



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Lachmanna a soudců Mgr. Aleše Sabola a Mgr. Bc. Jana Ferfeckého v právní věci

žalobkyně: **LAMA ENERGY GROUP a.s.**, IČO: 64086259
sídlem Na Florenci 2116/15, Praha 1

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 11. 2021, čj. 44049/21/5200-11431-712136

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení a vymezení sporu

1. Žalobkyně se žalobou podanou dne 13. 12. 2021 domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 11. 2021, čj. 44049/21/5200-11431-712136 (dále též „**Napadené rozhodnutí**“), kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečné platební výměry vydané Finančním úřadem pro hlavní město Prahu, územním pracovištěm pro Prahu 1 (dále jen „**správce daně**“ nebo „**správní orgán prvního stupně**“) ze dne 12. 6. 2020, čj. 4965569/20/2001-52525-108460 a čj. 4966093/20/2001-52525-108460 (dále jen „**Prvostupňová rozhodnutí**“ nebo „**Dodatečné platební výměry**“).

2. Dodatečnými platebními výměry správce daně doměřil žalobkyni za zdaňovací období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015 a zdaňovací období od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016 podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**daňový řád**“), z moci úřední daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 10 063 Kč, resp. vyšší o částku 369 930 Kč a současně jí uložil uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 2012 Kč, resp. 73 986 Kč.
3. Žalobkyni byla daňová povinnost doměřena v návaznosti na výsledky daňové kontroly (vedené po předchozím postupu k odstranění pochybností) zahájené v souvislosti s podanými dodatečnými daňovými přiznáními ze dne 24. 8. 2017, v nichž žalobkyně uplatnila nárok na zápočet daně sražené a zaplacené v Kanadě z příjmů plynoucích ze zdrojů v Kanadě dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění rozhodném pro předmětné zdaňovací období (dále jen „**ZDP**“). Finanční orgány přitom vyloučily jako daňově neúčinné náklady související s držbou podílu v dceřiných společnostech a především nepřihlédly k zápočtu daně sražené a zaplacené v Kanadě z dividendových příjmů plynoucích ze zdrojů v Kanadě. V posuzované věci činí žalobkyně sporné závěry finančních orgánů právě toliko k otázce zápočtu daně ve vztahu k dividendovým příjmům (proti závěrům stran nákladů souvisejících s držbou podílu v dceřiných společnostech v podané žalobě shodně jako v odvolání proti Prvostupňovým rozhodnutím nebrojí).
4. Napadené rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno dne 22. 11. 2021.

II. Rozhodnutí žalovaného (Napadené rozhodnutí)

5. Žalovaný v odůvodnění Napadeného rozhodnutí nejprve stručně zrekapituloval skutkový stav a předchozí průběh daňového řízení. Poté v návaznosti na provedenou sumarizaci odvolacích důvodů popsal právní základ věci a na str. 7 – 12 Napadeného rozhodnutí jej posléze aplikoval na posuzovaný případ.
6. Žalovaný konstatoval, že dividendové příjmy za rok 2015 ve výši 53 390 475 Kč a za rok 2016 ve výši 439 263 662 Kč žalobkyně vyloučila v řádných daňových přiznáních i v prvním dodatečném daňovém přiznání za rok 2015 na ř. 110, neboť se jedná o příjmy osvobozené dle ustanovení § 19 odst. 1 písm. zi) ZDP a § 19 odst. 9 ZDP. Dividendové příjmy tak nebyly zahrnuty do základu daně. V rámci druhého dodatečného daňového přiznání za rok 2015 a dodatečného daňového přiznání za rok 2016 (obě přiznání podaná dne 24. 8. 2017) však žalobkyně na ř. 320 zaplacenou srážkovou daň v Kanadě z dividendových příjmů započítala na svou celkovou daňovou povinnost v České republice. V roce 2015 tak započítala částku ve výši 2 810 025 Kč a v roce 2016 částku ve výši 10 958 801 Kč.
7. Žalovaný předeslal, že při řešení otázky vyloučení dvojího zdanění a s ní pak následně související problematiky zápočtu daně zaplacené v zahraničí je nutno vycházet jak ze ZDP, tak ze Smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Kanadou a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu, publ. pod č. 83/2002 Sb. m. s. ze dne 25. 5. 2001 (dále také „**Smlouva**“). Žalovaný dodal, že dle § 20b odst. 1 ZDP se do samostatného základu daně nezahrnují příjmy osvobozené od daně. Uvedené příjmy se přitom podle § 19 odst. 1 písm. zi) ZDP v návaznosti na § 19 odst. 9 ZDP do samostatného základu daně nezahrnou, neboť jde o příjmy od daně osvobozené. Z § 38f odst. 2 ZDP pak dle žalovaného jednoznačně vyplývá, že v případě metody prostého zápočtu musí být uvedený příjem obsažen v základu daně (musí se na něm podílet), což dividendový příjem nesplňoval, neboť částka 53 390 475 Kč za zdaňovací období 2015 a částka 439 263 662 Kč

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

za zdaňovací období 2016 nevstoupila do základů daně, tj. byla od daně osvobozena a nepodílela se na základu daně zdaňovacího období 2015 a 2016.

8. Z čl. 22 odst. 2 Smlouvy se pak dle žalovaného podává, že „*příjmy, které mohou být v souladu s tímto ustanovením rovněž zdaněny v Kanadě, se týká právě jen těch příjmů, které jsou v ČR zahrnuty do základu daně v souvisejícím daňovém přiznání*“ [pozn. žalovaný měl zřejmě na mysli „pojem příjmy...“]. Pokud je tak příjem součástí základu daně, je tedy postupem dle Smlouvy zamezeno dvojímu zdanění. Účelem smluv o zamezení dvojího zdanění je přitom dle žalovaného určení státu, který je příslušný ke zdanění daného příjmu, a zamezení jeho případnému dvojímu zdanění. Samotná pravidla pro zdanění příjmů či odečtení nákladů však zůstávají vyhrazena vnitrostátnímu právu. Vzhledem k tomu, že žalobkyně příjmy z dividend z Kanady osvobodila v ČR od zdanění, nedošlo dle žalovaného ke dvojímu zdanění stejných příjmů ve dvou různých státech, které je řešeno v čl. 22 Smlouvy a v § 38f odst. 2 ZDP, a aplikace zápočtu daně z dividendových příjmů zaplacené v Kanadě vůči dani vypočtené z příjmů vygenerovaných na území ČR je nepřipustná. Žalovaný doplnil, že jestliže tedy lze příjmy ze zdrojů v zahraničí, které byly v souladu se Smlouvou ve státě zdroje zdaněny, zahrnout v souladu s § 19 ZDP do příjmů osvobozených, pak se dle jeho přesvědčení nelze u těchto příjmů s ohledem na čl. 22 odst. 2 Smlouvy domáhat uplatnění vyloučení dvojího zdanění, neboť uvedené příjmy jsou zdaněny pouze jednou, a to ve státě zdroje (v Kanadě).
9. K použití metody zápočtu žalovaný obecně uvedl, že stát zdroje má nárok na určitou část daně, zatímco u státu rezidentství bude zaplacená část započtena. Ve státě příjemce se do daňového základu vedle příjmů z tuzemska totiž zahrnují i příjmy pocházející ze zahraničí. Metoda prostého zápočtu umožňuje podle žalovaného, oproti metodě plného zápočtu, započíst daň zaplacenou v jiném státě pouze vůči části daně státu rezidence, která se vztahuje k předmětnému příjmu. Vzhledem k tomu, že v příslušném případě příjmy z dividend od dceřiné společnosti jsou v České republice osvobozeny od daně, však dvojitě zdanění předmětného příjmu podle žalovaného nevzniká. Příjmy z dividend nebyly zahrnuty do základu daně, a proto nemohou být započteny oproti dani, která se vztahuje k předmětnému příjmu, tj. v posuzovaném případě nedošlo dle žalovaného k dvojímu zdanění.
10. K námitce, že měla být upřednostněna aplikace Smlouvy v návaznosti na § 37 ZDP žalovaný odvětil, že toto upřednostnění bylo správcem daně aplikováno a v duchu této právní úpravy také správce daně přistoupil k vydání výzvy k prokázání skutečností. Zcela správně totiž podle žalovaného vycházel z obsahu dodatečných daňových přiznání, v nichž žalobkyně sice na ř. 320 uplatnila nárok na zápočet daně zaplacené v Kanadě, aniž by však současně ve smyslu čl. 22 odst. 2 Smlouvy zahrnula dividendový příjem od dceřiné společnosti z Kanady do daňového základu. Žalobkyně tedy toliko uplatnila zápočet na daň zaplacenou v zahraničí, aniž by v zahraničí dosažené příjmy v souladu s čl. 22 odst. 2 Smlouvy současně zahrnula do základu daně. Pokud se ovšem zahraniční příjmy nestaly součástí základu daně, nebylo podle žalovaného 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.
11. Žalovaný nesouhlasil s žalobkyní, že správce daně mezi jednotlivými typy příjmů jím dosažených v Kanadě rozlišuje bez jakékoliv zákonné opory. Poznamenal, že je nutno zkoumat, zda jednotlivé příjmy splňují podmínky uplatnění metody prostého zápočtu. V

souladu s § 38f odst. 2 ZDP přitom musí být podle žalovaného v případě metody prostého zápočtu konkrétní příjem obsažen v základu daně (musí se na něm podílet). Z § 20b odst. 1 ZDP, který upravuje zdanění příjmů z dividend obdržaných daňovým rezidentem od daňového nerezidenta, pak vyplývá, že je-li příjem osvobozen od daně, do základu daně se nezahrne, není tedy předmětem zdanění. Zatímco úrokový příjem z Kanady nebyl v ČR osvobozen, byl součástí základu daně, a tedy mohla být daň sražena v zahraničí započtena, neboť byly splněny podmínky uplatnění metody prostého zápočtu uvedené ve Smlouvě a ZDP, aby nedošlo ke dvojímu zdanění, dividendové příjmy byly od daně osvobozeny (podle vnitrostátního předpisu nad rámec uzavřené Smlouvy), čímž nejsou splněny podmínky pro uplatnění metody prostého zápočtu. Dle žalovaného tedy nelze k uplatnění zápočtu „využít“ celkovou daň zaplacenou v zahraničí bez posouzení a zohlednění, zda je část příjmu součástí základu daně či nikoli. Správnost takového výkladu potvrdil i Městský soud v Praze v žalovaném odkazovaném rozsudku ze dne 16. 9. 2021, čj. 6 Af 46/2019 - 46.

12. Rovněž podle žalovaného není možno kompenzovat nevyužité kapacity daně k zápočtu při slučování různých typů zahraničních příjmů s částkami zahraniční daně. Tento závěr správce daně byl přitom podle žalovaného dostatečně zdůvodněn odkazy na příslušná ustanovení, což dle něho podporují i závěry zdejšího soudu v odkazovaném rozsudku.
13. Důvodnou není dle žalovaného ani námitka, že s ohledem na znění § 38f odst. 3 ZDP je jediným požadavkem, aby byly příjmy zdaněny v zahraničí, nikoli podmínka zdanění daného typu příjmu také v ČR. Předpoklad zdanění příjmu také v České republice je totiž podle žalovaného zahrnut v samotné podstatě zásady zamezení dvojího zdanění, resp. v ustanovení § 38f ZDP a čl. 22 odst. 2 Smlouvy upravujících vyloučení dvojího zdanění příjmů ze zahraničí. Žalobkyně namítané ustanovení § 38f odst. 3 ZDP a čl. 22 odst. 2 Smlouvy upravují postup právě při zdanění jednoho a téhož příjmu jak v zemi rezidence, tak v zemi zdroje; o takový případ se však nejedná.
14. K poukazu na čl. 22 odst. 3 Smlouvy žalovaný uvedl, že se žalobkyně domáhá aplikace daného ustanovení po správci daně, ovšem sama dle něj nepostupovala. Příslušný článek uvádí, že stát rezidence může při výpočtu částky daně, nikoli při zápočtu, vzít v úvahu osvobozené příjmy. Dle žalovaného však nelze započítávat částku daně zaplacenou v zahraničí, není-li předmětný příjem součástí základu daně. Nedochází-li ke dvojímu zdanění, není třeba podle žalovaného aplikovat čl. 22 Smlouvy. Komentář k Modelové smlouvě o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku k čl. 23A a 23B pak podle žalovaného mj. uvádí, že právo započtení daně je ponecháno státům, které mají možnost aplikovat jejich vlastní předpisy. V příslušném případě české právní předpisy (§ 38f ZDP) přitom podle žalovaného neumožňují započtení osvobozených příjmů s daní zaplacenou v zahraničí. Smlouva 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 ČR) obsažen v základu daně a není zdaněn, neexistuje zde tedy daň, vůči níž by mohla být daň uvalená ve státě zdroje započtena. Komentář tak z žalovaným rozvedených důvodů nesevřídčí podle něho závěru, který uvádí žalobkyně v odvolání, jak potvrdil rovněž Městský soud v Praze v bodě 42 odkazovaného rozsudku.
15. Žalovaný neshledal opodstatněnou ani námitku žalobkyně, že při uplatnění zápočtu kanadské srážkové daně postupovala v souladu se ZDP, Smlouvou a Pokyny k vyplnění daňového přiznání, přičemž k vyplnění příslušných formulářů využila aplikace EPO, jejíž nastavení dle jejího přesvědčení její závěry podporuje. Podrobně vyložil důvody, pro které

podle něho aplikace EPO dopočítala částku daní zaplacených v zahraničí ve výši dle dodatečných daňových příznání, a tuto následně automaticky učinila předmětem zápočtu.

16. Žalovaný dále odmítl námitku dovolávající se výkladu ve prospěch daňového subjektu s tím, že výklad předmětných ustanovení nepřipouští jiné výkladové varianty, neboť v daném případě nedošlo k dvojímu zdanění ani k žádné jiné újmě, které se snaží Smlouva předejít. Rovněž odmítl úvahy stran nepřiléhavosti závěrů formulovaných v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 1. 2017, čj. 2 Afs 166/2016 - 35, a to ani ve světle tvrzených odlišných skutkových okolností, což dle žalovaného opět potvrdil i Městský soud v Praze v odkazovaném rozsudku.
17. Správce daně tak podle žalovaného zcela správně aplikoval právní úpravu relevantní pro danou věc na skutková zjištění a dospěl k závěru, že zápočet částky daně z dividend zaplacené v Kanadě nebylo možné realizovat. Žalovaný byl shodně se správcem daně přesvědčen, že metoda prostého zápočtu tak, jak je upravena v čl. 22 odst. 2 Smlouvy, a ustanovení § 38f odst. 2 ZDP, umožňují započíst daň zaplacenou v jiném státě pouze vůči části daně státu rezidence, která se vztahuje k předmětnému příjmu. Správce daně tedy podle žalovaného zcela správně neuznal žalobkyní uplatněný zápočet kanadské daně z dividendových příjmů, když ke dvojímu zdanění nedošlo.
18. Žalovaný nad rámec uvedeného vyložil důvody, pro které nedostatek týkající se poukazu správce daně na § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 ZDP nebyl s to sám o sobě ovlivnit správnost závěrů správce daně a zákonnost Prvostupňových rozhodnutí.

III. Žaloba

19. Žalobkyně v podané žalobě v návaznosti na stručnou rekapitulaci nesporných skutkových okolností a průběhu daňového řízení nejprve předeslala, že postup finančních orgánů, které při výkladu aplikace metody prostého zápočtu zahraniční daně rozlišují mezi jednotlivými typy příjmů dosaženými žalobkyní v Kanadě, nemá oporu ve znění Smlouvy ani ZDP. Z relevantních ustanovení ZDP podle žalobkyně jednoznačně vyplývá, že zápočet zahraniční daně je v ČR prováděn na úrovni jednotlivých států zdroje zdanění, aniž by bylo rozlišováno mezi jednotlivými typy příjmů. Finanční orgány se dle žalobkyně pokouší opřít svůj závěr o ustanovení čl. 22 odst. 2 Smlouvy, § 38f odst. 2 a § 20b odst. 1 ZDP. Z § 20b odst. 1 ZDP podle žalobkyně pouze vyplývá, že osvobozené příjmy nejsou zahrnovány do samostatného základu daně. Ustanovení čl. 22 odst. 2 Smlouvy a § 38f odst. 2 ZDP však dle žalobkyně žádným způsobem neuvádí, že by ta část příjmů ze zahraničí, která byla v ČR 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 ČR. Na tom podle žalobkyně nic nemění ani znění Komentáře k modelové smlouvě o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku k článku 23B. Zmíněné ustanovení se dle žalobkyně 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 nevyklučuje.
20. Žalobkyně uvedla, že smlouvy o zamezení dvojího zdanění určují obecně metodu, která má být dle smluvních stran použita k zamezení dvojího zdanění. Úprava aplikace daně metody je ponechána jednotlivým státům, které ji upravují ve vnitrostátních předpisech. ZDP obsahuje podrobná a jednoznačná pravidla pro aplikaci metody prostého zápočtu. Podle žalobkyně není možné dovozovat závěr odporující této zákonné úpravě z právně nezávazného komentáře k modelové smlouvě. I pokud by tento byl právně závazným

dokumentem, z citovaného znění podle žalobkyně nevyplývá nic, co by uplatnění osvobozených příjmů pro účely zápočtu jakkoliv bránilo.

21. Žalobkyně dále poukazovala na skutkové rozdíly oproti situaci řešené v žalovaným odkazovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 1. 2017, čj. 2 Afs 166/2016 - 35, a trvala na tom, že ve státě zdroje realizovala úrokové a dividendové příjmy, které byly z části zahrnuty do základu daně v ČR, přičemž na uvedené příjmy uplatnila metodu prostého zápočtu, jak stanovuje příslušná Smlouva a ustanovení ZDP.
22. S poukazem na právní úpravu metody prostého zápočtu v čl. 22 odst. 2 Smlouvy a § 38f odst. 2 a 3 ZDP dovozovala, že je z uvedených ustanovení zřejmé, že zápočet zahraniční daně je v ČR 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 dle žalobkyně výslovně hovoří o dani zaplacené v Kanadě jako celku). To dle žalobkyně výslovně potvrzuje znění § 38f odst. 8 ZDP.
23. Žalobkyně měla za to, že zákonodárce výslovně a specificky upravil metodu výpočtu částky zahraniční daně k zápočtu v § 38f odst. 2 ZDP 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, volil by dle žalobkyně jiné znění (např. číslo jednotné, tj. „podíl příjmu“).
24. Žalobkyně dále poukazovala na to, že sama finanční správa se při tvorbě prováděcích předpisů rozhodla mezi jednotlivými typy příjmů nerozlišovat, když ani Samostatná příloha k tabulce I. Zápočet daně zaplacené v zahraničí a související pokyny k vyplnění této přílohy daňového přiznání nerozlišují jednotlivé typy zahraničních příjmů, které mají být v rámci zápočtu uplatněny. Zákonodárce i Ministerstvo financí tedy dle žalobkyně jednoznačně zvolili alternativu prostého zápočtu, kdy je daň zaplacená v zahraničí započítávána na úrovni jednotlivých států, tzv. country-by-country approach. S poukazem na obecně užívané metody zápočtu žalobkyně připomněla, že 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. Takovou kompenzaci žalobkyně považovala s ohledem na dříve uvedené za úmyslně povolenou a legálně a legitimně ji využila. Žalovaný svůj závěr o nemožnosti kompenzace vyslovený v bodě 47 Napadeného rozhodnutí podle žalobkyně nijak neodůvodnil a s argumentací žalobkyně se nijak nevypořádal. Pro případ dvou možných výkladových alternativ bylo nadto podle žalobkyně zvolit výklad ve prospěch daňového subjektu.
25. Žalobkyně rovněž namítala, že pokud by zákonodárce požadoval podmínku zdanění daného typu příjmu také v ČR, učinil by tak v definici pojmu příjmů ze zdrojů v zahraničí v § 38f odst. 3 ZDP. v němž však požaduje jediné to, aby byly příjmy zdaněny v zahraničí, k čemuž v posuzované věci došlo.
26. Dle žalobkyně čl. 22 odst. 3 smlouvy nadto výslovně stanoví, že pokud je příjem pobírán rezidentem jednoho smluvního státu osvobozen od zdanění v tomto státě, může tento stát přesto při výpočtu částky daně vzít v úvahu osvobozený příjem, což je případ dividendového příjmu žalobkyně. ČR tak dle žalobkyně „výslovně může vzít takový příjem

při výpočtu daně v úvahu. Zda toto učiní a jakým způsobem dále upravuje lokální zákonný předpis“. Podle žalobkyně přitom není zřejmé, na základě čeho vylučuje žalovaný zápočet zahraniční daně z postupu výpočtu částky daně, neboť zápočet zahraniční daně je bezpochyby 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). Smlouva, jež má ve smyslu § 37 ZDP aplikační přednost před ZDP, tedy výslovně umožňuje zohlednit osvobozené příjmy. Zákonodárce přitom podle žalobkyně v textu zákona příjmy osvobozené v ČR žádným způsobem nevyjmul, a naopak výslovně zahrnul všechny příjmy zdaněné v zahraničí bez ohledu na to, zda jsou zdaněny v ČR či nikoliv. Tím jednoznačně využil možnost danou mu Smlouvou, což ČR nezabavuje povinnosti vyplývající ze Smlouvy, 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 v Kanadě zdaněny, tj. z úrokových i dividendových příjmů).

27. K otázce limitace započitatelné daně v rámci metody prostého zápočtu pak žalobkyně s poukazem na čl. 22 odst. 2 Smlouvy a § 38f odst. 2 ZDP uvedla, že prostý zápočet by mělo být možné provést jen do výše české daně připadající na příjmy, které mohly být dle Smlouvy zdaněny v Kanadě, s tím, že ZDP přesně stanovuje postup, jak částku daně k zápočtu vypočítat. Zopakovala, že zákonodárce úmyslně zvolil metodu poměrného přepočtu české daně připadající na příjmy ze zdrojů v zahraničí, aniž by mezi jednotlivými zahraničními příjmy jakkoliv rozlišoval, přičemž v definici příjmů ze zdrojů v zahraničí v § 38f odst. 3 ZDP vyjadřuje pouze podmínku zdanění těchto příjmů v zahraničí v souladu s uzavřenou Smlouvou.
28. Žalobkyně namítla, že při uplatnění zápočtu kanadské srážkové daně postupovala plně v souladu s výše uvedenými ustanoveními Smlouvy, ZDP a 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 uplatnila celkovou částku daně zaplacené v souladu se Smlouvou z veškerých příjmů dosažených v Kanadě. K vyplnění formuláře daňového přiznání přitom využila aplikace EPO provozované správcem daně, která dle žalobkyně jednoznačně potvrzuje výše uvedený výklad relevantních ustanovení. Žalobkyně v tabulce I. Zápočet daně zaplacené v zahraničí metodou prostého zápočtu Samostatné přílohy k tabulce I přílohy č. 1 II. oddílu vyplnila plně v souladu s pokyny všechny řádky, které aplikace EPO umožňuje vyplnit, tj. ř. 3 až 5, přičemž aplikace následně sama dopočítala výslednou částku daní zaplacených v zahraničí, o níž bylo možné snížit daňovou povinnost metodou prostého zápočtu, a vyplnila ji automaticky 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. Žalobkyně tedy nemohla při výpočtu částky uplatňované k zápočtu postupovat jinak a aplikace EPO provozovaná finanční správou tak automaticky a jednoznačně spočítala výslednou částku daně k zápočtu.

IV. Vyjádření žalovaného

29. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě podaném dne 8. 2. 2022 rekapituloval průběh daňového řízení a shrnul uplatněné žalobní námitky, jež dle něho odpovídají námitkám vzneseným v průběhu daňového řízení, popř. tyto námitky rozvíjejí. Žalovaný rovněž akcentoval, že spornou otázkou se již Městský soud v Praze zabýval ve vztahu ke

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

zdaňovacímu období roku 2017 v rozsudku ze dne 16. 9. 2021, čj. 6 Af 46/2019 - 46, jehož závěry žalovaný stručně sumarizoval. Žalovaný trval na tom, že v posuzované věci lze jako v případě řešeném uvedeným rozsudkem vyjít z jím připomenutých závěrů vyslovených v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 1. 2017, čj. 2 Afs 166/2016 - 35, publ. pod č. 3568/2017 Sb. NSS. S poukazem na závěry vyslovené zdejším soudem v odkazovaném rozsudku nepovažoval tvrzení žalobkyně o skutkových a právních odlišnostech daných případy za opodstatněné.

30. S poukazem na rozhodná ustanovení ZDP setrval na závěru, že v případě metody „prostého zápočtu“ musí být příjem ze zahraničí obsažen v základu daně (tedy musí se na něm „podílet“), což v posuzovaném případě nenastalo, neboť předmětné částky do základu daně v předmětných zdaňovacích obdobích nevstoupily a byly od daně osvobozeny. V řešeném případě tak nedošlo podle žalovaného ke dvojímu zdanění stejných příjmů ve dvou různých státech, které je řešeno v čl. 22 Smlouvy a § 38f odst. 2 ZDP, proto aplikaci zápočtu daně (zaplacené v Kanadě) z dividendových příjmů vůči dani vypočtené z příjmů vygenerovaných na území ČR považoval žalovaný za nepřípustnou. Jestliže lze dané příjmy zahrnout dle ZDP do příjmů osvobozených, nelze se dle žalovaného u těchto příjmů s ohledem na čl. 22 odst. 2 Smlouvy domáhat vyloučení dvojího zdanění, neboť tyto příjmy byly zdaněny pouze jednou, a to ve státě zdroje – v Kanadě. V dalším žalovaný reprodukoval závěry vyslovené v odůvodnění Napadeného rozhodnutí s tím, že nelze přisvědčit žalobkyni, že finanční orgány mezi jednotlivými typy příjmů jím dosažených v Kanadě rozlišují bez jakékoliv zákonné opory.
31. Účelovými pak shledal žalovaný námitky žalobkyně, že při uplatnění zápočtu daně postupovala zcela v souladu se ZDP, Smlouvou i pokyny k vyplnění daňového přiznání, a k vyplnění formulářů využila aplikaci EPO, jež potvrdila správnost jejího postupu. Podotknul, že na ř. 1 Samostatné přílohy k tabulce I. („Zápočet daně zaplacené v zahraničí“) se převádí daň vztahující se k příjmům plynoucím ze zdrojů na území ČR i zdrojů v zahraničí (ř. 290 daňového přiznání), a do Samostatné přílohy k tabulce I. přílohy č. 1 II. oddílu se proto zahrnují jen příjmy ze zdrojů v zahraničí, zahrnuté v základu daně na ř. 220 přiznání k dani. Bylo tedy podle žalovaného na žalobkyni, aby mezi „vstupní data“ zahrnula pouze příjmy ze zdrojů v zahraničí, které jsou zahrnuty v základu daně (ř. 220 daňového přiznání). Žalobkyně však do Samostatné přílohy k tabulce I. přílohy č. 1 II. oddílu (v obou dodatečných přiznáních k dani) pro výpočet částky daně zaplacené v zahraničí, o které lze snížit daňovou povinnost metodou prostého zápočtu, místo uvedení částky odpovídající úrokovým příjmům zanesla částku celkovou, tj. včetně příjmů dividendových. Proto aplikace EPO podle žalovaného dopočítala částku daní zaplacených v zahraničí ve výši dle dodatečných daňových tvrzení a poté ji „automaticky“ učinila předmětem zápočtu.
32. Žalovaný dále vyložil důvody, pro které považoval za neopodstatněné námitky poukazující na tvrzenou nepřezkoumatelnost Napadeného rozhodnutí. Rovněž vysvětlil, proč nebyl v posuzovaném případě prostor pro uplatnění zásady *in dubio pro libertate*.

V. Posouzení věci Městským soudem v Praze

33. Městský soud v Praze ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), jakož i z pohledu vad,

k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti; přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí.

34. O podané žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, neboť účastníci s takovým postupem souhlasili (souhlas žalobkyně byl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. větou druhou presumován). Soud pak jednání nenařídil ani k provedení dokazování – žalobkyně v podané žalobě žádné důkazní návrhy nad rámec obsahu správního spisu nevznesla a přiložila toliko podklad zachycující rozdílné dopady na zdanění při uplatnění různých metod zamezení dvojímu zdanění, jež sama označila toliko za ilustrativní, přičemž soud z něj plynoucí poznatky nepovažoval se zřetelem k dále vyloženým závěrům za relevantní pro meritorní posouzení věci.
35. Podstatou sporu mezi účastníky je posouzení zákonnosti postupu finančních orgánů, podle nichž žalobkyně neměla nárok na zápočet daně sražené a zaplacené v Kanadě z dividendových příjmů plynoucích ze zdrojů v Kanadě, neboť předmětné příjmy nebyly v posuzované věci jako příjmy od daně osvobozené zahrnuty do základu daně v České republice a nehrozilo tedy jejich dvojí zdanění.
36. V logice uspořádání žalobních námitek soud nejprve přistoupil k posouzení důvodnosti té části žalobní argumentace, kterou žalobkyně v kontextu námitek dovolávajících se přípustné kompenzace nevyužité kapacity daně k zápočtu materiálně poukazovala na nepřezkoumatelnost Napadeného rozhodnutí a namítala, že žalovaný svůj závěr o nemožnosti kompenzace vyslovený v bodě 47 Napadeného rozhodnutí nijak neodůvodnil a s argumentací žalobkyně se nijak nevypořádal.
37. Správní soudy v minulosti nesčetněkrát judikovaly, že zrušení správního rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno vadám správních rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů (či pro nesrozumitelnost) skutečně nelze správní rozhodnutí meritorně přezkoumat. Rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů tehdy, jestliže správní orgán neuvede konkrétní důvody, o něž se jeho rozhodnutí opírá (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2006, čj. 2 As 37/2006 - 63, č. 1112/2007 Sb. NSS), nevypořádá se se všemi odvolacími námitkami (rozsudek ze dne 19. 12. 2008, čj. 8 Afs 66/2008 - 71), či neuvede důvody, proč nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení a proč námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, (rozsudek ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005, č. 689/2005 Sb. NSS). Nepřezkoumatelným pro nedostatek skutkových důvodů pak může být podle ustálené rozhodovací praxe rozhodnutí pro takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde správní orgán opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny. Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné. Městský soud v Praze v tomto směru pro stručnost odkazuje na závěry vyjádřené mj. v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003 - 75, ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Azs 47/2003 - 130, ze dne 29. 7. 2004,

čj. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 25. 5. 2006, čj. 2 Afs 154/2005 - 245, ze dne 17. 1. 2008, čj. 5 As 29/2007 - 64. Uvedený přístup vychází z ustálené rozhodovací praxe Ústavního soudu (např. náleží Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, náleží Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, náleží Ústavního soudu ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, náleží Ústavního soudu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08, náleží Ústavního soudu ze dne 14. 10. 1999, sp. zn. III. ÚS 35/99, či náleží Ústavního soudu ze dne 29. 3. 2011, sp. zn. III. ÚS 3606/10).

38. Dle Městského soudu v Praze však žádná z těchto skutečností v posuzované věci nenastala.
39. Žalobkyně (vyjma připomínaného poukazu na nedostatečné vypořádání obrany akcentující přípustnost kompenzace nevyužité kapacity daně) konkrétně nenamítala, že by se žalovaný k některé její odvolací námitce v odůvodnění Napadeného rozhodnutí vůbec nevyjádřil, resp. že by ji zcela opomenul, nebo že by své závěry k některým konkrétním posuzovaným otázkám vyložil takovým způsobem, že by z odůvodnění nebylo lze dovést, k jakým závěrům a na základě jakých úvah k nim dospěl.
40. Žalovaný v odůvodnění Napadeného rozhodnutí neopomněl reagovat na všechny námitky uplatněné v odvolání proti Prvostupňovým rozhodnutím. V odůvodnění svého rozhodnutí jednoznačně a způsobem nevzbuzujícím pochybnost vyložil důvody, pro které námitky předestřené v odvolání proti Dodatečným platebním výměrům neshledal opodstatněnými.
41. Soud přitom i v reakci na konkrétní dílčí žalobní námitku ověřil, že žalovaný v odůvodnění Napadeného rozhodnutí vyložil své závěry formulované pod bodem 47 tohoto rozhodnutí způsobem, který nebrání jejich věcnému posouzení ze strany soudu. Žalovaný v předmětné pasáži Napadeného rozhodnutí v rámci argumentace zahrnující vypořádání námitek soustředěných žalovaným pod prvním odvolacím důvodem popsal úvahy, jimiž byl veden ve svých závěrech o nedůvodnosti argumentace žalobkyně. Z odůvodnění Napadeného rozhodnutí jsou přitom nade vší pochybnost seznatelné argumenty, jež žalovaného vedly k závěrům, které v tomto směru vyslovil, a to včetně žalobkyní připomínaného aspektu nemožnosti využít k zápočtu celkovou daň zaplacenou v zahraničí, aniž by bylo posouzeno a zohledněno, zda jsou splněny další žalovaným dovozené zákonné podmínky. V tomto směru nelze závěry žalovaného vyslovené v bodě 47 Napadeného rozhodnutí a úzce související nejen se závěry formulovanými v předcházejícím bodě 46, ale i bodech 45 – 54 odůvodnění Napadeného rozhodnutí, považovat za nedostatečně odůvodněné, neřkuli nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Žalobkyně ostatně sama nad rámec uvedené veskrze obecné a paušální námitky konkrétně nespecifikovala, jaké její konkrétní argumenty snad měly v souvislosti s obranou týkající se dle žalobkyně nijak nereprobované kompenzace nevyužité kapacity daně zůstat bez (náležitého) vypořádání.
42. Optikou shora uvedených východisek tak soud neshledal, že by bylo Napadené rozhodnutí zatíženo vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů v žalobkyní specifikovaných, ani jakýchkoli dalších ohledech. Žalovaný uvedl své závěry způsobem, jenž nebrání jejich věcnému přezkumu soudem v tomto řízení, a dostal v tomto ohledu veškerým relevantním zákonným a navazujícím judikatorním východiskům přezkoumatelnosti rozhodnutí správních orgánů. Z odůvodnění rozhodnutí jsou podle přesvědčení soudu seznatelné důvody, pro které odvolání žalobkyně proti Prvostupňovým rozhodnutím zamítl a pro které považoval její námitky vznesené v řízení o odvolání za nedůvodné. Vznášení námitek žalobkyní je dle přesvědčení soudu zjevně polemikou se závěry žalovaného a správce daně

o posouzení právních otázek týkajících se aplikace rozhodných ustanovení ZDP a Smlouvy. Finanční orgány své závěry vyslovené v jejich rozhodnutích dostatečně odůvodnily, jejich právní názor je srozumitelně vyjádřen. Napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné.

43. Soud tak mohl se zřetelem k výše uvedenému přistoupit k posouzení samotného jádra žalobní argumentace žalobkyně, tedy k posouzení otázky, zda byla žalobkyně oprávněna uplatnit zápočet daně sražené a zaplacené v Kanadě z dividendových příjmů plynoucích ze zdrojů v Kanadě na daňovou povinnost v České republice za situace, kdy jsou tyto příjmy v České republice dle § 19 odst. 1 písm. zi) a § 19 odst. 9 ZDP osvobozeny od daně a nejsou zahrnuty do základu daně.
44. Soud přitom již mnohokrát zdůraznil, že řízení o žalobě proti správnímu rozhodnutí podle § 65 a násl. s. ř. s. je postaveno na principu, že je to žalobkyně, kdo s ohledem na dispoziční zásadu přísně ovládající tento typ soudního řízení správnímu soudu předestírá konkrétní důvody, pro které považuje žalobou napadené rozhodnutí za nezákonné. Obsah a kvalita žaloby v zásadě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. Není přitom úlohou soudu, aby za žalobkyni její žalobní argumentaci dotvářel a jal se bez odpovídající žalobní argumentace hodnotit otázky, ve vztahu k nimž žalobkyně sama takový přezkum náležitě neiniciovala. Takovým postupem by soud přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci advokáta žalobkyně (viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008 - 78).
45. Žalobkyně v podané žalobě v zásadě zopakovala argumentaci vznesenou již v odvolání proti Dodatečným platebním výměrům, kterou rozvedla a doplnila toliko kosmeticky. Soud předem vlastních závěrů k takto uplatněné žalobní argumentaci proto nejprve v obecné rovině uvádí, že žalobkyně při její konstrukci *de facto* ignorovala skutečnost, že se týmiž námitkami zabýval žalovaný v Napadeném rozhodnutí. Žalobkyně v důsledku toho v podané žalobě fakticky jen v minimálním rozsahu reagovala na závěry, které žalovaný k obsahově odpovídajícím námitkám vzneseným žalobkyní v odvolání proti Prvostupňovým rozhodnutím vyslovil v odůvodnění Napadeného rozhodnutí. Nedostatečně refletovala, že žalovaný předmětné námitky vypořádal a i s poukazem na rozsudek Městského soudu v Praze vydaný ve skutkově a právně obdobné věci zdůvodnil závěr o jejich neopodstatněnosti. V tomto ohledu platí, že žalobkyně v tom rozsahu, v němž se v žalobě omezila na reprodukci námitek vznesených již v odvolání proti Dodatečným platebním výměrům, aniž by náležitě reagovala na odůvodnění Napadeného rozhodnutí, v němž se žalovaný s předmětným okruhem námitek vypořádal a přezkoumatelným způsobem popsal a vysvětlil, na základě jakých konkrétních úvah, podpořených závěry zdejšího soudu, uzavřel o nedůvodnosti tohoto okruhu námitek, značně snížila svou šanci na procesní úspěch, neboť soud za ni nemohl domýšlet další argumenty. Městský soud se tak mohl věnovat žalobkyní uváděným skutečnostem pouze v míře obecnosti, v jaké je sama žalobkyně vznesla (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 10. 2015, čj. 6 Afs 9/2015 - 31). Zdejší soud připomíná, že pokud žalobkyně v žalobních bodech neprezentuje dostatečně konkrétní názorovou oponenturu vedoucí ke zpochybnění závěrů správního orgánu, nemusí pak soud hledat způsob pro alternativní a originální vyjádření závěrů, k nimž již správně dospěl správní orgán (podrobněji srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2014, čj. 6 As 54/2013 - 128).

46. Soud tedy s přihlédnutím k naposledy uvedeným judikatorním východiskům za dané situace předesílá, že se ztotožnil s argumentací, kterou již dříve, v návaznosti na námítky vznesené žalobkyní v řízení o odvolání proti Dodatečným platebním výměrům, uvedl žalovaný v odůvodnění Napadeného rozhodnutí.
47. Soud připomíná, že podle § 17 odst. 3 ZDP platí, že „[p]oplatníci 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 řízen podle právních předpisů České republiky, má se za to, že má na území České republiky sídlo“.
48. Z § 23 odst. 1 ZDP se podává, že „[z]ákladem daně je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období; rozdíl se upraví podle tohoto zákona“.
49. Podle § 20b odst. 1 ZDP věty první a druhé platí, že „[d]o 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“.
50. V této souvislosti je přitom významné, že podle § 19 odst. 1 písm. zi) ZDP jsou od daně osvobozeny „[p]říjmy 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 a podíly na zisku vyplácené dceřinou společností, která je v likvidaci“.
51. Z ustanovení § 19 odst. 9 ZDP pak vyplývá, že „[o]svobození 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 předpisem²⁰), 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.

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)“.

52. Pro posuzovanou věc je dále relevantní úprava obsažená v § 38f odst. 2 ZDP, dle kterého *„[p]ři 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“.*
53. Podle odstavce třetího tohoto ustanovení platí, že *„[p]říjmy 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)“.*
54. Z odstavce osmého věty první naposledy uvedeného ustanovení pak vyplývá, že *„[p]lynou-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“.*
55. Podle čl. 10 Smlouvy dividendy vyplácené společností, která je rezidentem jednoho smluvního státu, rezidentu druhého smluvního státu mohou být zdaněny v tomto druhém státě.
56. Podle čl. 22 odst. 2 Smlouvy v případě České republiky bude dvojímu zdanění zamezeno tak, že 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.

57. Konečně podle odstavce třetího předmětného ustanovení Smlouvy platí, že 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.
58. Mezi účastníky není sporu o rozhodných skutkových okolnostech nyní řešeného případu. Postačí tedy v daném směru připomenout, že žalobkyně vykazala na příjmech plynoucích ze zdrojů v Kanadě v roce 2015 celkem 64 976 526 Kč a v roce 2016 celkem 442 917 559 Kč. Pokud jde o zdaňovací období roku 2015, žalobkyně vykazala úrokové příjmy ve výši 8 776 026 Kč, z nichž byla v Kanadě sražena daň ve výši 877 603 Kč, a dividendové příjmy ve výši 56 200 500 Kč, z nichž byla v Kanadě sražena daň ve výši 2 810 025 Kč. Ve zdaňovacím období roku 2016 žalobkyně vykazala úrokové příjmy ve výši 3 653 897 Kč, z nichž byla v Kanadě sražena daň ve výši 365 390 Kč, a dividendové příjmy ve výši 439 263 662 Kč, ze kterých byla v Kanadě sražena daň ve výši 21 963 183 Kč.
59. Žalobkyně původně dividendové příjmy v předchozích daňových tvrzeních vztahujících se k předmětným zdaňovacím obdobím vyloučila jako příjmy osvobozené dle § 19 odst. 1 písm. zi) a § 19 odst. 9 ZDP, naopak úrokové příjmy ponechala v základech daně, přičemž uplatnila v České republice k zápočtu srážkovou daň z úrokových příjmů zaplacenou v Kanadě. V dodatečných daňových přiznáních ze dne 24. 8. 2017 však žalobkyně započítala na daňovou povinnost v ČR i sraženou a zaplacenou srážkovou daň v Kanadě z dividendových příjmů.
60. Jak bylo uvedeno výše, finanční orgány v navazujícím daňovém řízení vyloučily jako daňově neúčinné náklady související s držbou podílu v dceřiných společnostech a nepřihlédly k zápočtu daně sražené a zaplacené v Kanadě z dividendových příjmů plynoucích ze zdrojů v Kanadě. V daném směru uzavřely, že žalobkyně nebyla z důvodů vyložených v Napadeném rozhodnutí oprávněna uplatnit zápočet daně z dividendových příjmů na svou daňovou povinnost v ČR za situace, kdy tyto příjmy jsou v ČR dle § 19 odst. 1 písm. zi) a § 19 odst. 9 ZDP osvobozeny od daně a nejsou zahrnuty do základu daně.
61. Zatímco žalobkyně v podané žalobě obdobně jako v odvolání proti Dodatečným platebním výměrům nebrojí proti závěrům k otázce nákladů souvisejících s držbou podílu v dceřiných společnostech, nadále činí spornými závěry finančních orgánů k otázce zápočtu daně ve vztahu k dividendovým příjmům.
62. Předně je třeba zdůraznit, že Městský soud v Praze se již předmětnou spornou otázkou zabýval. Rozsudkem ze dne 16. 9. 2021, čj. 6 Af 46/2019 - 46, přitom zamítl jako nedůvodnou žalobu žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného vydanému ve skutkově a právně obdobné věci, týkající se zdaňovacího období roku 2017, v němž žalobkyně s obdobnou argumentací rovněž uplatňovala zápočet daně z dividendových příjmů plynoucích ze zdrojů v Kanadě na svou daňovou povinnost v ČR. Šestý senát přitom v odůvodnění předmětného rozsudku, na nějž žalovaný v odůvodnění Napadeného rozhodnutí opakovaně odkazoval a z jehož závěrů v předmětné věci vycházel, podrobně vyložil důvody, pro které nepřisvědčil žalobním námitkám obdobným těm, které žalobkyně předestřela v nyní posuzované věci. Opřel se při svém rozhodování rovněž o závěry vyslovené Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 11. 1. 2017, čj. 2 Af

166/2016 - 35, publ. pod č. 3568/2017 Sb. NSS, které z jím vyložených důvodů považoval za relevantní pro řešenou věc.

63. Jak bylo naznačeno výše, žalobkyně v nyní posuzovaném případě v podané žalobě uplatňuje znovu tytéž námitky, které již vznášela v průběhu daňového řízení, především v odvolání proti Dodatečným platebním výměrům, které však pouze znovu opakuje, případně je v reakci na závěry žalovaného toliko kosmeticky doplňuje, aniž by se přitom se závěry, které zdejší soud vyslovil v rozsudku, na který žalovaný odkazoval a z nichž rovněž vycházel, jakkoli věcně vypořádala, polemizovala s nimi a snášela v reakci na konkrétní argumenty žalovaného a potažmo Městského soudu v Praze konkurující argumentaci.
64. Osmnáctý senát se přitom se závěry šestého senátu zdejšího soudu plně ztotožňuje, neshledává důvodu se od nich jakkoli odchylovat a vychází z nich pro jejich bezprostřední relevanci i v nyní řešeném případě, týkajícím se časově předcházejících zdaňovacích období.
65. Pokud jde o klíčovou mezi stranami spornou otázku, osmnáctý senát je obdobně jako šestý senát Městského soudu v Praze přesvědčen o tom, že žalobkyně nebyla oprávněna zvoleným postupem dosáhnout zápočtu daně sražené a odvedené v Kanadě z dividendových příjmů, které jí ze zdrojů v Kanadě plynuly, neboť tyto příjmy nebyly v České republice (jako příjmy od daně osvobozené) zahrnuty do základu daně a ke dvojímu zdanění tedy nedocházelo.
66. Jak správně uvedl šestý senát v odkazovaném rozsudku, žalobkyně má jako daňový rezident České republiky tzv. neomezenou daňovou povinnost v České republice, což znamená, že je povinna zdanit veškeré své příjmy bez ohledu na to, odkud tyto příjmy pocházejí. Žalobkyně dosáhla dividendových příjmů plynoucích ze zdrojů v Kanadě, a tento příjem podléhal daňové povinnosti v Kanadě jakožto státě zdroje.
67. Dvojí 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, čj. 9 Afs 16/2007-87, publ. pod č. 1221/2007 Sb. NSS).
68. Smlouva, upravující pravidla o zamezení dvojího zdanění mezi Kanadou a Českou republikou, 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 vyloučení, 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).
69. I osmnáctý senát přitom považuje pro posuzovanou věc za klíčové, že dividendové příjmy, jež by jinak jako příjmy dosažené v jiném státě měly být zahrnuty do českého daňového základu z důvodu neomezené daňové povinnosti žalobkyně v České republice jako českého daňového rezidenta, jsou však v České republice od daně podle § 19 odst. 1 písm. zi) ve spojení s § 19 odst. 9 ZDP osvobozeny.

70. S ohledem na právě uvedené tak považuje shodně s šestým senátem za plně aplikovatelné nosné závěry vyslovené kasačním soudem v připomínaném rozsudku ze dne 11. 1. 2017, čj. 2 Afs 166/2016 - 35, publ. pod č. 3568/2017 Sb. NSS, v němž Nejvyšší správní soud posuzoval otázky týkající se zdanění příjmů, kterých daňový rezident dosáhl a které zdanil v jiném státě, a jež jsou v České republice osvobozeny od daně.
71. Nejvyšší správní soud v odkazovaném rozsudku uzavřel mj. následující:

„[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, dvojitě 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.

[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 též 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 dané ustanovení upravuje způsob předejití dvojímu zdanění.“

72. I osmnáctý senát zdejšího soudu je přitom přesvědčen o tom, že závěry vyslovené v citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu jsou plně aplikovatelné na posuzovaný případ. Žalobkyně ostatně za důvody pro odchýlení se od uvedených závěrů kasačního soudu označuje výhradně ty skutečnosti, jež akcentovala již ve věci posuzované šestým senátem, tedy okolnost, že v případě řešeném kasačním soudem byl realizován toliko jeden typ příjmu, a dále okolnost, že smlouva o zamezení dvojího zdanění uzavřená se Spolkovou republikou Německo na rozdíl od Smlouvy vůbec nepřipouští možnost zohlednit osvobozené příjmy, aniž by však jakkoli reagovala na závěry, které šestý senát k danému okruhu námitek vyslovil. Osmnáctý senát přitom shodně s šestým senátem nespatřuje v těchto tvrzených skutečnostech okolnosti svědčící pro závěr o skutkově či právně odlišné

situaci, neboť, jak správně uvedl šestý senát, odlišující aspekty, na něž žalobkyně bez dalšího poukazovala, nemají relevanci pro právní posouzení obou případů.

73. Městský soud v Praze přitom setrval na dříve vyjádřeném závěru, že žalobkyně obdobně jako daňový subjekt v případě přezkoumávaném Nejvyšším správním soudem realizovala ve státě zdroje příjem, který byl v České republice osvobozen od daně, přičemž je zcela nerozhodné, zda spolu s takovým příjmem žalobkyně obdržela i příjem jiného typu, který v České republice osvobozen od daně není. Uvedená skutková odchylka je z pohledu zdejšího soudu pro posuzovanou věc nepodstatná; žalobkyně ostatně v podané žalobě ani nijak konkrétně nenaznačuje, v jakých ohledech je snad uvedená odchylka způsobila na meritorních závěrech finančních orgánů, potvrzených připomínaným rozsudkem šestého senátu zdejšího soudu, cokoli změnit. I v nyní řešeném případě je tak rozhodné, že žalobkyně realizovala příjem (zde dividendový příjem), jenž by jinak jako příjem dosažený v jiném státě měla zahrnout do českého daňového základu z titulu neomezené daňové povinnosti žalobkyně v České republice jako českého daňového rezidenta, avšak tento příjem byl v České republice osvobozen, a problém dvojího zdanění tohoto příjmu proto nebyl dán.
74. Obdobně žalobkyně ani v reakci na závěry formulované Městským soudem v Praze v předchozím rozsudku nijak nerozvedla svou obecnou námitku akcentující odlišnou právní úpravu Smlouvy a příslušné obdobné smlouvy uzavřené mezi Českou republikou a státem zdroje v kasačním soudem posuzované věci (Spolková republika Německo). Ani v tomto směru tak soud neshledal žádné důvody pro odchýlení se od závěrů vyslovených šestým senátem zdejšího soudu vycházejících mj. z právního názoru vysloveného Nejvyšším správním soudem v odkazovaném rozsudku (k námitce, že v případě žalobkyně Smlouva stanoví možnost vzít v úvahu osvobozené příjmy, srov. dále).
75. Se zřetelem ke shora uvedenému tak osmnáctý senát plně sdílí závěry vyslovené v rozsudku šestého senátu, jenž (vycházejí přitom ze závěrů kasačního soudu) zdůraznil, že 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.
76. Soud přisvědčuje žalovanému, že aby mohla být daň sražená a odvedená z posuzovaného příjmu ze zahraničí započtena oproti dani, kterou má žalobkyně odvést v České republice, musel by být daný příjem obsažen v českém daňovém základu, resp. slovy dikce § 38f odst. 2 ZDP se „na základu daně podílet“. K tomu však v posuzovaném případě nedošlo, ani dojít nemělo a nemohlo, neboť posuzovaný příjem byl od daně osvobozen dle § 19 odst. 1 písm. zi) ve spojení s § 19 odst. 9 ZDP. V žádném ohledu tedy nenastala situace, které mají předcházet ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění, kdy by jeden a tentýž příjem u jednoho a téhož daňového subjektu byl zdaněn dvakrát.
77. Žalobkyně se přitom s těmito klíčovými závěry žalovaného, aprobovanými Městským soudem v Praze v žalovaném odkazovaném rozsudku šestého senátu, nijak nevypořádává a bez dalšího opakuje, reprodukuje a toliko nepodstatně doplňuje svou argumentaci, kterou však již žalovaný i soud shledaly z jimi podrobně rozvedených důvodů neopodstatněnou. Za této situace, kdy žalobkyně žádné nové argumenty ve prospěch jí zastávaného právního názoru nesnáší, se tak osmnáctý senát ve světle výše připomenutých judikatorních východisek omezuje na přisvědčení posouzení provedenému šestým senátem téhož soudu a

uzavírá, že žalovaný posoudil rozhodnou právní otázku v souladu se ZDP i Smlouvou a Napadené rozhodnutí není v naříkaných ohledech zatíženo vadami, pro něž by nemělo v soudním přezkumu obstát.

78. Soud tak nemohl žalobkyni přisvědčit, pokud namítala, že finanční orgány při výkladu aplikace metody prostého zápočtu zahraniční daně neopodstatněně a bez opory v právních předpisech, jak žalobkyně uváděla, rozlišují mezi jednotlivými typy příjmů dosaženými žalobkyní v Kanadě, resp. pokud opakovaně na více místech podané žaloby namítala, že finanční orgány nepřipustně rozlišují jednotlivé typy příjmů na základě podmínky zdanění v České republice. Stejně tak se žalobkyně mýlí, pokud poukazuje na to, že ustanovení čl. 22 odst. 2 Smlouvy a § 38f odst. 2 žádným způsobem neuvádí, že by ta část příjmů ze zahraničí, která byla v ČR 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 ČR. Jak uvedl soud již ve svém výše odkazovaném rozsudku, argumentace, dle níž je třeba zohlednit, že došlo k alespoň částečnému zdanění zahraničních příjmů jako celku jak ve státě zdroje, tak v České republice, resp. argumentace marginalizující okolnost spočívající v osvobození dividendových příjmů v ČR, nemůže obstát.
79. Osmnáctý senát je shodně jako šestý senát tohoto soudu přesvědčen, že 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 člancích) Smlouvy a § 38f odst. 2 ZDP.
80. Správce daně je totiž povinen v první řadě postupovat podle § 20b odst. 1 věty první a druhé ZDP, které jednoznačně normují, že *„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“* (pozn. zvýraznění doplněno)“.
81. Jak již soud vyložil v předchozím rozsudku ve skutkově a právně obdobné věci, 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.
82. Ani osmnáctý senát Městského soudu v Praze se neztotožňuje s žalobkyní podaným výkladem čl. 22 odst. 2 Smlouvy a § 38f odst. 8 ZDP poukazujícím na to, že 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. Žalobkyně zcela odhlíží od toho, 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 dividendové příjmy podléhaly v řešeném případě zdanění toliko v Kanadě, do základu daně v ČR nevstoupily, a daň proto není možné započíst. Žalobkyně se tak dle přesvědčení

soudu mylí, namítá-li, že právní úprava žádným způsobem nestanoví povinnost rozlišovat mezi jednotlivými typy příjmů. Takovou povinnost jednoznačně zakotvuje již citovaný § 20b odst. 1 ZDP, 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; žalovanému tedy nelze vytýkat, pokud uvedené pravidlo respektoval a postupoval v souladu s ním.

83. Soud tak souhlasí s žalovaným, že pokud žalobkyně příjmy z dividend z Kanady osvobodila v ČR od zdanění, nemohlo dojít a ani nedošlo v žádném ohledu k jejich dvojímu zdanění, tedy ke dvojímu zdanění stejných příjmů ve dvou různých státech, které je řešeno v čl. 22 Smlouvy a v § 38f odst. 2 ZDP, a aplikace zápočtu daně z dividendových příjmů zaplacené v Kanadě vůči dani vypočtené z příjmů vygenerovaných na území ČR je nepřijatelná. Se zřetelem k tomu, že příjmy ze zdrojů v zahraničí, které byly v souladu se Smlouvou ve státě zdroje zdaněny, je třeba zahrnout v souladu s § 19 ZDP mezi příjmy osvobozené, nelze se ani dle přesvědčení soudu u těchto příjmů s ohledem na čl. 22 odst. 2 Smlouvy domáhat uplatnění vyloučení dvojího zdanění, neboť uvedené příjmy jsou zdaněny pouze jednou, a to ve státě zdroje (v Kanadě).
84. Právě uvedené přitom není s čl. 22 odst. 2 Smlouvy a tedy ani § 37 ZDP v žádném napětí – ustanovení Smlouvy totiž toliko předpokládá, že dvojímu zdanění bude zde upraveným způsobem zamezeno v případě, dojde-li k ním připuštěné situaci, kdy 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. Se zřetelem k tomu, že k takové situaci v nyní řešeném případě z popsaných důvodů nedochází, nelze z tohoto ustanovení Smlouvy v žádném případě dovozovat oprávněnost zápočtu daně sražené a odvedené z dividendových příjmů v Kanadě, které do základu daně v ČR nevstoupily, resp. povinnost správce daně takový zápočet umožnit. Lapidárně řečeno, k zamezení dvojího zdanění došlo v nyní posuzované věci již tím, že ČR nevyužila Smlouvou předpokládané možnosti a předmětné příjmy dani nepodrobila, resp. je od daně osvobodila.
85. Právě uvedený závěr odpovídá právnímu názoru vyjádřenému ve výše připomínaném rozsudku kasačního soudu, jehož východiska považoval soud ze shora popsaných důvodů za relevantní i pro nyní posuzovaný případ. Jak akcentoval Nejvyšší správní soud, pokud je daný příjem od daně osvobozen, nezahrnuje se do daňového základu, a tedy, byť má právo na zdanění stát zdroje, problém dvojího zdanění nevzniká. Vzhledem k tomu, že k dvojímu zdanění v daném případě nedochází, není třeba aplikovat žalobkyní akcentované ustanovení Smlouvy, neboť její ustanovení upravují způsob předejití dvojímu zdanění.
86. Jak bylo naznačeno výše, opačný závěr nelze dovozovat ani z § 38f odst. 2 ZDP – i toto pravidlo se uplatní v případech, na které míří, tj. v situacích, kdy je třeba zamezit dvojímu zdanění. Jak přitom soud upozornil výše, i samo předmětné ustanovení nicméně zřetelně předpokládá, že se předmětné příjmy musí „podílet na základu daně v ČR“; tak tomu nicméně v posuzovaném případě nebylo. Soud pak souhlasí se závěry žalovaného, aprobovanými rovněž v rozsudku šestého senátu zdejšího soudu, dle nichž žalobkyni nelze přisvědčit, že ve smyslu § 38f odst. 3 ZDP je jediným požadavkem, aby byly příjmy zdaněny v zahraničí, nikoli podmínka zdanění daného typu příjmu také v ČR. Jak soud vyložil výše, předpoklad zdanění příjmu také v České republice se podává především již ze samotné podstaty zásady zamezení dvojího zdanění, resp. smyslu a účelu dané právní

úpravy a ustanovení § 38f ZDP a čl. 22 odst. 2 Smlouvy upravujících vyloučení dvojího zdanění příjmů ze zahraničí. Podmínka, dle níž příjmy musí v ČR vstoupit do základu daně, plyne jak z výše připomenutých ustanovení citovaných právních předpisů, tak i z připomínané rozhodovací praxe kasačního soudu. Jak uzavřel šestý senát v odkazovaném rozsudku, ochrana daňového subjektu před újmou spočívající v dvojím zdanění může být uplatněna pouze tam, kde k zdanění jednoho a téhož příjmu dochází podle lokálních předpisů v zemi rezidentní i v zemi zdroje.

87. Žalovanému tak bylo nutno přisvědčit, že (na rozdíl od úrokových příjmů) nebyly v případě dividendových příjmů ze zdrojů v Kanadě splněny podmínky pro uplatnění metody prostého zápočtu a nebylo tak možno k uplatnění zápočtu „využít“ celkovou daň zaplacenou v zahraničí a kompenzovat nevyužitou kapacitu daně k zápočtu, a to bez posouzení a specifik zohlednění jednotlivých příjmů, resp. nebylo lze odhlédnout od toho, že předmětná část příjmů se nestala součástí základu daně. Žalovaný své závěry v daném směru dostatečně odůvodnil, jeho závěr má dostatečnou oporu v jím odkazovaných ustanoveních a v jím aplikovaných judikatorních závěrech v obdobných věcech, a nelze mu proto v žádném případě vytýkat, že by se dostatečně nevypořádal s argumentací žalobkyně, která sama naopak, jak soud upozornil výše, od závěrů vyslovených v rozsudku šestého senátu odhlédla a nepředložila takovou konkurující argumentaci, kterou by snad byl povinen žalovaný nad rámec jím vyslovených závěrů dále vypořádat.
88. Osmnáctý senát pak shodně jako šestý senát téhož soudu nemohl přisvědčit ani žalobní námitce, v níž žalobkyně polemizovala s argumentací žalovaného opírající se o text Komentáře k Modelové smlouvě o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku. Městský soud v Praze považuje výklad žalovaného provedený v Napadeném rozhodnutí v bodech 49 a 50 ohledně čl. 23B Modelové smlouvy za příléhavý. V odkazovaném článku a v příslušné části Komentáře k Modelové smlouvě je popsán možný postup při výpočtu daně, v případě žalobkyně 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 neumožňují započtení osvobozených příjmů s daní zaplacenou v zahraničí.
89. V této souvislosti pak osmnáctý senát poukazuje na to, že sama žalobkyně je ve své argumentaci poněkud vnitřně inkonzistentní, pokud na jedné straně namítá, že čl. 22 odst. 3 Smlouvy výslovně stanoví, že pokud je příjem osvobozen od zdanění v ČR, může tento stát přesto při výpočtu částky daně vzít v úvahu osvobozený příjem, přičemž zda toto učiní a jakým způsobem dále upravuje lokální zákonný předpis, resp. na jiném místě opakovaně akcentuje, že Smlouva tedy výslovně umožňuje zohlednit osvobozené příjmy, aby však na druhé straně dovozovala, že skutečnost, že se ČR rozhodla část příjmů z Kanady nezahrnout do základu daně, jí nezavazuje povinnosti vyplývající ze Smlouvy, 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 v Kanadě zdaněny. Žalobkyně tedy především sama ve své žalobní argumentaci na jedné straně opakovaně akcentuje, že předmětné ustanovení opravňuje ČR jako smluvní stát Smlouvy k určitému postupu, přičemž poukazuje na to, že konkrétní úprava je věcí národního zákonodárce, aby však na druhé straně poněkud nesrozumitelně dovozovala „povinnost“ ČR povolit snížení daně. Žádná taková povinnost, jejíž existenci žalobkyně v této části argumentace dovozuje, totiž

z předmětného ustanovení ani jiných ustanovení Smlouvy České republiky neplyne. Právě naopak, ČR je toliko (jak ostatně žalobkyně sama v jiných výše připomínaných námitkách připouští) oprávněna vzít v úvahu při výpočtu daně i jinak osvobozený příjem. I pokud by tak soud odhlédl od mezi účastníky sporného výkladu pojmů „při výpočtu“/ „při zápočtu“, je nade vši pochybnost zjevné, že ČR formulací svých zákonných pravidel vyloučila, aby byly dividendové příjmy ze zdrojů v Kanadě v ČR zdaňovány; z národní úpravy naopak nevyplývá žádné pravidlo (i pokud by bylo výše ustanovení Smlouvy relevantní, stanoví ostatně toliko možnost, nikoli povinnost tak učinit), dle něhož by bylo možno dosáhnout zápočtu, o nějž žalobkyně usilovala. Jak soud uvedl výše, žalobkyně opakovaně připomínané ustanovení čl. 22 odst. 2 Smlouvy reguluje, že dvojímu zdanění bude zde upraveným způsobem zamezeno v případě, dojde-li k tímto ustanovením připuštěné situaci, kdy 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. K takové situaci však v řešeném případě nedochází, a nelze se proto domáhat tímto ustanovením pro takovou situaci předvídaného snížení daně.

90. Soud neshledal důvodnou ani námitku dovolávající se aplikace principu *in dubio pro libertate*. Žalovanému je třeba přisvědčit, že klíčovým předpokladem aplikace této zásady je především to, že v konkrétním případě lze skutečně nalézt více v úvahu přicházejících interpretačních alternativ, přičemž zvažované způsoby interpretace nesmí odporovat jeho základním principům nebo znění zákona. Zásada je tedy, jak žalovaný s poukazem na relevantní rozhodovací praxi správních soudů připomíná, aplikovatelná toliko v případě, kdy po užití všech interpretačních metod nadále přicházejí v úvahu dva (či více) skutečně rovnocenné výklady právního předpisu. Jen a pouze v těchto případech přikazuje předmětná zásada orgánům veřejné moci vycházet z výkladové varianty ve prospěch adresáta právní normy. Zásada se tak uplatní toliko tehdy, stojí-li proti sobě dvě srovnatelně přesvědčivé výkladové alternativy právního předpisu. V posuzované věci se však o takový případ, kdy by aplikovatelné předpisy umožňovaly víceznačnost výkladu, nejedná. Nenastala situace, kdy by došlo k dvojímu zdanění, kterému se Smlouva snaží předejít, jelikož dividendové příjmy jsou v České republice osvobozeny od daně, nebyly zahrnuty do základu daně, a nemohou tak být využity k zápočtu daně. Proto se zásada *in dubio mitius* nepoužije.
91. Soud neshledal opodstatněnou ani argumentaci žalobkyně poukazující na to, že žalobkyně řádně vyplnila příslušné formuláře finanční správy České republiky, jež rovněž nerozlišují mezi jednotlivými typy zahraničních příjmů, které mají být v rámci zápočtu uplatněny. Jak soud uvedl v předchozím rozsudku, 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. Ani tato okolnost, resp. žalobkyní namítaný obsah formulářů tedy nijak nepodporuje její závěry; právě naopak, i právě uvedené svědčí o tom, že formuláře finanční správy nijak neodporují relevantní právní úpravě a jsou s ní zcela v souladu.
92. Důvodnou pak konečně není ani ta část žalobní argumentace, kterou žalobkyně poukazovala na to, že při uplatnění zápočtu kanadské srážkové daně využila aplikaci EPO, která částku zápočtu automaticky sama vypočítala a žalobkyní zastávaný výklad

relevantních ustanovení potvrdila. Městský soud v Praze v daném směru přisvědčuje žalovanému a v souladu se závěry vyslovenými v předchozím rozsudku konstatuje, že bylo na žalobkyni, aby mezi vstupní data zahrnula pouze příjmy ze zdrojů v zahraničí, které jsou zahrnuty v základu daně (viz řádek 220 přiznání k dani z příjmů). Žalobkyně tak však nepostupovala a do Samostatné přílohy k tabulce I. přílohy č. 1 II. oddílu (v obou dodatečných přiznáních k dani) pro výpočet částky daně zaplacené v zahraničí, o které lze snížit daňovou povinnost metodou prostého zápočtu, namísto uvedení částky odpovídající úrokovým příjmům zanesla částku celkovou, tj. včetně příjmů dividendových. Jen a pouze z tohoto důvodu aplikace EPO dopočítala částku daní zaplacených v zahraničí ve výši dle dodatečných daňových tvrzení a poté ji „automaticky“ učinila předmětem zápočtu. Jinak řečeno, pokud by žalobkyně postupovala v souladu s výše předestřenými závěry a zahrnula do příslušné přílohy toliko příjmy neosvobozené od daně, aplikace EPO by daň vypočetla způsobem odpovídajícím posouzení finančních orgánů.

VI. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

93. Na základě všech shora uvedených skutečností soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
94. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, proto jí právo na náhradu nákladů řízení nenáleží. Žalovanému pak žádné náklady v souvislosti s vedením předmětného 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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 23. února 2022

Mgr. Martin Lachmann v.r.
předseda senátu