že se do samostatné přílohy tabulce I. přílohy č. 1 II. oddílu zahrnují pouze příjmy ze zdrojů v zahraničí, které jsou zahrnuty v základu daně na ř. 220 daňového přiznání. U žalobce se tedy jednalo, v případě zahrnutých příjmů v základu daně, pouze o úrokové příjmy z Kanady, nikoli o sporné dividendové příjmy.

- 9 K odvolací námitce týkající se rozlišování mezi jednotlivými typy příjmů žalovaný uvedl, že je třeba zkoumat, zda jednotlivé příjmy splňují podmínky uplatnění metody prostého zápočtu. Úrokový příjem z Kanady nebyl v České republice osvobozen (na rozdíl od příjmů z dividend), byl součástí základu daně, a tedy mohla být daň sražená v zahraničí započtena, neboť byly splněny podmínky uplatnění metody prostého zápočtu uvedené ve Smlouvě o zamezení dvojího zdanění, tak v zákoně o daních z příjmů, aby nedošlo ke dvojímu zdanění. V případě dividendových příjmů jsou tyto příjmy od daně osvobozeny (podle vnitrostátního předpisu nad rámec uzavřené Smlouvy o zamezení dvojího zdanění), čímž nejsou splněny podmínky pro uplatnění metody prostého zápočtu dle již výše uvedených ustanovení. Nelze tedy k uplatnění zápočtu „využít“ celkovou daň zaplacenou v zahraničí bez posouzení a zohlednění, zda je část příjmu součástí základu daně či nikoli. Žalovaný nepřisvědčil žalobci ani v tom, že je možno kompenzovat nevyužité kapacity daně k zápočtu při slučování různých typů zahraničních příjmů s částkami zahraniční daně. Takový postup není možný, nevyplývá z žádných ustanovení Smlouvy o zamezení dvojího zdanění.
- 10 K odkazu žalobce na čl. 22 odst. 3 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění, dle něž pokud je příjem pobíraný rezidentem jednoho smluvního státu osvobozen od zdanění v tomto státě (v České republice), může tento stát přesto při výpočtu částky daně vzít v úvahu osvobozený příjem, žalovaný uvedl, že sám žalobce podle daného ustanovení nepostupoval. Příslušný článek uvádí, že stát residence může při výpočtu částky daně, nikoli při zápočtu, vzít v úvahu osvobozené příjmy. Ovšem daný příjem je v příslušném případě osvobozen, nevstupuje do základu daně, není „součástí“ výpočtu částky daně a problém dvojího zdanění nevzniká. Nelze tedy započítávat částku daně zaplacenou v zahraničí, když předmětný příjem není součástí základu daně.
- 11 Vzhledem k tomu, že ke dvojímu zdanění v příslušném případě nedochází, není třeba aplikovat čl. 23 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění, neboť dané ustanovení upravuje způsob předejití dvojímu zdanění. Žalobcem zmíněný Komentář k Modelové smlouvě o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku k čl. 23A a 23B mj. uvádí, že právo započtení daně je ponecháno státům, které mají možnost aplikovat jejich vlastní předpisy. V příslušném případě české vnitropodnikové předpisy neumožňují započtení osvobozených příjmů s daní zaplacenou v zahraničí (viz ust. § 38f zákona o daních z příjmů). Smlouva o zamezení dvojího zdanění neuvádí podrobná pravidla ohledně toho, jakým způsobem má být částka zápočtem stanovena. Toto je ponecháno na příslušných právních předpisech

jednotlivých států. Jelikož není příjem ve státě rezidence (v České republice) obsažen v základu daně a není zdaněn, neexistuje zde tedy daň, vůči níž by mohla být daň uvalená ve státě zdroje započtena. Komentář k Modelové smlouvě o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku k čl. 23A a 23B byl doplněn ve snaze umožnit státu rezidence ponechat si právo zohlednit částku příjmů nebo majetku vyňatého v daném státě při stanovení daně, která má být uvalena na zbytek příjmů nebo kapitálu. Takto ponechané právo se vztahuje na příjem nebo majetek, který podléhá zdanění jen ve druhém státě. Zásada progresivního zdanění je tak pro stát rezidence zajištěna nikoliv pouze pro příjem nebo majetek, který ve druhém státě může být zdaněn, ale také pro příjem nebo majetek, který podléhá zdanění jen v druhém státě. Uvedený komentář tedy nesvědčí závěru, který žalobce uvedl v odvolání.

12 Proti tomuto rozhodnutí směřuje podaná žaloba.

13 Žalobce v ní po shrnutí průběhu daňového řízení v prvním okruhu žalobních námitek namítl nesprávné právní posouzení věci žalovaným. Uvedl, že z ust. § 20b odst. 1 zákona o daních z příjmů pouze vyplývá, že osvobozené příjmy nejsou zahrnovány do samostatného základu daně. Ust. čl. 22 odst. 2 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a § 38f odst. 2 zákona o daních z příjmů však žádným způsobem neuvádí, že by ta část příjmů ze zahraničí, která byla v České republice od daně osvobozena, neměla být při uplatnění metody zápočtu zahraniční daně zohledněna, došlo-li alespoň k částečnému zdanění zahraničních příjmů jako celku jak ve státě zdroje, tak v České republice. Na možnosti zohlednit v případě žalobce při zápočtu také osvobozené příjmy nic nemění ani znění Komentáře k Modelové smlouvě o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku k článku 23B. Zmíněné ustanovení se věnuje jednomu aspektu zohlednění osvobozených příjmů, tj. jejich zohlednění pro potřeby zachování daňové progresse. Jiným aspektům se nevěnuje, tzn. blíže je nevysvětluje, ale ani je nevylučuje. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění určují obecně metodu, která má být použita k zamezení dvojímu zdanění. Úprava aplikace dané metody je ponechána jednotlivým státům, které ji upravují ve vnitrostátních předpisech. Zákon o daních z příjmů obsahuje podrobná a jednoznačná pravidla pro aplikaci metody prostého zápočtu. Není možné dovozovat závěr odporující této zákonné úpravě z právně nezávazného Komentáře k Modelové smlouvě o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku. I pokud by tento komentář byl právně závazným dokumentem, z citovaného znění nevyplývá nic, co by uplatnění osvobozených příjmů pro účely zápočtu jakkoliv bránilo. Žalobce nesouhlasil s argumentací rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 1. 2017 č.j. 2 Afs 166/2016-35, neboť tam posuzovaná situace byla odlišná od situace žalobce. V uvedené věci stěžovatelka realizovala ve státě zdroje (Spolková republika Německo) pouze jediný typ příjmů (příjem z prodeje podílu), který byl plně osvobozen, a nebyl proto v České republice zahrnut do základu daně. Proto daň zaplacená z příjmů jako celku ve státě zdroje skutečně nemohla být v jakémkoliv rozsahu započtena proti dani v České republice. Navíc smlouva o zamezení dvojího zdanění uzavřená mezi Českou republikou a Německem možnost zohlednit osvobozené příjmy vůbec nepřipouští. Naproti tomu žalobce ve státě zdroje realizoval úrokové a dividendové příjmy, které byly z části zahrnuty do základu daně v České republice, a uplatnil na ně metodu prostého zápočtu, jak stanovuje Smlouva o zamezení dvojího zdanění a ustanovení zákona o daních z příjmů.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. D.

- 14 Nad rámec uvedeného žalobce namítl, že žalovaný nesprávně vymezil samotný právní základ pro povinnost daňového subjektu zdanit příjmy z podílu na zisku plynoucí ze zahraničí. Žalovaný dovodil z ust. § 22 odst. 1 písm. g) bodem 3. zákona o daních z příjmů, že upravuje zdanění příjmů z podílů na zisku českým daňovým rezidentem od společnosti se sídlem v zahraničí, dle žalobce však z návětí odkazovaného ustanovení jednoznačně vyplývá, že toto ustanovení dopadá pouze na příjmy plynoucí českým daňovým nerezidentům (§ 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 zákona o daních z příjmů), když vymezuje, jaké jejich příjmy je nutné považovat za příjmy ze zdrojů na území České republiky. Žalobce má v České republice daňovou povinnost vztahující se na veškeré příjmy (včetně těch ze zdrojů v zahraničí) z titulu daňového rezidentství (§ 17 odst. 3 zákona o daních z příjmů). Tento nedostatek v odůvodnění napadeného rozhodnutí svědčí o nesprávném výkladu relevantních ustanovení majícím za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí.
- 15 Žalobce namítl, že z dikce ust. čl. 22 odst. 2 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a navazujícího ust. § 38f odst. 2, 3 zákona o daních z příjmů je naprosto zřejmé, že zápočet zahraniční daně je v České republice prováděn na úrovni jednotlivých států zdroje zdanění, aniž by bylo rozlišováno mezi jednotlivými typy příjmů (úrokový, dividendový, z licenčních poplatků atd.) a stejně tak není rozlišováno mezi částkami daní zaplacených z jednotlivých typů příjmů. Smlouva o zamezení dvojího zdanění výslovně hovoří o dani zaplacené v Kanadě jako celku a výslovně to potvrzuje znění § 38f odst. 8 zákona o daních z příjmů, dle něž *„vyloučení dvojího zdanění se provede samostatně za každý stát“*. Zákon žádným způsobem nestanoví povinnost rozlišovat mezi jednotlivými typy příjmů. Zákonodárce výslovně a specificky upravil metodu výpočtu částky zahraniční daně k zápočtu v § 38f odst. 2 zákona o daních z příjmů tak, že má být použit *„podíl příjmů ze zdrojů v zahraničí na základu daně před uplatněním položek odčitatelných od základu daně a nezdanitelných částí základu daně“*. Pokud by měl úmysl pro účely prostého zápočtu rozlišovat mezi jednotlivými typy příjmů, jistě by zákonodárce volil jiné znění, minimálně by namísto množného čísla *„podíl příjmů“* použil číslo jednotné, tj. *„podíl příjmu“*.
- 16 Žalobce dále upozornil na přílohu formuláře daňového přiznání (Samostatná příloha k tabulce I. - Zápočet daně zaplacené v zahraničí) a související pokyny k jejímu vyplnění. V souladu s pokyny vyplňuje daňový subjekt danou přílohu za každý stát zdroje zvlášť. Na řádku č. 4 této přílohy je dle pokynů třeba uvést *„celkové příjmy (výnosy) dosažené ve státě jejich zdroje“*. Ani tato zvláštní příloha a s ní související pokyny nerozlišují jednotlivé typy zahraničních příjmů, které mají být v rámci zápočtu uplatněny. Je tak evidentní, že sama finanční správa se při tvorbě prováděcích předpisů rozhodla mezi jednotlivými typy příjmů nerozlišovat. Zákonodárce i finanční správa tedy jednoznačně zvolili takovou alternativu prostého zápočtu, kdy je daň zaplacená v zahraničí započítávána na úrovni jednotlivých států, tzv. *country-by-country approach*, což je navíc v mezinárodním srovnání běžné. Státy se mohou dokonce rozhodnout, že při prostém zápočtu daně zaplacené v zahraničí nerozlišují ani mezi příjmy z jednotlivých států a uplatní zápočet na celosvětové zahraniční příjmy daňového subjektu jako na celek, tzv. *overall approach*. Nebo naopak při zápočtu rozlišují mezi jednotlivými typy příjmů, buď současně se zohledněním státu zdroje, tzv. *item-by-item approach*, nebo nezávisle na státě zdroje, tzv. *basket limitation on credit*. Při slučování různých typů zahraničních příjmů či příjmů z různých zahraničních států pro potřeby prostého zápočtu logicky dochází ke kompenzaci nevyužité kapacity daně k zápočtu u jednoho typu příjmu (či příjmů z jednoho státu zdroje) s částkami zahraniční daně, které by při odděleném započítávání přesahovaly limit k zápočtu a

započteny by být nemohly. Tím, že český zákonodárce a ministerstvo financí zvolili úpravu nerozlišující mezi jednotlivými typy příjmů v rámci jednotlivých zahraničních států, úmyslně povolili kompenzaci přebytné a nedostatečné zápočtové kapacity mezi jednotlivými typy příjmů. Žalobce legálně a legitimně této možnosti kompenzace v daňovém přiznání využil, respektive postupoval přesně podle zákona a struktury daňového přiznání.

- 17 V druhém okruhu žalobních námitek žalobce namítl nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí a porušení zásady *in dubio mitius*. Uvedl, že žalovaný v napadeném rozhodnutí nepřipouští možnost kompenzovat nevyužité kapacity daně k zápočtu při slučování různých typů zahraničních příjmů, jelikož taková možnost nevyplyvá z žádných ustanovení. Tento závěr však žalovaný nijak neodůvodnil a pouze odkázal na výčet vybraných ustanovení. Žalobce naproti tomu v podaném odvolání předestřel komplexní výklad relevantních ustanovení opřený mj. o odbornou literaturu, s jeho argumentací se však žalovaný nijak nevypořádal. I pokud by v daném případě bylo možné připustit oba výklady relevantních ustanovení, bylo by nutné upřednostnit výklad ve prospěch daňového subjektu, jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2014 č.j. 5 Afs 72/2012-95.
- 18 Žalobce poukázal na definici pojmu příjmů ze zdrojů v zahraničí v ust. § 38f odst. 3 zákona o daních z příjmů, namítl, že pokud by zákonodárce požadoval podmínku zdanění daného typu příjmu také v České republice, jistě by tak v definici pojmu učinil. Definice příjmů ze zdrojů v zahraničí je však jednoznačná, jediným jejím požadavkem je, aby byly příjmy zdaněny v zahraničí, k čemuž v případě žalobce prokazatelně došlo. Článek 22 odst. 3 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění navíc výslovně stanoví, že pokud je příjem pobíraný rezidentem jednoho smluvního státu osvobozen od zdanění v tomto státě, může tento stát přesto při výpočtu částky daně vzít v úvahu osvobozený příjem. Dividendový příjem žalobce je právě takovým osvobozeným příjmem, a proto Česká republika výslovně může vzít takový příjem při výpočtu daně v úvahu. Zda toto učiní a jakým způsobem dále upravuje lokální zákonný předpis. Není zřejmé, na základě čeho žalovaný vylučuje zápočet zahraniční daně z postupu výpočtu částky daně. Zápočet zahraniční daně naopak bezpochyby je jedním z kroků vedoucích k výpočtu daně, o čemž svědčí i např. struktura formuláře daňového přiznání (zápočet zahraniční daně na ř. 320 předchází výpočtu částky celkové daně na ř. 340). Skutečnost, že se Česká republika rozhodla část příjmů z Kanady (dividendové příjmy) nezahrnout do základu daně (osvobodit je) ji nezavazuje povinnosti vyplývající ze Smlouvy o zamezení dvojího zdanění, tzn. povolit snížení částky daně vypočtené ze základu daně o částku rovnající se dani zaplacené v Kanadě (ze všech příjmů, které mohly být dle Smlouvy o zamezení dvojího zdanění Kanadě zdaněny, tj. z úrokových i dividendových příjmů).
- 19 Dále žalobce namítl, že prostý zápočet by mělo být možné provést jen do výše české daně připadající na příjmy, které mohly být dle Smlouvy o zamezení dvojího zdanění zdaněny v Kanadě. Konkrétní způsob uplatnění této limitace stanovují Smlouva o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů, ten pak následně přesně stanovuje postup, jak částku daně k zápočtu vypočítat, a to bez možnosti volby postupovat jinak. Z uvedeného vyplývá, že zákonodárce úmyslně zvolil metodu poměrného přepočtu české daně připadající na příjmy ze zdrojů v zahraničí, aniž by mezi jednotlivými zahraničními příjmy jakkoliv

rozlišoval. V následné definici příjmů ze zdrojů v zahraničí v ust. § 38f odst. 3 zákona o daních z příjmů vyjadřuje pouze podmínku zdanění těchto příjmů v zahraničí v souladu s uzavřenou Smlouvou o zamezení dvojího zdanění. Zákonodárce mohl alternativně zvolit např. úpravu, kdy by zápočet byl umožněn nejvýše o částku daně z příjmů ze zdrojů v zahraničí vypočtenou podle tohoto zákona. Takovou úpravu však nezvolil.

- 20 Žalobce dále namítl, že při uplatnění zápočtu kanadské srážkové daně postupoval plně v souladu s ustanoveními Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákona o daních z příjmů, také s Pokyny k vyplnění přiznání k dani z příjmů právnických osob, včetně Pokynů k vyplnění samostatné přílohy k tabulce I. - Zápočet daně zaplacené v zahraničí, když k zápočtu uplatnil celkovou částku daně zaplacené z veškerých příjmů dosažených v Kanadě. K vyplnění formuláře daňového přiznání žalobce využil aplikace EPO provozované správcem daně, která jednoznačně potvrzuje žalobcův výklad relevantních ustanovení. Žalobce v tabulce I. - Zápočet daně zaplacené v zahraničí metodou prostého zápočtu Samostatné přílohy k tabulce I přílohy č. 1 II. oddílu vyplnil plně v souladu s pokyny všechny řádky, které aplikace EPO umožňuje vyplnit, tj. ř. 3: Daň zaplacená z příjmů ve státě zdroje, ř. 4: Celkové příjmy (výnosy) dosažené ve státě jejich zdroje a ř. 5: Výdaje (náklady) související s celkovými příjmy dosaženými ve státě jejich zdroje. Aplikace následně sama dopočítala výslednou částku daní zaplacených v zahraničí, o níž bylo možné snížit daňovou povinnost metodou prostého zápočtu. Aplikace tuto částku následně automaticky vyplnila na ř. 7 tabulky I. Zápočet daně zaplacené v zahraničí metodou prostého zápočtu Samostatné přílohy k tabulce I. přílohy č. 1 II. oddílu a následně na ř. 3 tabulky I. přílohy č. 1 II - Zápočet daně zaplacené v zahraničí. Aplikace poté také sama dopočítala částku uvedenou na ř. 320 daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob. Žalobce tedy nemohl při výpočtu částky uplatňované k zápočtu postupovat jinak a aplikace EPO provozovaná finanční správou tak automaticky a jednoznačně spočítala výslednou částku daně k zápočtu. Přesně tyto částky žalobce uplatnil v podaném daňovém přiznání.
- 21 Žalovaný navrhl žalobu zamítnout. Vzhledem k podobnosti žalobních a odvolacích námitek odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a věcně se vyjádřil stejně jako v napadeném rozhodnutí.
- 22 Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (srov. ust. § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů - dále jen „s.ř. s.“), včetně řízení, které jeho vydání předcházelo. Při přezkoumání tohoto rozhodnutí městský soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (srov. ust. § 75 odst. 1 s.ř. s.). Vady, k nimž by byl povinen přihlédnout z moci úřední, soud neshledal.
- 23 Městský soud v Praze o věci rozhodl bez jednání, neboť účastníci řízení přes výzvu soudu nevyjádřili svůj nesouhlas s projednáním věci bez jednání, jejich souhlas je tak presumován (ust. § 51 odst. 1 s.ř. s.).
- 24 Při přezkumu napadeného rozhodnutí městský soud vyšel zejména z následující právní úpravy.

- 25 Podle ust. § 17 odst. 3 zákona o daních z příjmů poplatníci jsou daňovými rezidenty České republiky, pokud mají na území České republiky své sídlo nebo místo svého vedení, kterým se rozumí adresa místa, ze kterého je poplatník řízen (dále jen „sídlo“). Daňoví rezidenti České republiky 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. Pokud je poplatník, který není právnickou osobou, založen nebo zřízen podle právních předpisů České republiky, má se za to, že má na území České republiky sídlo.
- 26 Podle ust. § 19 odst. 1 písm. zi) zákona o daních z příjmů jsou od daně osvobozeny příjmy z podílu na zisku, plynoucí od dceřiné společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie než České republiky, mateřské společnosti, která je poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3, a stále provozovně mateřské společnosti, která je poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 4 a je umístěna na území České republiky; toto se nevztahuje na podíly na likvidačním zůstatku, vypořádací podíly, podíly na zisku vyplácené dceřinou společností, která je v likvidaci, a na podíly na zisku, pokud má dceřiná společnost možnost snížit o ně základ daně.
- 27 Podle ust. § 19 odst. 9 zákona o daních z příjmů osvobození podle odstavce 1 písm. ze) a zi) platí i pro příjmy plynoucí poplatníkovi uvedenému v § 17 odst. 3 a společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie než České republiky, z podílu na zisku vypláceného obchodní korporací a z převodu podílu v obchodní korporaci, pokud tato obchodní korporace
1. je daňovým rezidentem třetího státu, se kterým má Česká republika uzavřenou účinnou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, a
 2. má právní formu se srovnatelnou právní charakteristikou jako společnost s ručením omezeným, akciová společnost nebo družstvo podle zvláštního právního předpisu, a
 3. je v obdobném vztahu vůči poplatníkovi, kterému příjmy z podílu na zisku nebo z převodu podílu v obchodní korporaci plynou, jako dceřiná společnost vůči mateřské společnosti za podmínek stanovených v odstavcích 3 a 4, a
 4. podléhá dani obdobné dani z příjmů právnických osob, u níž sazba daně není nižší než 12 %, a to alespoň ve zdaňovacím období, v němž poplatník uvedený v § 17 odst. 3 o příjmu z podílu na zisku nebo z převodu podílu v obchodní korporaci účtuje jako o pohledávce v souladu se zvláštním právním předpisem, a ve zdaňovacím období předcházejícím tomuto zdaňovacímu období; přitom došlo-li u obchodní korporace k zániku bez provedení likvidace, posuzuje se splnění této podmínky u právního předchůdce; za obchodní korporaci podléhající takové dani se nepovažuje obchodní korporace, která je od daně osvobozena, nebo si může zvolit osvobození nebo obdobnou úlevu od této daně.
- 28 Osvobození podle odstavce 1 písm. ze) a zi) a podle tohoto odstavce lze uplatnit, pokud příjemce příjmu z podílu na zisku nebo z převodu podílu je jejich skutečný vlastník. Výdajem vynaloženým na příjem uvedený v odstavci 1 písm. ze) bodu 2 je vždy nabývací cena tohoto podílu stanovená podle tohoto zákona. Pro stanovení výdajů (nákladů) vynaložených na příjmy (výnosy) osvobozené podle tohoto odstavce se ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) použije přiměřeně. Osvobození podle odstavce 1 písm. ze) bodu 2 a podle tohoto odstavce nelze uplatnit u podílů v obchodní korporaci, které byly nabyty v rámci koupě obchodního závodu (§ 23 odst. 15).

- 29 Podle ust. § 38f odst. 2 zákona o daních z příjmů 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 nezdanitelných částí základu daně. Započtení lze provést nejvýše do částky vzniklé daňové povinnosti.
- 30 Podle ust. § 38f odst. 3 zákona o daních z příjmů příjmy ze zdrojů v zahraničí se 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).
- 31 Podle ust. § 38f odst. 8 zákona o daních z příjmů plynou-li poplatníkovi příjmy z několika různých států, s nimiž Česká republika uzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění, vyloučení dvojího zdanění metodou prostého zápočtu se provede samostatně za každý stát.
- 32 Podle čl. 10 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění
1. dividendy vyplácené společností, která je rezidentem jednoho smluvního státu, rezidentu druhého smluvního státu mohou být zdaněny v tomto druhém státě.
- 33 Podle čl. 22 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění
1. V případě České republiky bude dvojímu zdanění zamezeno následovně:
Česká republika může při ukládání daní svým rezidentům zahrnout do daňového základu, ze kterého se takové daně ukládají, části příjmů, které mohou být v souladu s ustanoveními této smlouvy rovněž zdaněny v Kanadě, avšak povolí snížit částku daně vypočtenou z takového základu o částku rovnající se dani zaplacené v Kanadě. Částka, o kterou se daň sníží, však nepřesáhne tu část české daně vypočtené před jejím snížením, která poměrně připadá na příjmy, které mohou být v souladu s ustanoveními této smlouvy zdaněny v Kanadě.
2. Jestliže, v souladu s jakýmkoliv ustanovením Smlouvy, příjem pobíraný rezidentem jednoho smluvního státu je osvobozen od zdanění v tomto státě, tento stát může přesto, při výpočtu částky daně z jiných příjmů, vzít v úvahu osvobozený příjem.
- 34 Úkolem Městského soudu v Praze je posoudit, zda byl žalobce oprávněn uplatnit zápočet daně sražené a zaplacené v Kanadě z dividendových příjmů na daňovou povinnost v České republice, když tyto příjmy jsou v České republice dle ust. § 19 odst. 1 písm. zi) a ust. § 19 odst. 9 zákona o daních z příjmů osvobozeny od daně a nejsou zahrnuty do základu daně.

- 35 Žalobce má jako daňový rezident České republiky tzv. neomezenou daňovou povinnost v České republice, což znamená, že je povinen zdanit veškeré své příjmy bez ohledu na to, odkud tyto příjmy pocházejí. Žalobce dosáhl dividendových příjmů plynoucích ze zdrojů v Kanadě, a tento příjem podléhal daňové povinnosti v Kanadě jakožto státě zdroje. Dvojitý zdanění jednoho a téhož příjmu u jednoho a téhož daňového subjektu je nicméně v rozporu s čl. 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod, dle kterého jsou orgány veřejné správy povinny při ukládání a vymáhání daní šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod (nálezn Ústavního soudu ze dne 19. 8. 2004, sp.zn. I. ÚS 621/02, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2007, č.j. 9 Afs 16/2007-87, publ. pod č. 1221/2007 Sb. NSS).
- 36 Smlouva o zamezení dvojího zdanění poté, co v čl. 1 a 2 stanoví rozsah své působnosti a v čl. 3 až 5 definuje některé pojmy, stanoví pravidla pro zamezení dvojího zdanění, která lze rozdělit do dvou kategorií. V čl. 6 až 21 vymezuje s ohledem na různé druhy příjmů rozdělení práva na jejich zdanění mezi stát zdroje a rezidence, v čl. 22 je následně zavedeno pravidlo, že v rozsahu, v jakém příslušná ustanovení udělují státu zdroje plné nebo omezené právo na zdanění, musí stát rezidence upustit od zdanění tak, aby bylo zamezeno dvojímu zdanění, a to buď pomocí metody vynětí, nebo metody zápočtu (srov. blíže NERUDOVA, D., ŠIMÁČKOVÁ, K., Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2008, s. 5).
- 37 Problematikou zdanění, jsou-li příjmy, kterých daňový rezident dosáhl a které zdanil v jiném státě, v České republice osvobozeny od daně, se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 11. 1. 2017 č.j. 2 Afs 166/2016-35.
- 38 Nejvyšší správní soud v něm uvedl: „[19] V posuzovaném případě právo zdanit příjem z prodeje obchodního podílu náleželo dle čl. 13 odst. 3 smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi ČSSR a SRN Německu. Německým správcem daně byla dne 1. 3. 2013 stěžovatelce dodatečně vyměřena záloha za rok 2012 na daň z příjmu z prodeje předmětného obchodního podílu, kterou stěžovatelka uhradila dne 8. 3. 2013. Pokud by příjmy z prodeje obchodního podílu podléhaly v České republice dani z příjmů, bylo by na místě postupovat dle čl. 23 odst. 2 písm. b) smlouvy o zamezení dvojího zdanění a metodou prostého zápočtu zamezit dvojímu zdanění. Metoda prostého zápočtu umožňuje, oproti metodě plného zápočtu, započíst daň zaplacenou v jiném státě pouze vůči části daně státu rezidence, která se vztahuje k předmětnému příjmu. Nicméně vzhledem k tomu, že příjmy z převodu podílu mateřské společnosti v dceřiné společnosti jsou v České republice osvobozeny od daně, dvojitý zdanění předmětného příjmu nevzniká. Proto nebyly příjmy z převodu obchodního podílu zahrnuty do základu daně a proto nemohou být započteny oproti dani, která se vztahuje k předmětnému příjmu.
- 39 [20] Nejvyšší správní soud tedy shrnuje, že v posuzovaném případě nedošlo k dvojímu zdanění ani k žádné jiné újmě, které se snaží smlouvy o zamezení dvojího zdanění předejít. Naopak, stěžovatelce se dostalo téhož zacházení, jakého by se jí dostalo, kdyby byla společností se sídlem v Německu, což je zcela obvyklý a žádoucí výsledek aplikace smluv o zamezení dvojího zdanění 2 Afs 166/2016 zdanění. Účelem mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění není harmonizovat příslušnou daňovou úpravu, nýbrž pouze určit, který stát je příslušný ke zdanění daného příjmu, a v případě dvojího zdanění stanovit způsob zamezení takovému zdanění. Tvzení stěžovatelky, že § 19 odst. 1 písm. ze) bod 2 zákona o daních z příjmů je v rozporu se

smlouvou o zamezení dvojího zdanění mezi ČSSR a SRN, tedy zcela neodpovídá smyslu a účelu smluv o zamezení dvojího zdanění ani postupu při jejich aplikaci. Že příjmy dosažené v jiném členském státě mají být zahrnuty do českého daňového základu, vyplývá z neomezené daňové povinnosti stěžovatelky v České republice jako českého daňového rezidenta. Pokud je ovšem daný příjem od daně osvobozen, nezahrnuje se do daňového základu, a tedy, byť má dle čl. 13 odst. 3 smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi ČSSR a SRN právo na zdanění stát zdroje, problém dvojího zdanění nevzniká. Vzhledem k tomu, že k dvojímu zdanění v daném případě nedochází, není třeba aplikovat čl. 23 smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi ČSSR a SRN, neboť daně ustanovení upravuje způsob předejití dvojímu zdanění.“

- 40 Právní závěr obsažený v citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu je dle přesvědčení Městského soudu v Praze plně aplikovatelný na posuzovaný případ. Cílem smluv o zamezení dvojího zdanění je určit, který stát má právo daný příjem zdanit, a zabránit tomu, aby byl příjem zdaněn dvakrát. Tento účel nebyl v posuzovaném případě postupem žalovaného ohrožen ani zmařen, neboť vzhledem k tomu, že příjmy z dividend jsou v České republice osvobozeny od daně, dvojí zdanění předmětného příjmu vůbec nevzniká. Aby mohl být posuzovaný příjem ze zahraničí započten oproti dani, která byla žalobcem odvedena v zahraničí, musel by být obsažen v českém daňovém základu. K tomu však v posuzovaném případě nedošlo, ani dojít nemělo, neboť posuzovaný příjem byl od daně osvobozen dle ust. § 19 odst. 1 písm. zi) zákona o daních z příjmů v návaznosti na ust. § 19 odst. 9 zákona o daních z příjmů. Nenastala tedy situace, kdy by jeden a tentýž příjem u jednoho a téhož daňového subjektu byl zdaněn dvakrát. Naopak, posuzovaný příjem byl zdaněn pouze jednou, a to v Kanadě. Argumentace žalobce je lichá právě proto, že uvedené nebere v úvahu.
- 41 Městský soud v Praze nepovažuje za důvodnou žalobní námitku, dle níž je třeba zohlednit, že v případě žalobce došlo k alespoň částečnému zdanění zahraničních příjmů jako celku jak ve státě zdroje, tak v České republice. Taková argumentace nemůže obstát. Správce daně je povinen zkoumat z hlediska splnění podmínky uplatnění metody prostého zápočtu jednotlivé příjmy, a to bez ohledu na absenci výslovného rozlišení mezi jednotlivými typy příjmů v čl. 22 odst. 2 (i v jiných článcích) Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a v ust. § 38f odst. 2 zákona o daních z příjmů, jak žalobce namítá. Postup správce daně je dán ust. § 20b odst. 1, věta první a druhá zákona o daních z příjmů, dle něž „do samostatného základu daně se zahrnují veškeré příjmy z podílů na zisku, vypořádacích podílů, podílů na likvidačním zůstatku nebo jim obdobná plnění, a to ve výši včetně daně sražené v zahraničí, plynoucí poplatníkům uvedeným v § 17 odst. 3 ze zdrojů v zahraničí v příslušném zdaňovacím období. Do samostatného základu daně se nezahrnují příjmy osvobozené od daně.“ Z uvedeného vyplývá, že je-li příjem osvobozen od daně, do základu daně se nezahrne; není tedy předmětem zdanění. Je zcela nerozhodné, zda daňový subjekt ve státě zdroje odvede jednu srážkovou daň z více odlišných typů příjmů. Uvedené neznamená, že by byl správce daně povinen hodnotit takové příjmy jako jeden celek a uplatnit na ně jediné společné zákonné pravidlo; naopak, mají-li jednotlivé typy příjmů odlišný daňový režim, je třeba posuzovat tyto příjmy samostatně a aplikovat na každý příjem příslušnou relevantní právní úpravu. Městský soud se neztotožňuje s žalobcovým výkladem čl. 22 odst. 2 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a ust. § 38f odst. 8 zákona o daních z příjmů, kdy dle žalobce je výslovně hovořeno o dani zaplacené v Kanadě jako celku, a tudíž není rozlišováno mezi jednotlivými typy příjmů a stejně tak mezi částkami daní zaplacených z jednotlivých typů příjmů. Výklad je vadný proto, že nereflektuje skutečnost, že obě normy regulují postup

při ukládání daní pouze u příjmů, které jsou zahrnuty do základu daně. Pokud se ovšem zahraniční příjmy součástí základu daně nestanou, jako je tomu v případě posuzovaného příjmu z dividend, není možné se u těchto příjmů domáhat uplatnění principů vyloučení dvojího zdanění, neboť částka daně zaplacená v Kanadě nemá obsažen svůj odpovídající adekvátní příjem v základu daně, a proto ji není možné započíst. Žalobce se mylí, namítali, že právní úprava žádným způsobem nestanoví povinnost rozlišovat mezi jednotlivými typy příjmů. Takovou povinnost jednoznačně zakotvuje například již citované ust. 20b odst. 1 zákona o daních z příjmů, dle něž se do samostatného základu daně nezahrnují příjmy osvobozené od daně. Z dikce uvedené pro daný případ relevantní právní normy je zcela zřejmé, že rozlišuje právě mezi příjmy od daně neosvobozenými a příjmy od daně osvobozenými, a městský soud uzavírá, že žalovaný postupoval v souladu s ní.

- 42 Městský soud v Praze nemůže přisvědčit ani žalobní námitce, v níž žalobce polemizuje s argumentací žalovaného textem Komentáře k Modelové smlouvě o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku. Městský soud v Praze považuje výklad žalovaného provedený v napadeném rozhodnutí (bod 38 a násl. napadeného rozhodnutí) ohledně čl. 23B Modelové smlouvy za jediný možný. V odkazovaném článku a v příslušné části Komentáře k Modelové smlouvě je popsán možný postup při výpočtu daně, v případě žalobce ovšem výpočet daně nebyl prováděn, neboť, jak již bylo několikrát opakováno, dotčený příjem byl od daně osvobozen a nebyl proto součástí výpočtu částky daně. Žalovaný v napadeném rozhodnutí správně konstatoval, že dle Komentáře k Modelové smlouvě je právo započtení daně ponecháno státům, které mají možnost aplikovat jejich vlastní předpisy. V příslušném případě pak české právní předpisy (ust. § 38f zákona o dani z příjmů) neumožňují započtení osvobozených příjmů s daní zaplacenou v zahraničí.
- 43 Nedůvodná je i námitka směřující proti aplikaci rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 1. 2017 č.j. 2 Afs 166/2016-35. V posuzovaném případě nejde o skutkově odlišnou situaci, jak žalobce namítá, neboť odlišující skutkové aspekty nemají relevanci pro právní posouzení obou případů. Ve věci žalobce byl, podobně jako v případě přezkoumávaném Nejvyšším správním soudem, ve státě zdroje realizován příjem, který byl v České republice osvobozen od daně. Je zcela nerozhodné, zda spolu s takovým příjmem žalobce obdržel i příjem jiného typu, který v České republice osvobozen od daně není. Podstatné je, že jednotlivé typy příjmů byly žalovaným řádně posouzeny a příjem splňující podmínky pro osvobození od daně nebyl v České republice zahrnut do základu daně. Tento postup žalovaného je v souladu s odkazovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 1. 2017 č.j. 2 Afs 166/2016-35. Ani odlišná právní úprava Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a příslušné obdobné smlouvy uzavřené mezi Českou republikou a státem zdroje v tam posuzované věci (Spolková republika Německo) nepřináší důvod odklonit se od odkazovaného rozsudku. V případě žalobce je sice ve Smlouvě o zamezení dvojího zdanění zakotvena možnost vzít v úvahu osvobozené příjmy, takto však může Česká republika postupovat pouze při výpočtu daně, nikoli při zápočtu, jak žalobce požaduje.
- 44 Městský soud v Praze hodnotí jako bezvýznamnou námitku žalobce o tom, že žalovaný užil (vyložil) nepřiléhavé ustanovení zákona o daních z příjmů v návěti svého odůvodnění a tím posílil nepřesvědčivost svého výkladu relevantních právních ustanovení. Městský soud v Praze uvádí, žalovaný v napadeném rozhodnutí vyčerpávajícím způsobem,

přesvědčivě a věcně zcela správně posoudil správnost a zákonnost postupu správce daně, jakož i vydaného prvostupňového rozhodnutí, a adekvátně reagoval na žalobcovy odvolací námitky. Případná dílčí nepřesnost v odůvodnění napadeného rozhodnutí nemá na správnost klíčových závěrů žalovaného vliv.

- 45 K námitce, že ani v příslušných formulářích připravených finanční správou České republiky není rozlišováno mezi jednotlivými typy zahraničních příjmů, nýbrž je operováno s „celkovými příjmy (výnosy) dosaženými ve státě jejich zdroje“, městský soud uvádí, že na ř. 1 Samostatné přílohy k tabulce I. - Zápočet daně zaplacené v zahraničí se převádí daň vztahující se k příjmům ze zdrojů na území České republiky i ze zdrojů v zahraničí (ř. 290 daňového přiznání), do Samostatné přílohy k tabulce I. přílohy č. 1 II. oddílu se tedy zahrnují pouze příjmy ze zdrojů v zahraničí, zahrnuté v základu daně na ř. 220 přiznání k dani z příjmů právnických osob. I tento postup tedy svědčí o skutečnosti, že formuláře finanční správy jsou v souladu s dikcí právní úpravy.
- 46 Žalobce dále namítl nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, kterou spatřuje ve skutečnosti, že žalovaný neodůvodnil závěr o nemožnosti kompenzovat nevyužité kapacity daně k zápočtu při slučování různých typů zahraničních příjmů, a pouze odkázal na výčet vybraných ustanovení. Městský soud v Praze však neshledal napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným. Z napadeného rozhodnutí je zcela zřejmé, proč žalovaný argumentoval jednotlivými právními ustanoveními, jaký názor zaujal k jejich obsahu a jak je vyložil. Svůj postoj žalovaný vyjevil dostatečně jasně a souvisle a odůvodnil jej přiměřeně podrobně na to, aby soud mohl uzavřít, že není důvod vracet případ žalovanému k dodatečnému odůvodnění, a mohl přikročit ke zhodnocení jeho správnosti. Podle přesvědčení městského soudu v dané věci postačí, argumentuje-li žalovaný výčtem dle jeho názoru relevantních ustanovení a zdůrazňuje-li jejich obsah. Je-li obsahem vybraného ustanovení jednoznačná formulace, že v případě metody prostého zápočtu musí být uvedený příjem obsažen v základu daně, pak je agumentace tímto ustanovením zcela namístě. Žalovaný nadto v napadeném rozhodnutí žalobcovu námitku neopomněl vypořádat, neboť se k ní výslovně vyjádřil v bodu 37 odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde uvedl, že žalobcem navrhovaný postup není možný, jelikož nevyplývá z žádných ustanovení. Uvedenou úvahu městský soud shledává v souladu se základními principy finanční správy, pro kterou platí princip „co není výslovně dovoleno, je zakázáno“. Městský soud k námitce nepřezkoumatelnosti ještě doplňuje, že úkolem správního orgánu není vyvrátit každý jednotlivý argument, který byl odvolatelem vymezen na podporu jeho odvolacích námitek, pokud odůvodnění napadeného rozhodnutí reaguje na obsah a smysl odvolacích námitek a argumentuje tak, že z hlediska pravidel logického usuzování námitky účastníka vyvrátí. Podle názoru městského soudu napadené rozhodnutí tyto požadavky splňuje. Lze tedy uzavřít, že napadené rozhodnutí netrpí žádnými vadami, které by měly vliv na jeho přezkoumatelnost dle ust. § 76 odst. 1 s.r.s. a které by měly vést k jeho zrušení.
- 47 K námitce, že i pokud by v daném případě bylo možné připustit oba sporné výklady relevantních ustanovení, žalovaný měl postupovat v souladu se zásadou, dle níž v pochybnostech musí zjištěné skutečnosti vykládat ve prospěch žalobce, městský soud uvádí, že tato zásada prikazuje orgánům veřejné moci v situaci nejednoznačnosti právní normy, která objektivně nabízí více možných výkladových variant, vycházet z výkladové varianty ve prospěch adresáta právní normy. Uplatní se tedy, stojí-li proti sobě dvě

srovnatelně přesvědčivé výkladové alternativy právního předpisu. V posuzovaném případě o situaci, kdy by aplikovatelné předpisy umožňovaly víceznačnost výkladu, nejde. Nenastala situace, kdy by došlo k dvojímu zdanění, kterému se Smlouva o zamezení dvojího zdanění snaží předejít, jelikož dividendové příjmy jsou v České republice osvobozeny od daně, nebyly zahrnuty do základu daně, a nemohou tak být započteny oproti dani odvedené v zahraničí. Proto se zásada *in dubio mitius* nepoužije (srovnej např. *rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44*).

- 48 K námitce, že v ust. § 38 odst. 3 zákona o daních z příjmů není zakotvena podmínka zdanění daného příjmu v České republice, přesto žalovaný tuto podmínku uplatňuje, městský soud konstatuje, že tato podmínka je zahrnuta v samotné podstatě zásady zamezení dvojího zdanění. Ochrana daňového subjektu před újmou spočívající v dvojnásobném zdanění může být uplatněna pouze tam, kde k zdanění jednoho a téhož příjmu dochází podle lokálních předpisů v zemi rezidentní i v zemi zdroje. Městský soud v Praze odkazuje na ust. čl. 22 odst. 2, z něž podmínka zdanění příjmu v České republice jednoznačně vyplývá.
- 49 K žalobcově výkladu ust. čl. 22 odst. 3 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění o možnosti vzít při výpočtu daně v úvahu osvobozený příjem Městský soud v Praze uvádí, že žalobcem provedený výklad nemůže obstát, neboť nedopadá na jeho skutkovou situaci. Čl. 22 odst. 3 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění hovoří o možnosti vzít v úvahu osvobozené příjmy při výpočtu částky daně, v žalobcově případě se však jedná o zápočet daně. Námitka proto není důvodná.
- 50 Nedůvodná pak není ani žalobní námitka, v níž žalobce uvádí, že při uplatnění zápočtu kanadské srážkové daně využil žalovaným zaštitěnou aplikaci EPO, která částku zápočtu automaticky sama vypočítala a žalobcem zastávaný výklad relevantních ustanovení potvrdila. Městský soud k této žalobní námitce uvádí, že na žalobci bylo, aby mezi vstupní data zahrnul pouze příjmy ze zdrojů v zahraničí, které jsou zahrnuté v základu daně (viz řádek 220 přiznání k dani z příjmů). V konkrétním posuzovaném případě byly do základu daně zahrnuty pouze úrokové příjmy, žalobce však místo uvedení částky odpovídající úrokovým příjmům uvedl částku celkovou, včetně příjmů dividendových. To je důvod, pro který aplikace EPO dopočítala částku daní zaplacených v zahraničí v dané výši, a tuto následně automaticky učinila předmětem zápočtu.
- 51 Závěrem Městský soud v Praze společně ke všem žalobním námitkám uvádí, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a vzhledem k tomu, že se názor městského soudu shoduje s odůvodněním napadeného rozhodnutí, odkazuje v podrobnostech na toto odůvodnění (k tomu srov. např. *rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.7.2007, č.j. 8 Afs 75/2005-130*, publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či *rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č.j. 4 As 11/2006-86*, ze dne 29. 5. 2013, č.j. 2 Afs 37/2012 – 47, a ze dne 30. 6. 2014, č.j. 8 Azs 71/2014-49). Tuto praxi aproboval i Evropský soud pro lidská práva ve věci *Helle proti Finsku* (rozhodnutí ze dne 19.12.1997, č. 20772/92, odst. 59-60), jakož i Ústavní soud (srov. např. *usnesení Ústavního soudu ze dne 27. 7. 2011, sp.zn. II. ÚS 752/10*, a *usnesení téhož soudu ze dne 6. 6. 2013, sp.zn. II. ÚS 2454/12*, *usnesení ze dne 4.7.2012, sp.zn. III. ÚS 1972/12*, *usnesení ze dne 14. 10. 2013, sp.zn. IV. ÚS 2266/12*, ze dne 15. 10. 2013, sp.zn. IV. ÚS 3391/12 atd.). Městský soud

Shodu s prvopisem potvrzuje M. D.

je přesvědčen, že právní názor žalovaného je správný, žalobci byl tento právní názor v prvostupňovém i v napadeném rozhodnutí do detailu objasněn, bylo mu vysvětleno, o jaká zákonná ustanovení se opírá, z jaké judikatury podpůrně vychází. Žalovaný se v odůvodnění svého rozhodnutí dostatečně podrobně a věcně správně vypořádal odvolacími námitkami, které jsou ve své podstatě shodné s posuzovanými žalobními námitkami. Jelikož tedy soud považuje vypořádání zmíněných námitek ze strany žalovaného za věcně správné, zákonné a vyčerpávající, ztotožňuje se s odůvodněním napadeného rozhodnutí, které obsahuje dostatečnou odpověď na žalobcovy námitky, a nemá, co by k němu ještě dodal.

52 Městský soud v Praze tedy neshledal, že by napadené rozhodnutí bylo nesprávné po právní stránce, nepřezkoumatelné či odporující základním daňovým zásadám; námitky žalobce tak nejsou důvodné. Z tohoto důvodu Městský soud v Praze žalobu zamítl jako nedůvodnou podle ust. § 78 odst. 7 s.ř.s.

53 O nákladech řízení rozhodl soud podle ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., neboť neúspěšnému žalobci náhrada nákladů řízení nepřísluší a žalovanému žádné náklady řízení 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). 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 ust. § 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 16. září 2021

Shodu s prvopisem potvrzuje M. D.

JUDr. Ladislav Hejtmánek v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje M. D.