



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně senátu Veroniky Juříčkové a soudců Tomáše Langáška a Filipa Dienstbiera v právní věci žalobkyně: **LAMA ENERGY GROUP a.s.**, sídlem Na Florenci 2116/15, Praha 1, zastoupená Mgr. Ing. Radkem Matušíkem, advokátem, sídlem Na Florenci 2116/15, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 11. 2021, č. j. 44049/21/5200-11431-712136, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 23. 2. 2022, č. j. 18 Af 22/2021-45,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobkyně **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Rozhodnutím označeným v záhlaví tohoto rozsudku žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 12. 6. 2020, č. j. 4965569/20/2001-52523-108460 a č. j. 4966093/20/2001-52525-108460, jimiž byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015 a zdaňovací období od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016.

[2] Žalobkyně za uvedená zdaňovací období uplatnila zápočet daně sražené a zaplacené v Kanadě z dividendových příjmů plynoucích ze zdrojů v tomto státu v celkové výši 53 390 475 Kč za rok 2015 a 439 263 662 Kč za rok 2016. Tyto příjmy nebylo možné zahrnout do základu daně, neboť jsou v České republice od daně osvobozeny. Vzhledem k tomu, že se do základu daně nezahrnují příjmy od daně osvobozené, nelze srážkovou daň zaplacenou z těchto příjmů v Kanadě započíst na celkovou daňovou povinnost žalobkyně v České republice. Nedošlo totiž ke dvojímu zdanění příjmů ve dvou různých státech, příjmy byly zdaněny pouze jednou, a sice ve státě zdroje (v Kanadě).

[3] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu u Městského soudu v Praze, který ji rozsudkem označeným v záhlaví zamítl. Městský soud provedl podrobnou rekapitulaci právní úpravy obsažené v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a ve smlouvě mezi Českou republikou a Kanadou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu č. 83/2002 Sb.m.s. (dále jen „smlouva o zamezení dvojího zdanění“). Poukázal na skutečnost, že spornou právní otázkou se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 11. 1. 2017, č. j. 2 Afs 166/2016-35, č. 3568/2017 Sb. NSS, ve věci *European Data Project*, jehož závěry dopadají i na nyní projednávaný případ.

[4] K argumentaci žalobkyně, že oprávněně provedla zápočet daně z dividend, kterou zaplatila v Kanadě, i když byl příjem z dividend v České republice od daně z příjmů osvobozen, městský soud uvedl, že cílem smluv o zamezení dvojího zdanění je určit, který stát je oprávněn daný příjem zdanit, a tedy zabránit tomu, aby byl příjem zdaněn dvakrát. Žalovaný dle městského soudu v souzeném případě jednal v souladu s tímto účelem, neboť příjmy z dividend jsou v České republice od daně z příjmů dle § 19 odst. 1 písm. zi) a § 19 odst. 9 zákona osvobozeny. Ke dvojímu zdanění příjmů tudíž nedošlo.

[5] Z hlediska naplnění podmínek pro uplatnění metody prostého zápočtu byl dle městského soudu správce daně povinen zkoumat jednotlivé příjmy žalobkyně v Kanadě, i když čl. 22 odst. 2 smlouvy o zamezení dvojího zdanění a § 38f odst. 2 zákona o daních z příjmů mezi jednotlivými typy příjmů nerozlišují. Městský soud uvedl, že postup správce daně byl dán § 20b odst. 1 větou první a druhou zákona o daních z příjmů, podle kterého se *do samostatného základu daně 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, a tedy není předmětem zdanění. Je přitom 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 jedno společné zákonné pravidlo. Naopak, mají-li jednotlivé typy příjmů odlišný daňový režim, je třeba tyto příjmy posuzovat samostatně.

[6] Městský soud nepřisvědčil ani polemice žalobkyně s argumentací žalovaného vycházející z komentáře k modelové smlouvě o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku. Výklad žalovaného provedený v rozhodnutí o odvolání stran čl. 23B modelové smlouvy městský soud pokládal za jediný možný. V této souvislosti uvedl, že v odkazovaném článku a v příslušné části komentáře k modelové smlouvě je popsán možný postup při výpočtu daně, avšak v případě žalobkyně nebyl výpočet daně prováděn,

pokračování

neboť dotčený příjem byl od daně osvobozen (nebyl proto součástí výpočtu daně). Žalovaný dle městského soudu 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 přitom české právní předpisy (§ 38f zákona o dani z příjmů) neumožňují započtení daně zaplacené v zahraničí u příjmů, které jsou v České republice od daně osvobozeny.

[7] Městský soud připomněl, že 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 (v tomto případě příjem z dividend). Je nerozhodné, zda spolu s takovým příjmem žalobkyně realizovala i příjem jiného typu, který v České republice není od daně osvobozen (v tomto případě 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. Dle městského soudu ani odlišná právní úprava relevantní smlouvy a obdobné smlouvy uzavřené mezi Českou republikou a státem zdroje v tehdy posuzované věci *European Data Project* sp. zn. 2 Afs 166/2016 (Spolková republika Německo) nezaložila důvod odklonit se od závěrů označeného rozsudku. Městský soud uzavřel, že v případě žalobkyně je sice ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění zakotvena možnost zohlednit osvobozené příjmy, takto však může Česká republika postupovat pouze při výpočtu daně, nikoli při zápočtu.

[8] K žalobní námitce, že žalovaný měl postupovat v souladu se zásadou, dle které se v pochybnostech musí zjištěné skutečnosti vykládat ve prospěch žalobkyně, městský soud uvedl, že se o takovou situaci v projednávaném případě nejednalo, neboť ke dvojímu zdanění nedošlo. Zásada *in dubio mitius* se proto v tomto případě nepoužije.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného, doplnění

[9] Žalobkyně napadla rozsudek městského soudu kasační stížností, v níž zopakovala podstatnou část své žalobní argumentace. Uvedla, 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.

[10] Stěžovatelka připomněla, že městský soud ve shodě s žalovaným opřel napadený rozsudek o čl. 22 odst. 2 smlouvy o zamezení dvojího zdanění a § 38f odst. 2 a § 20b odst. 1 zákona o daních z příjmů. Podle stěžovatelky však z § 20b odst. 1 zákona o daních z příjmů vyplývá pouze to, že osvobozené příjmy nejsou zahrnovány do samostatného základu daně. Ustanovení čl. 22 odst. 2 smlouvy o zamezení dvojího zdanění a § 38f odst. 2 zákona o daních z příjmů ovšem neuvádějí, že by ta část příjmů ze zahraničí, která byla v České republice 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 poukázal na § 20b odst. 1 zákona o daních z příjmů jako na ustanovení, které mezi jednotlivými typy příjmů rozlišuje – a sice mezi příjmy osvobozenými a neosvobozenými. Toto ustanovení však dle stěžovatelky neřeší problematiku zápočtu

zahraniční daně, upraveného speciálním ustanovením § 38f odst. 2 a 3 zákona o daních z příjmů.

[11] Městský soud a žalovaný se dle stěžovatelčina názoru nevypořádali ani s její argumentací ohledně možnosti kompenzovat nevyužité kapacity při zápočtu daně, ačkoli předestřela komplexní výklad relevantních ustanovení. Žalovaný v rozhodnutí o odvolání 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 však blíže neodůvodnil, pouze odkázal na výčet vybraných ustanovení. Městský soud pak v napadeném rozsudku neshledal, že by rozhodnutí žalovaného bylo z tohoto důvodu nepřezkoumatelné. Považoval za dostačující, že možnost kompenzace přímo neumožňuje konkrétní ustanovení zákona, neboť se uplatní princip „co není výslovně dovoleno, je zakázáno“.

[12] Stěžovatelka však trvá na tom, že zde existují dva možné výklady právní úpravy, takže bylo nutné aplikovat zásadu *in dubio pro mitius*. Městský soud v napadeném rozsudku sice předestřel vlastní výklad věci (shodný s výkladem žalovaného), tímto postupem však možnost dvojího výkladu nevyloučil.

[13] Stěžovatelka se zároveň domnívala, že na daný případ nelze aplikovat závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 166/2016-2016 ve věci *European Data Project*, neboť nyní projednávaný případ se od tehdejší věci podstatně odlišuje. V tehdejší věci *European Data Project* stěžovatelka realizovala ve státě zdroje (Spolková republika Německo) pouze jediný typ příjmů (příjem z prodeje podílu), který byl od daně plně osvobozen, a nebyl z tohoto důvodu v České republice zahrnut do základu daně. Proto daň zaplacená z příjmů jako celku ve státě zdroje nemohla být započtena oproti dani v České republice. Navíc smlouva o zamezení dvojího zdanění uzavřená mezi Českou republikou a Německem možnost zohlednit osvobozené příjmy vůbec nepřipouští. Neobsahuje totiž ustanovení odpovídající čl. 22 odst. 3 smlouvy o zamezení dvojího zdanění dopadající na nynější případ. Stěžovatelka připomněla, že městský soud považoval za 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 táž srážková daň ve státě zdroje platí, je v zemi aplikující tzv. *country-by-country approach* zásadní.

[14] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti zcela ztotožnil se závěry napadeného rozsudku. Poukázal na skutečnost, že významná část kasační stížnosti neobsahuje projednatelné kasační námitky, neboť nesměřuje proti napadenému rozsudku, ale pouze opakuje žalobní argumentaci.

[15] K vlastní argumentaci žalovaný uvedl, že v souzeném případě bylo možno vyjít ze závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci *European Data Project*, neboť rozhodující je, že v tehdejší věci i ve věci nyní posuzované byl ve státě zdroje (tj. ve Spolkové republice Německo a v Kanadě) realizován příjem, který byl v České republice od daně osvobozen. Dle žalovaného stěžovatelka ve své argumentaci nezohledňuje, 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 cíl nebyl v posuzované věci postupem správce daně ohrožen ani zmařen, neboť vzhledem k tomu, že příjmy z dividend

pokračování

jsou v České republice osvobozeny od daně z příjmů, ke dvojímu zdanění dividendových příjmů vůbec nedošlo.

[16] Žalovaný s odkazem na znění § 38f odst. 2 zákona o daních z příjmů zdůraznil, že v případě metody prostého zápočtu musí být příjem ze zahraniční obsažen v základu daně (musí se na něm slovy zákona *podílet*). Tato situace však v projednávané věci nenastala, neboť dividendový příjem do základu daně stěžovatelky nevstoupil. Žalovaný uzavřel, že jím vydané rozhodnutí i napadený rozsudek jsou řádně odůvodněny, a tedy nejsou zatíženy nepřezkoumatelností. Dle jeho názoru stěžovatelka nepředložila rovnocenný konkurující výklad příslušných ustanovení zákona a smlouvy o zamezení dvojího zdanění, proto zde nebyl prostor pro aplikaci zásady *in dubio mitius*.

[17] Stěžovatelka reagovala na vyjádření žalovaného replikou, v níž zdůraznila, že v části kasační stížnosti sice zopakovala svou žalobní argumentaci, avšak v dalších částech tuto argumentaci rozpracovala, a řádně tak reagovala na závěry obsažené v napadeném rozsudku městského soudu.

[18] V doplnění kasační stížnosti ze dne 17. 4. 2023, které stěžovatelka učinila v návaznosti na rozsudek Nejvyššího správního soudu vydaný dne 31. 3. 2023 pod č. j. 3 Afs 303/2021-48, se neztotožnila se závěry Nejvyššího správního soudu, že vnitrostátní právní úprava neobsahuje možnost zápočtu zahraniční daně z příjmů jako celku (tzv. *country-by-country approach*). Dle stěžovatelčina názoru zákon o daních z příjmů naopak možnost zápočtu příjmů jako celku výslovně připouští, což plyne ze znění § 38f odst. 2 a odst. 8 zákona o daních z příjmů. Stěžovatelka se tak domnívá, že zákon o daních z příjmů užití tzv. *item-by-item approach*, tj. zápočtu zahraniční daně, při kterém je rozlišováno mezi jednotlivými druhy příjmů, ze kterých byla daň v zahraničí odvedena, nepředeisuje.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[19] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[20] Nejvyšší správní soud se nejprve věnoval otázce přípustnosti námitek obsažených v kasační stížnosti, neboť žalovaný ve vyjádření poukázal na to, že významná část jejího textu pouze opakuje žalobní námítky a nereaguje na závěry městského soudu. Z textu žaloby Nejvyšší správní soud ověřil, že úvodní část kasační stížnosti žalobní argumentaci vskutku opakuje, nicméně v části V již stěžovatelka se závěry napadeného rozsudku městského soudu přímo polemizuje. V této části tedy kasační stížnost obsahuje přípustné a projednatelné kasační námítky.

[21] Dále se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou, že žalovaný a následně ani městský soud nevypořádali stěžovatelčinu argumentaci ohledně možnosti kompenzovat nevyužité kapacity při zápočtu daně, ačkoli stěžovatelka v předchozím řízení předešřela komplexní výklad relevantních ustanovení.

[22] I v tomto případě Nejvyšší správní soud z obsahu žaloby (konkrétně z bodu 36) ověřil, že stěžovatelka v ní vskutku namítala, že žalovaný blíže neodůvodnil svůj závěr o nemožnosti kompenzovat nevyužité kapacity daně k zápočtu při slučování různých typů zahraničních příjmů. Městský soud tuto žalobní námítku rekapituloval v odstavci 12

napadeného rozsudku a následně ji vypořádal jako námitku nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného. K věci se vyjádřil v bodech 39 až 42 napadeného rozsudku, kde této námitce nepřisvědčil, v podrobnostech Nejvyšší správní soud na tuto část odůvodnění odkazuje. Městský soud tak 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, což by v případě nepřezkoumatelnosti rozsudku nebylo možné.

[23] Nejvyšší správní soud proto mohl přistoupit k věcnému posouzení sporné právní otázky, zda stěžovatelka byla oprávněna provést zápočet daně z dividendového příjmu v Kanadě, ačkoli v České republice byl tento příjem od daně osvobozen. S tím úzce souvisí otázka, zda lze na danou věc aplikovat rozsudek č. j. 2 Afs 166/2016-35 ve věci *European Data Project*, v němž Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že v případě příjmu osvobozeného od daně v České republice nelze daň z tohoto příjmu zaplacenou v jiném státě započíst. Stěžovatelka se domnívá, že v daném případě byly dány významné skutkové odlišnosti, které znemožňují uvedené závěry na nyní projednávanou věc aplikovat.

[24] Podle § 38f odst. 2 zákona o daních z příjmů platí, že *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. Zápočet lze provést nejvýše do částky vzniklé daňové povinnosti.*

[25] Podle odstavce 3 téhož ustanovení zákona *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).*

[26] Článek 22 odst. 2 smlouvy o zamezení dvojího zdanění upravuje, že *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.*

pokračování

[27] Podle odstavce 3 téhož článku smlouvy *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.*

[28] V rozsudku č. j. 2 Afs 166/2016-35 ve věci *European Data Project* Nejvyšší správní soud posuzoval situaci, kdy byla tehdejší stěžovatelce ve Spolkové republice Německo dodatečně vyměřena záloha na daň z příjmů, a stěžovatelka následně uplatnila zápočet této daně v České republice, který nebyl daňovými orgány uznán. Nejvyšší správní soud v tehdejší věci uvedl, že předmětem posouzení je otázka, zda stěžovatelka byla na základě příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění oprávněna započíst daň z příjmů z převodu obchodního podílu zaplacenou v Německu na daňovou povinnost v České republice v situaci, kdy příjem z prodeje obchodního podílu nezahrnula do základu daně z důvodu, že tento příjem je od daně z příjmů v České republice osvobozen.

[29] V citovaném rozsudku č. j. 2 Afs 166/2016-35 Nejvyšší správní soud nejprve poukázal na účel zamezení dvojího zdanění a na jeho ústavní dimenzi s tím, že „*dvojí 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*“. Dále pokračoval, že účelem smluv o zamezení dvojího zdanění je primárně určení státu, kde se příjem daňově uplatní, a určení způsobu zamezení dvojímu zdanění. Samotná pravidla pro zdanění příjmů či odečtení nákladů (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.

[30] Nejvyšší správní soud pak v citovaném rozsudku dospěl k závěru, že „*(...) 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*“ (pozn.: zvýraznění podtržením doplnil soud).

[31] V případě aplikace výše citovaných závěrů na daný případ by stěžovatelka nemohla být s kasační stížností úspěšná, neboť i ona (stejně jako stěžovatelka v judikované věci) se domáhá uplatnění zápočtu ohledně daně z příjmů (zde dividendových), které jsou v České republice od daně z příjmů osvobozeny. Stěžovatelka však tvrdí, že závěry citovaného rozsudku na nyní projednávanou věc nedopadají, a sice ze dvou důvodů: (1) v tehdejší věci stěžovatelka realizovala ve státě zdroje (Spolkové republice Německo) pouze jediný typ příjmů a (2) smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Německem možnost zohlednit osvobozené příjmy vůbec nepřipouštěla. Také tyto otázky však již byly předmětem posouzení ze strany Nejvyššího správního soudu, a sice v rozsudku ze dne 31. 3. 2023, č. j. 3 Afs 303/2021-48, v němž se Nejvyšší správní soud zabýval shodnými skutkovými okolnostmi totožné stěžovatelky s jediným rozdílem, že předmětem řízení ve věci sp. zn. 3 Afs 303/2021 byla daň z příjmů právnických osob stěžovatelky za zdaňovací období od 1. 1. 2017 do 31. 12. 2017. Od závěrů vyslovených v tomto rozsudku Nejvyšší správní soud neshledal důvod se odchýlit a v nyní

projednávaném případě z nich vycházel. Nic na tom nemění ani stěžovatelkou učiněné doplnění kasační stížnosti.

[32] Pokud se jedná o první důvod stěžovatelkou tvrzené odlišnosti od rozsudku ve věci *European Data Project*, je nutno konstatovat, že v řízení nebylo sporné, že stěžovatelka dosáhla v Kanadě dvou typů příjmů (příjmů z úroků a příjmů z dividend), přičemž pouze jeden typ příjmů (příjem z dividend) je od daně v České republice osvobozen. Daňové orgány však v předchozím řízení vůbec nerozporovaly možnost zápočtu daně u prvního typu příjmu, který v České republice osvobozen není, tento typ příjmů tedy vůbec nebyl předmětem sporu. Stěžovatelka v této souvislosti namítala, že příjmy dosažené ve státě zdroje je nutno chápat jako jeden celek (s odkazem na tzv. *country-by-country approach*), Nejvyšší správní soud však již v rozsudku č. j. 3 Afs 303/2021-48 vyslovil, a s těmito závěry se ztotožňuje i v této věci, že ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění ani ve vnitrostátních právní úpravě (včetně stěžovatelkou odkazovaných ustanovení zákona o daních z příjmů) není obsaženo žádné pravidlo, které by tento postup výslovně upravovalo a nařizovalo. Při absenci uvedeného pravidla tedy městský soud nepochybil v tom, že vyšel z účelu zamezení dvojího zdanění, a správně poukázal na to, že u dividendového příjmu stěžovatelky ke dvojímu zdanění vůbec nedošlo. Proto ani nebyly naplněny podmínky pro provedení zápočtu daně zaplacené v Kanadě (oproti dani z příjmů v České republice) v důsledku toho, že v Kanadě stěžovatelka příslušnou daň odvedla. O tato obecná východiska se opírá i rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci *European Data Project*.

[33] K druhému tvrzenému důvodu, který z pohledu stěžovatelky odlišuje nyní souzenou věc od případu řešeného v rozsudku ve věci *European Data Project*, Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 3 Afs 303/2021-48 souhlasil se stěžovatelkou do té míry, že smlouva o zamezení dvojího zdanění v čl. 22 odst. 3 umožňuje, aby stát rezidence (Česká republika) při výpočtu částky daně z jiných příjmů zohlednil i osvobozený příjem. Zároveň však pokračoval, že to samo o sobě pro odlišení nepostačuje: „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. (...) Zápočet daně splatné v zahraničí je zvláštním "benefitem" pro daňový subjekt, jehož se lze dovolat v souladu jen s výslovnými ustanoveními 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.“ Ani tento důvod proto stěžovatelkou tvrzenou odlišnost nyní posuzovaného případu od věci *European Data Project* nezakládá.

[34] K ostatním kasačním námitkám Nejvyšší správní soud uvádí, že mají toliko podpůrný charakter k výše vypořádané stěžejní argumentaci, a proto postačuje ve stručnosti doplnit, že zásada *in dubio pro mitius* se v souzené věci neuplatní, neboť (jak správně uvedl již městský soud) zde nejsou dvě rovnocenné metody výkladu příslušných ustanovení zákona, resp. smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Stěžovatelka nadto nepředložila rovnocenný výklad příslušných ustanovení, její argumentaci lze 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. Aby stěžovatelka měla na provedení požadovaného zápočtu daně nárok, musel by být

pokračování

jednoznačně upraven příslušnými předpisy. Takovou úpravu však právní předpisy v daném případě neobsahují.

IV. Závěr a náklady řízení

[35] Nejvyšší správní soud tak dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[36] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně (stěžovatelka) neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec obvyklé úřední činnosti nevznikly, náhrada nákladů řízení se mu tudíž nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 20. dubna 2023

Mgr. Ing. Veronika Juříčková
předsedkyně senátu