



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Tomáše Rychlého a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně: **LAMA ENERGY GROUP a. s.**, se sídlem Na Florenci 2116/15, Praha 1, zastoupená Mgr. Ing. Radkem Matušíkem, advokátem se sídlem Na Florenci 2116/15, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 16. 9. 2021, č. j. 6 Af 46/2019 – 46,

takto:

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

[1] Rozhodnutím ze dne 12. 8. 2019, č. j. 32180/19/5200-11431-706481, žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil platební výměr Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „*správce daně*“) ze dne 15. 11. 2018, č. j. 8463420/18/2001-52523-110516 (dále jen „*platební výměr*“), na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2017 do 31. 12. 2017.

[2] Žalobkyně v přiznání k dani z příjmů právnických osob uplatnila zápočet srážkové daně ve výši 3 218 084 Kč, kterou zaplatila v Kanadě z příjmů plynoucích ze zdrojů v tomto státu. Jednalo se o srážkovou daň z příjmů v celkové výši 56 875 633 Kč; tyto

příjmy byly tvořeny (a) úrokovými příjmy ve výši 7 486 294 Kč; a (b) dividendovými příjmy ve výši 49 389 339 Kč. Správce daně žalobkyni vyzval k odstranění pochybností o oprávněnosti zápočtu daně zaplacené v zahraničí, neboť dle jeho názoru nebylo možné zahrnout do základu daně příjmy dividendové, které jsou v ČR od daně osvobozené. Správce daně následně vydal dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 8. 2020 (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a podle § 147 a § 139 odst. 1 daňového řádu platební výměr, v němž vyměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za dotčené zdaňovací období ve výši 6 785 061 Kč.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou podanou k Městskému soudu v Praze (dále jen „*městský soud*“), který ji rozsudkem ze dne 16. 9. 2021, č. j. 6 Af 46/2019 – 46, zamítl jako nedůvodnou.

[4] Městský soud nejprve rekapituloval příslušnou právní úpravu zákona o daních z příjmů a 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 „*relevantní smlouva*“). Uvedl, že otázkou se již zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ve věci European Data Project s. r. o. ze dne 11. 1. 2017, č. j. 2 Afs 166/2016 - 35 (dále jen „*rozsudek NSS ve věci European Data Project*“). Závěry tohoto rozsudku lze dle městského soudu aplikovat na nyní projednávanou věc.

[5] Žalobkyně argumentovala, že oprávněně zahrnuje do zápočtu daně i daň z dividend, již zaplatila v Kanadě, i když příjem z dividend byl v České republice od daně z příjmu osvobozen. Městský soud k tomu uvedl, že cílem smluv o zamezení dvojího zdanění je určit, který stát má právo daný příjem zdanit, a zabránit tomu, aby byl příjem zdaněn dvakrát. Žalovaný jednal v souladu s tímto účelem, neboť příjmy z dividend jsou v České republice osvobozeny od daně dle § 19 odst. 1 písm. zi) a § 19 odst. 9 zákona o daních z příjmů, a dvojí zdanění tudíž nevzniká. Aby mohl být příjem ze zahraničí započten oproti dani, která byla žalobcem odvedena v zahraničí, musel by být obsažen v českém daňovém základu. Posuzovaný příjem nepodléhal dvojímu zdanění, byl zdaněn pouze jednou, a to v Kanadě.

[6] Správce daně byl dle městského soudu povinen zkoumat z hlediska splnění podmínky uplatnění metody prostého zápočtu jednotlivé příjmy žalobkyně v Kanadě, i když čl. 22 odst. 2 relevantní smlouvy a § 38f odst. 2 zákona o daních z příjmů mezi jednotlivými typy příjmů nerozlišují. Postup správce daně je dán § 20b odst. 1, věta první a druhá zákona o daních z příjmů, podle nějž „*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.*“ Je-li tedy příjem (zde příjem z dividend v Kanadě) osvobozen od daně, do základu daně se nezahrne; není tedy předmětem zdanění. Je nerozhodné, zda daňový subjekt ve státě zdroje odvede jednu srážkovou daň z více odlišných typů příjmů. Správce daně není povinen hodnotit takové příjmy jako celek a uplatnit na ně jediné společné zákonné pravidlo. Naopak, mají-li jednotlivé typy příjmů odlišný daňový režim, je třeba posuzovat tyto příjmy samostatně.

pokračování

[7] Městský soud nepřisvědčil ani žalobní námitce, v níž žalobkyně polemizovala s argumentací žalovaného textem komentáře k Modelové smlouvě o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku (dále jen „*modelová smlouva*“). Výklad žalovaného provedený v jeho rozhodnutí (bod 38 a násl.) ohledně čl. 23B modelové smlouvy městský soud označil za jediný možný. V odkazovaném článku a v příslušné části komentáře k modelové smlouvě byl popsán možný postup při výpočtu daně, v případě žalobkyně ovšem výpočet daně nebyl prováděn, neboť 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 vlastní předpisy. V nynějším případě české právní předpisy (§ 38f zákona o dani z příjmů) neumožňují započtení osvobozených příjmů s daní zaplacenou v zahraničí.

[8] Městský soud se též odvolal na závěry rozsudku NSS ve věci *European Data Project*. Ve věci žalobkyně byl, podobně jako ve věci *European Data Project*, ve státě zdroje (v Kanadě) realizován příjem, který byl v České republice osvobozen od daně (příjem z dividend). Je nerozhodné, zda spolu s takovým příjmem žalobkyně obdržela i příjem jiného typu, který v České republice osvobozen od daně není (příjem z úroků). 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 rozsudkem NSS ve věci *European Data Project*. Ani odlišná právní úprava relevantní smlouvy a obdobné smlouvy uzavřené mezi Českou republikou a státem zdroje v tam posuzované věci (Spolková republika Německo) nezakládá důvod odklonit se od rozsudku NSS ve věci *European Data Project*. V případě žalobkyně je sice v relevantní smlouvě zakotvena možnost vzít v úvahu osvobozené příjmy, takto však může Česká republika postupovat pouze při výpočtu daně, nikoli při zápočtu.

[9] K námitce, že žalovaný měl postupovat v souladu se zásadou, dle níž v pochybnostech musí zjištěné skutečnosti vykládat ve prospěch žalobkyně, městský soud uvedl, že o tuto situaci nejde. Nedošlo ke dvojímu zdanění, kterému se relevantní smlouva snaží předejít. Proto se zásada *in dubio mitius* nepoužije.

[10] Proti rozsudku městského soudu brojí žalobkyně (dále jen „*stěžovatelka*“) kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „*s. ř. s.*“).

[11] Nejprve rekapituluje vývoj věci a opakuje podstatnou část svojí žalobní argumentace. V části V. (nazvané „*Nesprávné závěry Městského soudu*“) předkládá argumentaci proti napadenému rozsudku. Uvádí, že ze zákona o daních z příjmů vyplývá, že zápočet zahraniční daně je v České republice prováděn na úrovni jednotlivých států zdroje zdanění (tzv. *country-by-country approach*), aniž by zákon rozlišoval mezi jednotlivými typy příjmů; opačný závěr městského soudu je proto nezákonný.

[12] Žalovaný i městský soud opřeli svůj závěr o čl. 22 odst. 2 relevantní smlouvy a § 38f odst. 2 a § 20b odst. 1 zákona o daních z příjmů. Podle stěžovatelky z § 20b odst. 1 zákona o daních z příjmů pouze vyplývá, že osvobozené příjmy nejsou zahrnovány do samostatného základu daně. Ustanovení čl. 22 odst. 2 relevantní smlouvy a § 38f odst. 2

zákonu o daních z příjmů však neuvádí, že by ta část příjmů ze zahraničí, která byla v ČR od daně osvobozena, a z ní odvedená zahraniční daň, 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. Městský soud uvedl § 20b odst. 1 zákona o daních z příjmů jako ustanovení, které mezi jednotlivými typy příjmů rozlišuje – a sice mezi příjmy osvobozenými a neosvobozenými. Dané ustanovení však žádným způsobem neřeší problematiku zápočtu zahraniční daně. Tato specifická otázka je upravena speciálním ustanovením, kterým je § 38f odst. 2 a 3 tohoto zákona.

[13] Žalovaný a následně ani městský soud se nevypořádali s argumentací stěžovatelky, ohledně možnosti kompenzovat nevyužité kapacity při zápočtu daně, ačkoli stěžovatelka předestřela komplexní výklad relevantních ustanovení (body 29 až 35 odvolání proti platebnímu výměru). Žalovaný ve svém rozhodnutí (bod 37) pouze uvedl, že kompenzovat nevyužité kapacity daně k zápočtu při slučování různých typů zahraničních příjmů není možné, jelikož taková možnost nevyplývá z žádných ustanovení. Tento závěr dále neodůvodnil a pouze odkázal na výčet vybraných ustanovení. Městský soud neshledal, že by proto bylo rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné; považuje za dostačující, že možnost kompenzace přímo neumožňuje konkrétní ustanovení zákona, neboť se uplatní princip „co není výslovně dovoleno, je zakázáno“.

[14] Stěžovatelka trvá na tom, že zde jsou dvě možnosti výkladu právní úpravy, takže bylo nutné aplikovat zásadu *in dubio pro mitius*. Městský soud sice předestřel vlastní výklad věci (shodný s výkladem žalovaného), stěžovatelka však trvá na tom, že tímto postupem nevyloučil možnost dvojího výkladu.

[15] Stěžovatelka též uvádí, že na věc nelze užít závěrů rozsudku NSS ve věci *European Data Project*, neboť nyní projednávaná věc je podstatně odlišná. V judikované věci stěžovatelka realizovala ve státě zdroje (Spolková republika Německo) pouze jediný typ příjmů (příjem z prodeje podílu), který byl plně osvobozen, a nebyl v ČR zahrnut do základu daně. Proto daň zaplacená z příjmů jako celku ve státě zdroje nemohla být započtena proti dani v ČR. Navíc smlouva o zamezení dvojího zdanění uzavřená mezi ČR a Německem možnost zohlednit osvobozené příjmy vůbec nepřipouští. Neobsahuje totiž ustanovení odpovídající čl. 22 odst. 3 relevantní smlouvy. Městský soud měl za to, že je nerozhodné, zda spolu s osvobozeným příjmem stěžovatelka obdržela i příjem jiného typu, který v České republice osvobozen od daně není. Podle stěžovatelky ale právě existence různých příjmů, ze kterých se tatáž srážková daň ve státě zdroje platí, je v zemi aplikující tzv. *country-by-country approach* zásadní.

[16] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti souhlasí se závěry napadeného rozsudku. Poukazuje na to, že významná část kasační stížnosti neobsahuje projednatelné kasační námítky, nesměřuje proti napadenému rozsudku a pouze opakuje žalobní argumentaci.

[17] K vlastní kasační argumentaci žalovaný uvádí, že lze vyjít ze závěrů rozsudku NSS ve věci *European Data Project*, neboť rozhodující je, že v judikované i nyní posuzované věci byl ve státě zdroje (tj. v SRN, resp. v Kanadě) realizován příjem, který byl v ČR osvobozen od daně. Stěžovatelka nebere v úvahu, že cílem smluv o zamezení dvojího zdanění je určit, který stát má právo daný příjem zdanit a zabránit tomu, aby byl příjem zdaněn dvakrát, přičemž tento cíl nebyl v posuzované věci postupem správce daně ohrožen ani zmařen,

pokračování

neboť vzhledem k tomu, že příjmy z dividend jsou v České republice osvobozeny od daně, dvojnásobné zdanění předmětného dividendového příjmu vůbec nevzniklo.

[18] Žalovaný též cituje § 38f odst. 2 zákona o daních z příjmů a zdůrazňuje, že podle něj v případě metody prostého zápočtu musí být příjem ze zahraniční obsažen v základu daně (musí se na něm – slovy zákona – „podílet“). Tato situace v projednávané věci nenastala, neboť dividendový příjem do základu daně stěžovatelky nevstoupil. Žalovaný má též svoje rozhodnutí i napadený rozsudek za řádně odůvodněné a tedy přezkoumatelné. Stěžovatelka nepředložila rovnocenný konkurující výklad příslušných ustanovení zákona a relevantní smlouvy, proto zde není prostor pro užití zásady *in dubio mitius*.

[19] Na vyjádření žalovaného reagovala stěžovatelka replikou, v níž zdůrazňuje, že část kasační stížnosti sice opakuje žalobní argumentaci, avšak v dalších částech tuto argumentaci rozpracovala a reagovala řádně na závěry městského soudu.

[20] Nejvyšší správní soud nejdříve hodnotil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), osobou oprávněnou (§ 102, věta první s. ř. s.), proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud poté přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[21] Kasační stížnost není důvodná.

[22] Nejvyšší správní soud nejprve věnoval pozornost otázce přípustnosti námitek v kasační stížnosti; žalovaný totiž ve svém vyjádření poukázal na to, že významná část jejího textu koresponduje žalobě. Nejvyšší správní soud z textu žaloby ověřil, že úvodní část kasační stížnosti žalobní argumentaci vskutku opakuje, nicméně stěžovatelka v části V. kasační stížnosti (která je výše rekapitulována) s argumenty napadeného rozsudku přímo polemizuje a v této části kasační stížnost tedy obsahuje projednatelnou (a přípustnou) kasační argumentaci.

[23] Dále se zdejší soud zabýval námitkou, že se žalovaný a následně ani městský soud nelyžovali s argumentací stěžovatelky ohledně možnosti kompenzovat nevyužité kapacity při zápočtu daně, ačkoli stěžovatelka předestřela komplexní výklad relevantních ustanovení (viz odstavec [13] výše).

[24] Ačkoli stěžovatelka podřazuje kasační námitky výhradně podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tato námitka fakticky obsahuje tvrzení o nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů, tedy kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Ze zásady *iura novit curia* (soud zná právo) nicméně plyne, že stěžovatelka není povinna podřadit tvrzené důvody kasační stížnosti pod konkrétní ustanovení zákona; soud je posuzuje podle jejich obsahu. Stěžovatelce nemůže jít k tíži ani fakt, že námitky ve své kasační stížnosti chybně subsumuje pod zákonné důvody vymezené v § 103 odst. 1 s. ř. s. Nejvyšší správní soud je oprávněn sám podřadit kasační námitky podle jejich obsahu

pod důvody vymezené v § 103 odst. 1 s. ř. s. (k tomu dále srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 1. 2004, č. j. 2 Afs 7/2003 – 50, č. 161/2004 Sb. NSS; všechna citovaná rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).

[25] Předně, Nejvyšší správní soud z textu žaloby (odstavec 37) ověřil, že stěžovatelka vskutku namítala, že žalovaný blíže neodůvodnil svůj závěr o nemožnosti kompenzovat nevyužití kapacity daně k zápočtu. Městský soud tuto žalobní námitku korektně rekapituloval v odstavci 17 napadeného rozsudku a uchopil ji jako námitku nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného. K věci se obsáhle vyjádřil v posuzovací části napadeného rozsudku (odstavec 46), kde této námitce nepřisvědčil a mimo jiné dále uvedl, že „[z] napadeného rozhodnutí je zcela zřejmé, proč žalovaný argumentoval jednotlivými právními ustanoveními, jaký názor zaujal k jejich obsahu a jak je vyložil. [...] 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 argumentace 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“. Městský soud se tedy řádně s příslušnou žalobní námitkou vypořádal.

[26] I v dalším platí, že městský soud v napadeném rozsudku řádně a srozumitelně vyložil důvody svého rozhodnutí, vypořádal se se všemi podstatnými žalobními námitkami a jeho závěry jsou podpořeny srozumitelnou a logickou argumentací. O tom, že je napadený rozsudek opřen o dostatek relevantních důvodů, ostatně svědčí i skutečnost, že stěžovatelka s jeho závěry věcně polemizuje v části V. kasační stížnosti, což by v případě nepřezkoumatelnosti rozsudku fakticky nebylo možné. Kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tedy není dán.

[27] Poté Nejvyšší správní soud přikročil k vlastnímu právnímu posouzení věci.

[28] Jádrem sporu je, zda stěžovatelka byla oprávněna provést zápočet daně z dividendového příjmu v Kanadě, ačkoli v České republice by byla od daně z tohoto typu příjmu osvobozena. S tím úzce souvisí otázka, zda lze na věc aplikovat rozsudek NSS ve věci *European Data Project*, neboť tento rozsudek dospěl k závěru, že v případě daně z příjmu osvobozeného od daně v ČR nelze daň splatnou v jiném státě započíst. Stěžovatelka však má za to, že zde byly dány významné skutkové odlišnosti, které znemožňují tyto závěry aplikovat na nyní projednávanou věc.

[29] Podle § 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.*

pokračování

[30] Podle odstavce 3 téhož ustanovení *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 čl. 22 odst. 2 relevantní smlouvy *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.*

[32] Podle odstavce 3 téhož ustanovení *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.*

[33] V rozsudku NSS ve věci *European Data Project* zdejší soud posuzoval situaci, kdy byla tehdejší žalobkyni (a stěžovatelce) v Německu dodatečně vyměřena záloha na daň z příjmů a stěžovatelka následně uplatnila tuto daň k zápočtu v České republice. Správce daně však zápočet německé daně vůči české daňové povinnosti neuznal. Nejvyšší správní soud tehdy uvedl, že předmětem sporu je, zda stěžovatelka byla na základě příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění oprávněna započíst daň z příjmu z převodu obchodního podílu zaplacenou v Německu na svou daňovou povinnost v České republice, když příjem z prodeje obchodního podílu nezahrnula do základu daně z důvodu, že tento příjem je od daně z příjmu v České republice osvobozen.

[34] Ve výše uvedeném rozsudku kasační soud nejprve poukázal na účel zamezení dvojího zdanění a též na jeho ústavní dimenzi s tím, že „[d]vojí zdanění jednoho a téhož příjmu u jednoho a téhož daňového subjektu je (...) 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.“ Uvedl, že účelem smluv o zamezení dvojího zdanění je primárně určení státu, kde se příjem (či náklad) daňově uplatní, a způsobu zamezení 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.

[35] Nejvyšší správní soud poté aproboval postup daňové správy s následujícím odůvodněním: „[...] *vzhledem k tomu, že příjmy z převodu podílu mateřské společnosti*

v dceřiné společnosti jsou v České republice osvobozeny od daně, dvojí 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. 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“ (zvýraznění přidáno – pozn. NSS).

[36] Z výše uvedeného je patrné, že pokud by se na nyní projednávanou věc užily závěry rozsudku NSS ve věci *European Data Project*, stěžovatelka by se svojí kasační argumentací nemohla uspět, neboť i ona (stejně jako stěžovatelka v judikované věci) se domáhá uplatnění zápočtu ohledně daně z (dividendového) příjmu, který (stejně jako v judikované věci) je v ČR od daně z příjmu osvobozen.

[37] Stěžovatelka si je zřejmě výše uvedeného úskalí vědoma, proto tvrdí, že závěry odkazovaného rozsudku na nyní projednávanou věc nedopadají (viz odstavec [15] výše). Pro odlišení uvádí dva důvody: (1) v judikované věci stěžovatelka realizovala ve státě zdroje (SRN) pouze jediný typ příjmů; a (2) smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi ČR a Německem možnost zohlednit osvobozené příjmy vůbec nepřipouštěla.

[38] Co se týče prvního důvodu, je pravdou, že stěžovatelka v nyní projednávané věci dosáhla v příslušném zdaňovacím období v Kanadě dvou typů příjmů (z úroků a z dividend), a pouze jeden typ příjmů (z dividend) je od daně v ČR osvobozen. Nicméně daňová správa nijak nerozporovala zápočet daně u prvního příjmu, který v ČR osvobozen není, a tento typ příjmů tedy vůbec není nyní předmětem sporu. Stěžovatelka k tomu uvádí, že je nutno chápat příjmy ve státu zdroje jako celek (tzv. *country-by-country approach*), avšak Nejvyšší správní soud k tomu dodává, že v relevantní smlouvě ani ve vnitrostátních předpisech (v zákoně o daních z příjmů) není žádné právní pravidlo, které by tento postup nařizovalo.

[39] Při absenci výše uvedeného pravidla je pak pochopitelné, že městský soud v napadeném rozsudku vyšel z účelu zamezení dvojího zdanění a vhodně poukázal na to, že u dividendového příjmu stěžovatelky ke dvojímu zdanění vůbec nedochází. Proto ani není důvodu, proč by stěžovatelka měla mít v České republice daňový prospěch (tj. provést zápočet daně zaplacené v Kanadě na úkor daně z příjmů v České republice) z toho, že v Kanadě příslušnou daň odvedla. Na shodném principu stojí i rozsudek NSS ve věci *European Data Project*, přičemž jeho obecná východiska a úvahy nad účelem zamezení dvojího zdanění stěžovatelka nespornuje.

[40] Co se týče druhého tvrzeného důvodu k odlišení od výše uvedeného rozsudku, stěžovatelka i zde má pravdu, že relevantní smlouva (čl. 22 odst. 3) umožňuje, aby stát rezidence (zde ČR) při výpočtu částky daně z jiných příjmů bral v úvahu osvobozený příjem. To však samo o sobě není dostatečný argument pro odlišení – rozhodné by totiž bylo, pokud by vnitrostátní úprava České republiky výslovně stanovila, že při výpočtu daně z příjmů je nutno brát v úvahu právě osvobozený příjem. Takové právní úpravy zde není.

[41] Nejvyšší správní soud k této dílčí otázce použitelnosti rozsudku NSS ve věci *European Data Project* uzavírá, že tento rozsudek je plně použitelný pro nyní

pokračování

projednávanou věc a dílčí skutkové odlišnosti, které zdůrazňuje stěžovatelka, nejsou významné.

[42] Ve světle výše uvedeného Nejvyšší správní soud aprobuje závěry městského soudu, jenž odůvodnil zamítavý výrok právě s užitím argumentace dle rozsudku NSS ve věci *European Data Project*. Zápočet daně splatné v zahraničí je zvláštním „benefitem“ pro daňový subjekt, jehož se lze dovolat v souladu jen s výslovnými ustanoveními relevantní smlouvy a vnitrostátního (českého) práva. Aby si stěžovatelka mohla k zápočtu uplatnit daň z příjmů, které jsou v České republice od daně osvobozeny, muselo by zde – v souladu se zmíněným čl. 22 odst. 3 relevantní smlouvy – existovat výslovné ustanovení vnitrostátního předpisu (zákona o daních z příjmů), které by tento postup umožňovalo. Jestliže takového ustanovení není, tento benefit stěžovatelka k dispozici nemá.

[43] Žalovaný též správně upozornil, že i § 38f odst. 2 zákona o daních z příjmů hovoří o „podílu příjmů ze zdrojů v zahraničí na základu daně“, a je tedy zjevné, že příjem musí vstupovat („podílet se“) do základu daně. V projednávané věci je však relevantní příjem od daně osvobozen a do základu daně nevstupuje. I proto zde není důvodu, aby stěžovatelka směla započíst daň z dividendového příjmu v Kanadě.

[44] Zbylé kasační námitky mají jen podpůrný charakter k již výše vypořádané stěžejní argumentaci stěžovatelky. Proto postačuje jen ve stručnosti uvést, že zásada *in dubio pro mitius* se neuplatní, neboť – jak správně uvedl městský soud – zde nejsou dvě rovnocenné metody výkladu příslušných ustanovení zákona, resp. relevantní smlouvy.

[45] Není zde významné, že městský soud nevyloučil možnost dvojího výkladu, jak uvádí stěžovatelka. Tuto otázku je nutné vidět v opačném světle – je to naopak stěžovatelka, která nepředložila rovnocenný možný výklad příslušných ustanovení. Její argumentaci lze totiž shrnout tak, že mlčení zákona o právu na započtení příslušného typu příjmu, je třeba chápat jako „výkladovou možnost“, jak oprávněně zápočtu docílit. Tak tomu ovšem není, protože takový zápočet by byl – jak vysvětleno výše – zvláštním benefitem pro stěžovatelku nad rámec výše osvětleného účelu zamezení dvojího zdanění. Aby na něj stěžovatelka měla nárok, musel by tento nárok jednoznačně upravit příslušný předpis, avšak takové úpravy není.

[46] Nejvyšší správní soud tak kasační námitky týkající se tvrzeného nesprávného posouzení věci [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] ze strany městského soudu neshledává důvodnými.

[47] Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, zamítl ji za podmínek vyplývajících z § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.

[48] O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1, věta první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka byla v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšná, právo na náhradu nákladů řízení jí nenáleží. Žalovaný byl ve věci úspěšný, nevznikly mu však náklady přesahující běžný rámec jeho úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se žádnému z účastníků náhrada nákladu řízení nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** přípustné opravné prostředky (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 31. března 2023

JUDr. Tomáš Rychlý
předseda senátu