



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců JUDr. Jaromíra Klepše a JUDr. Vladimíra Gabriela Navrátila v právní věci

žalobce: **DFH Haus CZ s.r.o.**, IČ: 62411811
sídlem Žákava 162, 332 04 Nezvěstice
zastoupená Ing. Radkem Lančíkem, daňovým poradcem
sídlem Divadelní 616/4, 602 00 Brno

proti

žalovanému: 1) **Ministerstvo financí**
sídlem Letenská 15
118 10 Praha 1

2) **Generální finanční ředitelství**
sídlem Lazarská 15/7
117 22 Praha 1

v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením žalovaného správního orgánu

takto:

I. Žaloba, aby Generální finanční ředitelství ve věci daně z příjmů právnických osob za rok 2010 a 2011 předložilo věc k řešení cestou dohody podle článku 25 Smlouvy mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německa o

Shodu s prvopisem potvrzuje: X

zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů a z majetku (vyhláška č. 18/1984 Sb.), **se z a m í t á .**

II. Žaloba, aby Ministerstvo financí učinilo opatření k zajištění vzájemnosti nebo odvetné opatření za účelem vzájemného vyrovnání zdanění, k odstranění tvrdostí a nesrovnalostí podle § 39q písm. a), b) zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, **se z a m í t á .**

III. Žalobce **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

IV. Žalovanému 1) a 2) **se** náhrada nákladů řízení **n e p ř i z n á v á .**

Odůvodnění:

I. Předmět sporu

1. Žalobce se u Městského soudu v Praze (dále jen „*městský soud*“) domáhá ochrany před nezákonným zásahem pokynem nebo donucením žalovaných správních orgánů 1) a 2). Konkrétně se domáhá toho, aby **a)** žalovaný 2) ve věci daní z příjmů právnických osob za rok 2010 a 2011 předložil jeho věc k řešení cestou dohody podle článku 25 Smlouvy mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německa o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů a z majetku (vyhláška č. 18/1984 Sb.) - dále jen „*Smlouva*“, a **b)** žalovaný sub 1) učinil opatření k zajištění vzájemnosti nebo odvetné opatření za účelem vzájemného vyrovnání zdanění, k odstranění tvrdostí a nesrovnalostí podle § 39q písm. a), b) zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů (dále jen „*zákon o daních z příjmů*“).

II. Žaloba a další vyjádření

2. Žalobce v žalobě ze dne 7. 3. 2020 označil u obou zásahů jako žalovaného Ministerstvo financí. Shrnul, že na základě výsledků daňové kontroly u mateřské společnosti DFH Fertighaus Holding AG a u spojené osoby DFH Musterhäuser GmbH v Německu za roky 2005 – 2007 (o konečných výsledcích kontroly byla mateřská společnost DFH Fertighaus Holding AG informována na základě německých platebních výměrů a žalobce o tom byl mateřskou společností DFH Fertighaus Holding AG informován dne 19. 6. 2013) podal žalobce dne 27. 6. 2013 dodatečná přiznání k dani z příjmů právnických osob za roky 2005 a 2006.
3. Žalobce uvedl, že datum 17. 5. 2013 jako den zjištění důvodu pro podání dodatečných přiznání k dani z příjmů právnických osob za roky 2005 a 2006 podaných dne 27. 6. 2013 je uvedeno chybně, jelikož datum 17. 5. 2013 je den doručení platebních výměrů společnosti DFH Musterhäuser GmbH, a nikoliv žalobci - toto datum je uvedeno v červeném písmu v modrém razítku na platebních výměrech vystavených německým finančním úřadem pro společnost DFH Musterhäuser GmbH. Správně mělo být jako den zjištění důvodu pro podání uvedených dodatečných přiznání uvedeno datum 19. 6. 2013,

Shodu s prvopisem potvrzuje: X

kdy od společnosti DFH Musterhäuser GmbH žalobce obdržel dopis ze dne 18. 6. 2013 s německými platebními výměry a se všemi nutnými přílohami.

4. Žalobce dále uvedl, že daňová kontrola v Německu se týkala mimo jiné převodních cen, které byly fakturovány žalobci. Dodatečná přiznání k dani z příjmů právnických osob za roky 2005 a 2006 podal žalobce v souladu s Úmluvou o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisku spojených podniků č. 90/436/EHS publikované ve sbírce mezinárodních smluv pod číslem 93/2006, tzv. „*Arbitrážní konvence*“. V německých platebních výměrech na rok 2005 a 2006 vydaných dne 15. 4. 2013 je odkazováno na zprávu o kontrole ze dne 20. 12. 2012, která byla vydána finanční správou „*Rheinland Pfalz*“, pracoviště Koblenz. Část, která se týká žalobce - v té době společnost OKAL CZ s.r.o., je uvedena pod bodem 1.9 této zprávy. Bod 1.9 uvedené zprávy zmiňuje úpravu cen, a to v závislosti na výsledcích ukončeného mezinárodního dohodovacího řízení (řešení případu dohodou dle Arbitrážní konvence). Mezinárodní dohodovací řízení probíhalo na roky 2002, 2003 a 2004 v souvislosti s úpravou cen v těchto letech. Na základě daňové kontroly v Německu provedené finanční správou „*Rheinland Pfalz*“ byly upraveny ceny mezi vzájemně spřízněnými subjekty. Protože byl nesouhlas s doměřením a úpravou cen na německé straně, bylo zahájeno mezinárodní dohodovací řízení. Daňová kontrola v Německu, která se týkala let 2005 – 2007, přihlédla pak k výsledkům tohoto arbitrážního řízení a upravila ceny tak, aby obsahovaly 5% ziskovou přírážku. Úprava cen byla takto provedena a zjištěna jen za roky 2005 a 2006. Úprava cen neproběhla do fakturováním rozdílů, neměla tedy dopad do účetnictví žalobce a žalobce pouze dne 27. 6. 2013 podal dodatečná přiznání k dani z příjmů právnických osob za roky 2005 a 2006 na úpravu daňových základů a daně v návaznosti na v Německu upravené ceny o 5% ziskovou přírážku.
5. Na základě informace o konečných výsledcích kontroly mateřské společnosti DFH Fertighaus Holding AG, obdržené žalobcem dne 19. 6. 2013 od mateřské společnosti DFH Fertighaus Holding AG dopisem ze dne 18. 6. 2013 podal dne 27. 6. 2013 žalobce dodatečná přiznání k dani z příjmů právnických osob za roky 2005 a 2006. Dodatečným platebním výměrem č. j. 816251/13/2304-24801-401538 byla dne 8. 7. 2013 vyměřena daňová ztráta u daně z příjmů právnických osob za rok 2006 ve výši 5.621.440 Kč. Nově doměřenou daňovou ztrátu za rok 2006 ve výši 4.251.440 Kč požaduje žalobce uznat jako snížení základu daně u daně z příjmů právnických osob za rok 2010 a 2011 takto:
 - za rok 2010 ve výši 3.210.867 Kč
 - za rok 2011 ve výši 1.040.583 Kč
6. Aby narovnání stavu transferových cen mezi spřízněnými osobami nebylo iluzorní a mělo ekonomické ratio, podal žalobce i dodatečná přiznání k dani z příjmů právnických osob za roky 2010 a 2011 a v nich uplatnil snížení základu daně o daňovou ztrátu za rok 2006 ve výši 1.040.583 Kč za rok 2011 a ve výši 3.210.867 Kč za rok 2010. Na to správce daně rozhodnutím č. j. 819349/13/2304-24801-401538 ze dne 13. 9. 2013 a č. j. 819339/13/2304-24801-401538 ze dne 13. 9. 2013 zastavil řízení ve věci podaných dodatečných přiznání k dani z příjmů právnických osob za roky 2010 a 2011 z důvodu, že nelze dodatečně uplatnit snížení základu daně o daňovou ztrátu.
7. Žalobce je toho názoru, že základ daně z příjmů právnických osob za roky 2010 a 2011 může být snížen o daňovou ztrátu za rok 2006, a pokud tomu brání to, že „nelze dodatečně uplatnit snížení základu daně o daňovou ztrátu, pokud současně není dodatečně zvýšen základ

Shodu s prvopisem potvrzuje: X

daně“, pak je třeba najít jinou procesní cestu, kterou bude možné docílit snížení základu daně z příjmů právnických osob za roky 2010 a 2011 o daňovou ztrátu za rok 2006.

8. Žalobce je názoru, že procesní cestou, kterou by bylo možné docílit snížení základu daně z příjmů právnických osob za roky 2010 a 2011 o daňovou ztrátu za rok 2006, je předložení k řešení případu cestou dohody nebo učinění opatření k zajištění vzájemnosti nebo odvetné opatření za účelem vzájemného vyrovnání zdanění, konkrétně
 - aby podle článku 25 smlouvy mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německa o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů a z majetku (vyhláška č. 18/1984 Sb.) byla tato věc předložena k řešení případu cestou dohody. Žalobce má za to, že by neuznání uplatnění daňové ztráty z roku 2006 ve výši 1.040.583 Kč za rok 2011 a ve výši 3.210.867 Kč za rok 2010 přivedlo zdanění, které není v souladu s touto smlouvou; příslušné úřady smluvních států se musí snažit vyřešit vzájemnou dohodou obtíže nebo pochybnosti, které mohou vzniknout při výkladu nebo aplikaci této smlouvy, mohou se také vzájemně poradit za účelem vyloučení dvojího zdanění v případech, které nejsou upraveny touto smlouvou.
 - aby ministerstvo financí učinilo podle § 39q písm. a), b) zákona o daních z příjmů opatření k zajištění vzájemnosti nebo odvetné opatření za účelem vzájemného vyrovnání zdanění, k odstranění tvrdostí a nesrovnalostí, tak aby k uplatnění daňové ztráty z roku 2006 došlo ve výši 1.040.583 Kč za rok 2011 a ve výši 3.210.867 Kč za rok 2010.
9. Žalovaný 1) k tomu žalobci dne 7. 2. 2020 pod č. j. MF-1768/2020/3901-3 sdělil, že těmto požadavkům nelze vyhovět. Podle žalovaného 1) se nejedná o záležitost, která by mohla být řešena v rámci čl. 25 Smlouvy. Využití ustanovení § 39q zákona o daních z příjmů nepřipadá rovněž v úvahu, neboť nelze v daném případě činit žádná opatření k zajištění vzájemnosti nebo odvetná opatření, o tvrdost či nesrovnalost se rovněž nejedná.
10. Žalobce je toho názoru, že podle článku 25 Smlouvy měl žalovaný tuto věc předložit k řešení případu cestou dohody, protože neuznání uplatnění daňové ztráty z roku 2006 ve výši 1.040.583 Kč za rok 2011 a ve výši 3.210.867 Kč za rok 2010 přivedlo žalobci zdanění, které není v souladu se Smlouvou.
11. Postup žalovaného, který neuznal žalobcův požadavek na řešení případu cestou dohody nebo opatřením k zajištění vzájemnosti nebo odvetné opatření za účelem vzájemného vyrovnání zdanění, k odstranění tvrdostí a nesrovnalostí, je v rozporu s čl. 56 Smlouvy o založení evropského společenství, podle něhož jsou zakázána všechna omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy. Otázkou aplikace tohoto článku na zdanění zisků z převodu podílů na kapitálových společnostech se Soudní dvůr Evropského společenství zabýval např. ve věci C-436/06 ze dne 18. 12. 2007. Žalobce má proto za to, že čl. 56 Smlouvy o založení evropského společenství brání takové právní úpravě, podle níž nemůže žalobce uplatnit daňovou ztrátu z roku 2006 ve výši 1.040.583 Kč za rok 2011 a ve výši 3.210.867 Kč za rok 2010 po provedené úpravě cen o 5% ziskovou přírážku německým finančním úřadem. A právě taková diskriminace měla být odstraněna řešením případu cestou dohody nebo opatřením k zajištění vzájemnosti nebo odvetné opatření za účelem vzájemného vyrovnání zdanění, k odstranění tvrdostí a nesrovnalostí.

12. Žalobce v doplnění žaloby ze dne 14. 3. 2020 označil ve vztahu k zásahu pod písm. a) jako žalovaného Generální finanční ředitelství. Uvedl, že rozhodnutím Generálního finančního ředitelství č. j. 6871/20/7100-40113-050459 ze dne 11.3.2020 byla potvrzena daň z příjmů právnických osob za rok 2005 a 2006 z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty a byly zrušeny rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství č. j. 17323/14/5000-14201-706012 ze dne 4.7.2014 a č.j. 17337/14/5000-14201-706012 ze dne 4. 7. 2014. Žalobce uvedl, že Odvolací finanční ředitelství bylo v těchto rozhodnutích toho názoru, že ve věci mělo být vedeno dohádovací řízení, jež je oprávněno vést Generální finanční ředitelství.
13. V návaznosti na tuto úpravu žalobce požaduje, aby povinnost předložit věc k řešení případu cestou dohody byla uložena Generálnímu finančnímu ředitelství a aby povinnost učinit opatření k zajištění vzájemnosti nebo odvetné opatření za účelem vzájemného vyrovnaní zdanění, k odstranění tvrdostí a nesrovnalostí, byla uložena Ministerstvu financí.
14. Žalované Ministerstvo financí (žalovaný 1) ve vyjádření k žalobě uvedlo, že žalobce neinicioval u žalovaného žádný postup, jehož se nyní domáhá u soudu. Žalovaný byl žalobcem v předmětné věci kontaktován pouze přípisem z prosince 2019, kterým žalobce žádal o přijetí opatření proti nečinnosti v jeho věci. Žalovaný tento přípis obdržel dne 10. 1. 2020 prostřednictvím Generálního finančního ředitelství. Přípis žalobce byl označen jako podnět k ochraně před nečinností dle § 38 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*daňový řád*“). Podnět byl žalobcem uplatněn v souvislosti s a) požadavkem žalobce na řešení případu cestou dohody dle čl. 25 Smlouvy a b) požadavkem žalobce, aby Ministerstvo financí učinilo opatření dle § 39q písm. a), b) zákona o daních z příjmů. Žalovaný tedy zdůrazňuje, že se jedná o jediný přípis, který v dané věci od žalobce obdržel a který byl povinen věcně vyřídit. Žalobce byl žalovaným ohledně svého podnětu k ochraně před nečinností vyrozuměn přípisem č. j. MF-1768/2020/3901-3 ze dne 7. 2. 2020.
15. Žalobce nyní požaduje, aby žalovaný postupoval určitým způsobem, aniž by dosud žalovaný od žalobce obdržel nějaký požadavek v tomto smyslu – žalobce se pouze odvolává na požadavek, který měl učinit vůči správci daně - orgánu Finanční správy České republiky v roce 2013 a 2014, nicméně žalovaný o tomto návrhu ví pouze zprostředkovaně, mimo jiné kvůli tomu, že žalobce na tuto písemnost odkazuje. V důsledku tohoto postupu žalobce se žalovaný dostal do situace, kdy dosud ve svém spisovém materiálu nedisponuje přípisem žalobce z roku 2013, který by měl představovat návrh na obnovu řízení, stejně jako doplněním tohoto návrhu na obnovu řízení z roku 2014, kterým chtěl žalobce jako alternativu iniciovat dohádovací řízení dle čl. 25 Smlouvy či postup dle § 39q zákona o daních z příjmů. To, že se o tomto návrhu zmiňuje žalobce či správce daně ve svých jiných písemnostech, např. v souvislosti se zmíněnou ochranou proti nečinnosti, ještě neznamená, že se takovýmto návrhem musí žalovaný zabývat. I podání, které nezahajuje daňové řízení, musí splňovat určité obecné náležitosti, například orgán, který se má písemností zabývat, ji musí mít k dispozici a musí znát její přesný obsah.
16. Z obsahu žaloby lze odvodit, že žalobce zamýšlí iniciovat určité postupy, a proto je zároveň těžko pochopitelný jeho přístup, kdy neučinil nějaký „podnět“ či „návrh“, jehož obsahem by byl jednoznačně formulovaný požadavek. Žalobce pouze v roce 2014 správci daně – Finančnímu úřadu pro Plzeňský kraj v rámci doplnění návrhu na obnovu řízení dle § 117 a násl. daňového řádu sdělil, že pokud by obnova řízení v jeho případě nebyla

Shodu s prvopisem potvrzuje: X

úspěšná, navrhuje postup dle § 39q zákona o daních z příjmů či dohádovací řízení dle čl. 25 Smlouvy. Takto alternativně činěné návrhy a požadavky nejsou standardním postupem a nejsou schopny řádně iniciovat postupy při správě daní. Není přípustné vůči správci daně činit návrhy s odkládací podmínkou, kdy by daňový subjekt své požadavky podmínil až na dobu a v případě, pokud jeho předchozí návrh na obnovu řízení u správce daně nepovede k úspěchu, tedy pokud správce daně nesezná důvody pro povolení obnovy řízení. Každé jednotlivé podání musí být jednoznačné. Pokud však žalobce výše uvedeným způsobem nepostupoval, vystavil sám sebe riziku, že cesta, kterou zvolil, bude komplikovaná, zdouhavá a pravděpodobně neúspěšná, už jen tím, když správce daně žádný z jeho alternativních návrhů na řešení věci nepředá kompetentním správním orgánům. Což správce daně až doteď neučinil, takže žalovaný dosud žádný výše zmíněný přípis žalobce (návrh na obnovu řízení či doplnění tohoto návrhu) z roku 2013 a 2014 nemá a žádný ani nevyřídil.

17. Žalovaný poté zastává názor, že nijak nezasáhl do veřejných subjektivních práv žalobce a z tohoto důvodu není žalobce nijak aktivně legitimován k podání žaloby, resp. žaloba není důvodná. Dále žalovaný zdůraznil, že požadavek žalobce, aby žalovaný případ řešil cestou dohody na základě článku 25 Smlouvy, nelze akceptovat a nelze po soudu požadovat, aby žalovanému uložil takovou povinnost, a to už jen s ohledem na skutečnost, že pravomoc k postupu vymezenému v článku 25 Smlouvy má v tomto případě Generální finanční ředitelství.
18. Pokud jde o požadavky na řešení cestou dohody dle Smlouvy, jehož se žalobce domáhá, nemá primárně směřovat k řešení stavu jednotlivých daňových subjektů, ale k řešení mezistátní daňové problematiky. Účelem tohoto ustanovení tak není při vzniku nevýhodné situace pro konkrétní daňový subjekt přijímat taková opatření, která by pro něj byla výhodná. Stav vyjednaný na mezistátní úrovni může být pro jednotlivý daňový subjekt nevýhodný a žádný daňový subjekt (tedy ani žalobce) nemá právní nárok, aby stát dojednal podmínky, které by mu přinášely prospěch. Rovněž platí, že § 39q zákona o daních z příjmů nemůže být chápán jako další pojistka pro poplatníky v situacích, kdy dojde na úrovni příslušných úřadů smluvních států v rámci řešení případů dohodou k dohodě o tom, že tedy např. druhý stát zdanil českého rezidenta v souladu se smlouvou, v souladu s jeho právními předpisy. Byť by toto zdanění bylo pro poplatníka nevýhodné v porovnání se zdaněním výlučně v České republice, nelze ustanovení § 39q zákona o dani z příjmů aplikovat na takovéto situace. Žalobce se ve své věci domáhá aplikace dvou zcela odlišných řešení, které by dle jeho názoru mohly vést k uznání předmětné daňové ztráty, resp. požaduje obojí. Předmětná situace žalobce (nemožnost uznání daňové ztráty) nemá žádný mezinárodní přesah a vznikla výhradně v důsledku toho, že žalobce nehodlal respektovat české vnitrostátní právní předpisy pro uznání předmětné daňové ztráty. Nelze tedy v této souvislosti hovořit ani o jakékoliv diskriminaci, kterou zmiňuje žalobce, neboť v tomto případě se jedná o vztah českého daňového rezidenta a ryze českých vnitrostátních právních předpisů. Ustanovení čl. 24 odst. 3 Smlouvy zakazuje smluvnímu státu podrobit tíživějšímu zdanění či souvisejícím povinnostem (ve srovnání s jinými podobnými podniky) podniky, které jsou vlastněny či kontrolovány rezidenty z druhého smluvního státu. Přístup k žalobci není nikterak ovlivněn skutečností, kdo jej ovládá či vlastní.
19. Žalovaný se neztotožnil ani s argumentací žalobce s ohledem na skutečnost, kdy byla předmětná Smlouva se Spolkovou republikou Německo sjednána. Smlouva o uznání

daňové ztráty vůbec nepojednává, jedná se o záležitost zakotvenou výhradně v českém vnitrostátním právu. Pokud by byla připuštěna možnost uplatnění daňové ztráty, které se žalobce domáhá, poplatníci v čistě vnitrostátních situacích by byli tímto postaveni do horšího postavení, což je nepřipustné. Neexistuje důvod, proč by subjektu se ztrátou vyměřenou v souvislosti s českými aktivitami nemělo být uplatnění ztráty umožněno, nesplní-li vnitrostátní podmínky pro její uplatnění, a totožnému subjektu se ztrátou, která mu byla vyměřena v souvislosti s aktivitami v Německu, by toto umožněno bylo. I kdyby byl případ předložen k řešení případu cestou dohody, Spolková republika Německo jako druhá strana smlouvy by České republice a jejím příslušným správním orgánům nemohla jakkoliv pomoci s jeho řešením, jelikož se jedná o výlučně vnitrostátní problém, nejde o žádné zdanění v rozporu se Smlouvou. Aplikace českých zákonů vůči českým subjektům je záležitostí výlučně České republiky.

20. Ustanovení 39q písm. a) a b) zákona o daních z příjmů, jejichž provedení se žalobce domáhá, zakotvují pravomoci Ministerstva financí ve vztahu k zahraničí. Použití těchto ustanovení je vázáno zejména na určité specifické a zcela mimořádné situace, které mohou být spojené např. se zavedením speciálních režimů pro české rezidenty v zahraničí (a následné zavedení odvetných opatření či učinění opatření k zajištění vzájemnosti, popř. opatření k odstranění tvrdosti a nesrovnalostí na české straně). Z těchto ustanovení neplynou pro žalovaného žádné povinnosti vůči konkrétním daňovým subjektům a ani jim nekorelují žádná oprávnění vůči žalovanému. Skutečnost, že žalobce musí při vnitrostátním uplatňování daňové ztráty respektovat, jako jakýkoliv jiný český subjekt, podmínky dané domácími právními předpisy, není důvodem pro přijímání jakýchkoliv opatření na základě § 39q zákona o daních z příjmů.
21. Pokud žalobce zastává názor, že je pro něj vzniklá situace příliš tvrdá či že došlo ke vzniku určitých nesrovnalostí, které nebyly předvídané, neznamená to automaticky, že by bylo možné aplikovat § 39q zákona o daních z příjmů. Žalovaný pro srovnání poukazuje na to, že již neúčinný § 55a zákona o správě daní a poplatků, umožňoval zhojit tvrdost a nesrovnalost zákona v případě nesrovnalosti (u daní a jejich příslušenství) a tvrdosti (pouze u příslušenství) daňových zákonů. Daňovému subjektu, který požaduje postup dle § 39q písm. a) či b) zákona o daních z příjmů, nepřiznává zákonodárce takovou míru veřejných subjektivních práv, jako daňovému subjektu, který namítal nesrovnalost či tvrdost prostřednictvím žádosti o prominutí příslušenství daně dle zákona o správě a poplatků.
22. Žalované Generální finanční ředitelství (žalovaný 2) ve vyjádření k žalobě uvedlo, že žalobce podal dodatečná daňová přiznání za zdaňovací období 2005, 2006, 2010 a 2011. V dodatečných daňových přiznáních za zdaňovací období 2010 a 2011 byla uplatněna daňová ztráta, která vznikla úpravou základu daně za zdaňovací období 2005 a 2006. Důvodem podání dodatečných daňových přiznání za zdaňovací období 2005 a 2006 bylo, že německý správce daně provedl daňovou kontrolu spojené osoby podatele, jejímž výsledkem byla úprava převodních cen (tzv. primární úprava).
23. Generální finanční ředitelství dále shrnulo procesní vývoj věci, jak vyplývá ze správního spisu. K současně věci žalovaný 2) uvedl, že aby žalovaný mohl čl. 25 Smlouvy a zahájit řešení případu dohodou podle Smlouvy za zdaňovací období 2010 a 2011, muselo by dojít v těchto zdaňovacích obdobích ke zdanění v rozporu s čl. 9 Smlouvy (nebo čl. 7 Smlouvy) - pouze pro řešení těchto případů je žalovaný pověřen Ministerstvem financí. Pro uplatnění daňové ztráty v předmětných zdaňovacích obdobích musela být splněna kritéria podle ustanovení § 34, § 38n, §38na, § 38p a případně další dotčená ustanovení zákona o daních z

příjmů, ve znění pozdějších předpisů platného pro příslušné zdaňovací období, upravující podmínky pro uplatnění ztráty. Žalobce bez jakéhokoli rozumného ratia zkouší využít jakýkoli postup, který by mohl vést k jeho procesnímu úspěchu ve věci. Není však možné, aby s těmito požadavky uspěl za situace, kdy tyto postupy nelze racionálně uplatnit. Žalovaný má celkově za to, že řešená věc žalobce je již ryze vnitrostátní a žalobci by tak pro úspěch stačilo, kdyby danou věc řešil zákonným postupem dle vnitrostátního práva.

III. Posouzení věci Městským soudem v Praze

24. Městský soud v Praze (dále jen „*městský soud*“) projednal žalobu bez jednání, neboť obě procesní strany přes výzvu soudu nesdělily nesouhlas s takovým projednáním věci; podle ustanovení § 51 odst. 1 věty druhé zákona č. 150/2002 Sb. soudní řád správní (dále jen „*s. ř.*“) je tedy jejich souhlas presumován. Městský soud nenařídil jednání ani z důvodu dokazování, neboť rozhodné skutečnosti vyplývají ze správního spisu, jímž se dokazování neprovádí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008 – 117, publ. pod č. 2383/2011 Sb. NSS). Městský soud rozhodl na základě skutkového stavu zjištěného ke dni svého rozhodnutí (srov. § 87 odst. 1 s. ř. s.)
25. Ze správního spisu žalovaného Generálního finančního ředitelství, Odvolacího finančního ředitelství a Finančního úřadu pro Plzeňský kraj a ze shodných tvrzení účastníků městský soud učinil následující skutková zjištění o věci:
 - žalobce dne 27. 6. 2013 podal dodatečné přiznání k dani z příjmů právnických osob na zdaňovací období roku 2005, 2006, 2010 a 2011. Současně s tím žalobce (jakožto právní nástupce společnosti OKAL CZ, s.r.o.) podal „*vysvětlení k podání dodatečných daňových přiznání k dani z příjmů právnických osob za období 2005, 2006, 2010 a 2011*“. Vysvětlil zde, že dodatečné daňové přiznání podává v návaznosti na kontrolu u mateřské společnosti a spojené osoby týkající se období roku 2005 – 2007. Uvedl, že daňová přiznání podává v souladu s tzv. Arbitrážní konvencí. Dále žalobce vyložil, že za roky 2002 – 2004 u něj probíhalo dohádovací řízení v souvislosti s úpravou cen v těchto letech. Daňová kontrola v Německu, která se týkala let 2005 – 2007 přihlédla k výsledkům arbitrážního řízení a upravila ceny tak, aby obsahovaly 5 % ziskovou přírážku. Úprava cen byla provedena a zjištěna jen za roky 2005 a 2006.
 - Finanční úřad pro Plzeňský kraj, Územní pracoviště v Blovicích rozhodnutím ze dne 8. 7. 2013, č. j. 816250/13/2304-24801-401538 dodatečně vyměřil daň z příjmů na rok 2005 a pod č. j. 816251/13/2304-24801-401538 dodatečně vyměřil daň z příjmů na rok 2006 (daňová ztráta 4.251.450 Kč)
 - Finanční úřad pro Plzeňský kraj, Územní pracoviště v Blovicích rozhodnutím ze dne 13. 9. 2013, č. j. 819339/13/2304-24801-401538, poté zastavil podle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu doměřovací řízení zahájené podáním dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období roku 2010. Správce daně shledal, že žalobce v dodatečném daňovém přiznání za rok 2010 proti stejnému základu daně 15.454.588 Kč uplatnil odpočet daňové ztráty ve výši 15.452.589 Kč, vyčíslila základ daně 1999 Kč a daň 190 Kč. Odpočet daňové ztráty žalobce zvýšil o 3.210.867 Kč z důvodu doměření daňové ztráty za rok 2006. Správce daně poté poukázal na podmínky uplatnění daňové ztráty podle § 38p odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. zejména na to, že rozdíl mezi nově stanoveným základem daně sníženým o daňovou ztrátu činil alespoň 1000 Kč. Tyto podmínky v případě daňového přiznání za rok 2010 splněny podle správce daně nebyly, dodatečné daňové přiznání je tak zjevně právně nepřipustným podáním.
 - Finanční úřad pro Plzeňský kraj, Územní pracoviště v Blovicích rozhodnutím ze dne 13. 9. 2013, č. j. 819349/13/2304-24801-401538, rovněž zastavil podle § 106 odst. 1 písm.

Shodu s prvopisem potvrzuje: X

b) daňového řádu doměřovací řízení zahájené podáním dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období roku 2011. Správce daně shledal, že žalobce v dodatečném daňovém přiznání za rok 2011 proti stejnému základu daně 8.171.8788 Kč uplatnila odpočet daňové ztráty ve výši 1.040.583 Kč, vyčíslila základ daně 7.312.295 Kč a daň 1.349.990 Kč. Odpočet daňové ztráty žalobce zvýšil o 1.040.583 Kč z důvodu doměření daňové ztráty za rok 2006. Správce daně poté poukázal na podmínky uplatnění daňové ztráty podle § 38p odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. zejména na to, že rozdíl mezi nově stanoveným základem daně sníženým o daňovou ztrátu činil alespoň 1.000 Kč. Tyto podmínky v případě daňového přiznání za rok 2010 splněny podle správce daně nebyly, dodatečné daňové přiznání je tak zjevně právně nepřipustným podáním.

- Finanční úřad pro Plzeňský kraj podal dne 19. 3. 2014 podnět k přezkoumání obou dodatečných platebních výměrů ze dne 8. 7. 2013
- Odvolací finanční ředitelství rozhodlo ze dne 4. 7. 2014, č. j. 17323/14/5000-14201-706012 a č. j. 17337/14/5000-14201-706012 o nařízení přezkoumání obou rozhodnutí, bylo toho názoru, že podklady z Německa nepostačují ke správnému stanovení daně za uvedená období
- dne 23. 7. 2014 podal žalobce odvolání proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 4. 7. 2014, podle žalobce bylo toto nařízení vydáno po uplynutí lhůty pro stanovení daně
- Generální finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 17. 4. 2015, č. j. 20355/15/7100-10113-050459 shledalo právní názor Odvolacího finančního ředitelství za správný, potvrdilo nařízení přezkoumání s tím, že výsledky daňové kontroly provedené německou daňovou správou nelze považovat za dostatečné důkazní prostředky pro provedení úpravy základu daně českého daňového subjektu ve smyslu čl. 9 odst. 2 Smlouvy v návaznosti na Arbitrážní konvenci. Shledal přitom, že platební výměry správce daně lze považovat za úkon směřující k dodatečnému vyměření daně nebo jejímu stanovení.
- Toto rozhodnutí zrušil Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 22. 8. 2017, č. j. 29 A 72/2015 – 36. Shledal, že nařízení přezkoumání ze strany Odvolacího finančního ředitelství bylo vydáno po uplynutí lhůty pro stanovení nebo vyměření daně a otevřel otázku, zda česká daňová správa postupovala ve smyslu čl. 6 odst. 2 Arbitrážní konvence; posouzením těchto otázek zavázal do dalšího řízení žalovaného 2/ (tj. Generální finanční ředitelství).
- Generální finanční ředitelství i poté rozhodnutím ze dne 4. 1. 2018, č. j. 94952/17/7100-10113-050459 shledalo právní názor Odvolacího finančního ředitelství za správný a potvrdilo nařízení přezkoumání dodatečných platebních výměrů za roky 2005 a 2006. Konstatovalo, že účelu Arbitrážní konvence lze dosáhnout, i když nelze již vyměřit daň po uplynutí prekluzivní lhůty dle § 148 daňového řádu či § 47 zákona o správě daní a poplatků. Podle GFR došlo podáním „*vysvětlení k podání dodatečných přiznání k dani z příjmů za období 2005, 2006, 2010 a 2011*“ k iniciaci „*zvláštního daňového řízení*“, které se bude řídit jak Arbitrážní konvencí, tak pravidly daňového řádu, čímž dochází k obnovení běhu lhůty daně.
- Žalobce dne 28. 10. 2019 podal u správce daně – Finančního úřadu pro Plzeňský kraj dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období roků 2010 a 2011, v nichž uplatnil odpočet daňové ztráty za rok 2006 ve výši 110.867 Kč, resp. 4.140.583 Kč. Žalobce takto uplatnil daňovou ztrátu s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 8. 2015, č. j. 1 Afs 238/2014 – 52.

- Finanční úřad pro Plzeňský kraj dne 22. 11. 2019, pod č. j. 2048047/19/2300-11430-402547 postoupil Generálnímu finančnímu ředitelství věc k řešení případu dohodou podle Smlouvy (včetně příloh – návrh žalobce na obnovu řízení ze dne 19. 12. 2013, postoupení případu k dohodovacímu řízení ze dne 1. 8. 2014, rozhodnutí správce daně o návrhu na povolení obnovy a rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 21. 8. 2019 – potvrzení zamítnutí návrhu na obnovu řízení ve věci daně z příjmů za zdaňovací období 2010 a 2011)
- Odvolací finanční ředitelství dne 25. 11. 2019 odložilo podnět žalobce ze dne 28. 10. 2019 k ochraně před nečinností Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ve věci řešení případu cestou dohody dle článku 25 Smlouvy, který byl vznesen v průběhu řízení o povolení obnovy řízení o dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roků 2010 a 2011; konstatovalo, že Finanční úřad již nečinnost odstranil dne 25. 11. 2019, když postoupil Generálnímu finančnímu ředitelství věc k řešení případu dohodou podle Smlouvy.
- Žalobce dne 15. 12. 2019 podal podnět Ministerstvu financí k odstranění nečinnosti podle § 38 daňového řádu ve věci dohodovacího řízení o řešení případu cestou dohody u daně z příjmů právnických osob za rok 2005, 2006, 2010 a 2011.
- Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 18. 12. 2019, č. j. 29 Af 34/2018 – 35, rozhodnutí Generálního finančního ředitelství ze dne 4. 1. 2018, č. j. 94952/17/7100-10113-050459 zrušil. Neztotožnil se s Generálním finančním ředitelstvím, že jediný řešením věci je dohodovací řízení ve smyslu článku 6 odst. 1 Arbitrážní konvence resp. 25 odst. 1 Smlouvy. Podle Krajského soudu v Brně je dohodovací řízení prostředkem *ultima ratio* za předpokladu, že žalobce podal stížnost, to však neučinil. Právě dodatečné platební výměry se pak posuzují jako prostředek daný vnitrostátním právem, k němuž slouží stížnost příslušnému orgánu podle článku 6 odst. 1 Arbitrážní konvence, tu však žalobce nepodal. Ve vztahu k projednávané věci pak krajský soud konstatoval, že platební výměry byly vydány po lhůtě k vyměření daně; tuto nezákonnost by však mohl namítat pouze žalobce, ten tak neučinil, neboť je zjevně s výsledkem doměřovacího řízení spokojen. Řízení o přezkumu těchto platebních výměrů je pak taktéž stíženo nezákonností, neboť bylo zahájeno po lhůtě, která je stanovena pro jeho zahájení.
- Generální finanční ředitelství dne 9. 1. 2020 pod č. j. 1049/20/7100-40113-110343 postoupilo Ministerstvu financí podnět k odstranění nečinnosti, který podal žalobce dne 15. 12. 2019
- Správce daně – Finanční úřad pro Plzeňský kraj rozhodnutími ze dne 24. 1. 2020, č. j. 37171/20/2304-50522-401538 a 37187/20/2304-50522-401538 zastavil řízení o dodatečných daňových přiznáních žalobce za zdaňovací období roku 2010, resp. 2011. Shrnuje zde procesní vývoj věci – poukázal na to, že řízení o původním dodatečném vyměření daně za roky 2010 a 2011 na základě přiznání z 27. 6. 2013 zastavil dne 13. 9. 2013. Žalobce tento výsledek doměřovacího řízení akceptoval. Současně žalobce požádal o obnovu vyměřovacího řízení za roky 2010 a 2011. Toto řízení správce daně zastavil dne 13. 6. 2014, potvrdil odvolací orgán dne 17. 2. 2015 a následně i Krajský soud v Plzni rozsudkem ze dne 30. 12. 2016 č. j. 30 Af 12/2015 – 121. Po rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 8. 2017, č. j. 7 Afs 117/2017 - 34, který se s rozsudkem Krajského soudu v Plzni neztotožnil, se věc znovu dostala do stadia řízení o povolení obnovy. Toto řízení správce daně zastavil dne 10. 12. 2018, následně tento postup potvrdilo i Odvolací finanční ředitelství. Věc je

v řízení u Krajského soudu v Plzni pod sp. zn. 77 Af 1/2019. V meritu projednávané věci pak správce daně poukázal na ustanovení § 148 odst. 1 daňového řádu, § 34 odst. 1 a § 38r zákona o daních z příjmů, které upravují lhůty pro stanovení daně a pro uplatnění daňové ztráty. Správce daně provedl výklad rozhodných ustanovení pro počítání lhůt pro uplatnění daňové ztráty a konstatoval, že lhůta pro stanovení daně zdaňovacího období 2013 započala dne 1. 7. 2014 a uplynula dne 3. 7. 2017. Tím také uplynula lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2008, za který byla daňová ztráta vyměřena, tak pro zdaňovací období roků 2009 – 2013, ve kterých bylo možno daňovou ztrátu uplatnit jako položku odpočitatelnou od základu daně. Žalobce proti těmto rozhodnutím podal odvolání s tím, že citovaná pravidla pro započítání daňové ztráty podle § 38p odst. 1 zákona o daních z příjmů se na jeho věc již nevztahovala. O tomto odvolání doposud Odvolací finanční ředitelství nerozhodlo.

- Generální finanční ředitelství dne 28. 1. 2020 pod č. j. 5853/20/7100-40113-050459 sdělilo žalobci, že jeho žádost o řešení případu dohodou podle Arbitrážní konvence (Úmluvy o zamezení dvojího zdanění č. 90/436/EHS) neshledalo důvodnou a to ani ve vztahu k obdobím roků 2005, 2006, neboť správce daně vydal platební výměry a tím tak akceptoval primární úpravy německé daňové správy a tím dvojí zdanění odstranil v plném rozsahu, a ani v vztahu k roků 2010 a 2011 – zde generální finanční ředitelství uvedlo, že uplatnění daňové ztráty v jiném období, než ve kterém vznikla, je poskytováno pouze tuzemským právním řádem. Aby mohl být aktivován čl. 25 Smlouvy a zahájeno řešení případu dohodou za zdaňovací období roků 2010 a 2011, muselo by dojít v těchto zdaňovacích obdobích ke zdanění v rozporu se Smlouvou.
- Ministerstvo financí dne 7. 2. 2020 pod č. j. MF-1768/2020/3901-3 neshledalo podnět žalobce na ochranu před nečinností ve věci dohadovacího řízení podle článku 25 Smlouvy a učinění opatření dle § 39q písm. a), b) zákona o daních z příjmů za důvodný. Ani jeden z požadavků žalobce není podle ministerstva financí postupem při správě daní, při němž se lze domáhat ochrany podle § 38 daňového řádu. Krom toho ministerstvo konstatovalo, že si je vědomo toho, že Generální finanční ředitelství dne 28. 1. 2020 pod č. j. 5853/20/7100-40113-050459 sdělilo žalobci, že jeho žádost o řešení případu dohodou podle Arbitrážní konvence neshledalo důvodnou, není tedy nečinné.
- Generální finanční ředitelství dne 11. 3. 2020, č. j. 6871/20/7100-40113-050459, zrušilo rozhodnutí Odvolacího řízení o nařízení přezkumu ze dne 4. 7. 2013 dodatečných platebních výměrů ze dne 8. 7. 2013 a řízení zastavilo. Generální finanční ředitelství vázáno právním názorem Krajského soudu v Brně ze dne 18. 12. 2019, č. j. 29 Af 34/2018 – 35 shledalo, že napadená rozhodnutí o nařízení přezkumu byla vydána po lhůtě pro doměření daně, proto nelze ani nařídit přezkum dodatečných platebních výměrů.

26. Podle ustanovení § 82 s. ř. s. platí, že „[k]aždý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný.“ Podle ustanovení § 87 odst. 1 s. ř. s. „[s]oud rozhoduje na základě skutkového stavu zjištěného ke dni svého rozhodnutí; rozhoduje-li soud pouze o určení toho, zda zásah byl nezákonný, vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době zásahu.“ Podle ustanovení § 87 odst. 2 věty první s. ř. s. platí, že „[s]oud rozsudkem určí, že provedený zásah

byl nezákonný, a trvá-li takový zásah nebo jeho důsledky anebo brozí-li jeho opakování, zakáže správnímu orgánu, aby v porušování žalobcova práva pokračoval, a přikáže, aby, je-li to možné, obnovil stav před zásahem.“

27. Z ustanovení § 82 s. ř. s. vyplývá, že pro závěr o tom, že žalobce je k podání žaloby aktivně legitimován, je třeba splnit následující předpoklady: Žalobce musí být přímo (1) zkrácen na svých právech (2) nezákonným (3) zásahem, pokynem nebo donucením („zásahem“ v širším smyslu) správního orgánu, který není rozhodnutím (4), a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo (5). Není-li byt jen jediná z uvedených podmínek splněna, nelze ochranu podle ustanovení § 82 a následujících s. ř. s. soudem poskytnout (obdobně srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005 – 65).
28. Žalobce v projednávané věci spatřuje nezákonný zásah v tom, že správní orgány v daňovém řízení řádně nekonají, nevyužívají svěřenou pravomoc a příslušné zákonné instituty a následkem toho nadměrně daňově zatěžují žalobce. Pokud by tomu tak skutečně bylo, takové pasivní (nečinnostní, tj. omisivní) konání správních orgánů by nepochybně mohlo být z povahy věci nezákonným zásahem.
29. Jako další otázku pak posoudil městský soud otázku pasivní legitimace obou žalovaných. Podle § 83 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) je žalovaným ten správní orgán, který podle žalobního tvrzení provedl zásah.
30. O tom, že pravomoc učinit opatření podle § 39q písmene a) a b) zákona o daních z příjmů je svěřena výlučně Ministerstvu financí, není ve věci sporu (srov. dotčené ustanovení). Pokud jde o pravomoc žalovaného 1) Generálního finančního ředitelství vést dohádovací řízení dle článku 25 Smlouvy, ta v článku 3 odst. 1 písm. e) stanovuje tolik, že výraz „příslušný úřad“ označuje v případě Spolkové republiky Německa spolkového ministra financí a v případě Československé socialistické republiky „ministra financí Československé socialistické republiky nebo jeho zmocněného zástupce“. Podle ustanovení § 4 odst. 1 písm. c) a odst. 3 písm. a) zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky poté Generální finanční ředitelství obecně vykonává „působnost ústředního kontaktního orgánu při provádění mezinárodní spolupráce při správě daní“, a z pověření ministerstva financí pak „vykonává působnost ústředního kontaktního orgánu pro vzájemnou mezinárodní administrativní spolupráci se státními orgány jiných států a mezinárodními organizacemi“. To, že Generální finanční ředitelství skutečně bylo pověřeno ministerstvem financí vést dohádovací řízení, pak mezi stranami není sporné – shodně na to poukazuje žalobce /ten ostatně označil v tomto smyslu Generální finanční ředitelství jako žalovaného 2/, svoji pravomoc žalovaný 2) nepopírá, přijímá ji a z této pozice i posuzoval žádost žalobce o vedení dohádovacího řízení a nakonec ji potvrzuje i žalovaný 1). Městský soud i bez toho, aby mu některá strana toto pověření předložila, je proto toho názoru, že o pasivní legitimaci Generálního finančního ředitelství ve věci vedení dohádovacího řízení podle článku 25 Smlouvy též není pochyb. Oba žalované správní orgány jsou proto podle názoru městského soudu v projednávané věci pasivně legitimovány právě tak, jak je označil žalobce v žalobním návrhu (ve znění jeho pozdějšího doplnění).

31. Předtím, než posoudí stěžejní otázku projednávané věci, městský soud považuje za nezbytné shrnout rozhodné okolnosti a souvislosti věci.
32. Z výše uvedených skutkových zjištění vyplývá, že mezinárodní prvek zdanění příjmů žalobce spočíval primárně v úpravě cen obchodů mezi žalobcem a jeho mateřskou společností se sídlem v Německu a to v závislosti na výsledcích dříve ukončeného mezinárodního dohádovacího řízení dle Arbitrážní konvence na roky 2002, 2003 a 2004. Následná daňová kontrola v Německu, která se týkala let 2005 – 2007, totiž přihlédla k výsledkům tohoto arbitrážního řízení a upravila ceny tak, aby obsahovaly 5% ziskovou přírážku (k postupu podle Arbitrážní konvence srov. její články 1, 4 a 6). Podklady, které vycházely z této následné daňové kontroly, poté použil žalobce 27. 6. 2013 k dodatečným daňovým přiznáním za roky 2005 a 2006 (včetně uplatnění daňové ztráty v dodatečných daňových přiznáních v letech 2010 a 2011). Sám žalobce se takto tedy mlčky ztotožnil s úpravou cen a následných zisků na německé straně. Stejný názor ostatně vyjádřil i Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 18. 12. 2019, č. j. 29 Af 34/2018-35, když konstatoval, že *„žalobce podal dodatečná daňová přiznání, v nichž žádal o úpravu základu daně z příjmů právnických osob za daňová období 2005 a 2006, přičemž v přípisu adresovaném Finančnímu úřadu pro Plzeňský kraj se žalobce odkazoval na Arbitrážní konvenci. To však v žádném případě neznamená, že by žalobce podával stížnost ve smyslu čl. 6 odst. 1 Arbitrážní konvence. Dle krajského soudu lze z předmětného přípisu pouze usuzovat, že se žalobce dovolával svého práva na eliminaci zdanění příjmu, který již byl v jiném členském státě zdaněn jeho sdruženému podniku.“* Krajský soud poté shledal, že *„je zcela v dispozici daňového subjektu (zde žalobce), zda se pokusí dosáhnout svého práva na zamezení dvojího zdanění prostřednictvím vnitrostátního prostředku nápravy či prostřednictvím stížnosti dle čl. 6 odst. 1 Arbitrážní konvence“* s tím, že *„nemohou být dodatečné platební výměry považovány za nic jiného, než právě za standardní prostředek nápravy dle vnitrostátního práva. Ostatně jedná se o v českém právním řádu standardní prostředek, určený k řádnému vyměření, resp. doměření daně.“*
33. Celkově pak krajský soud neshledal, že by žalobce podal stížnost podle článku 6 Arbitrážní konvence, dohádovací řízení tedy nemohlo být zahájeno (srov. bod 19 cit. rozsudku). Jakkoliv tedy žalobce v podání („vysvětlení“) ze dne 27. 6. 2013 poukazoval na to, že jej činí podle Arbitrážní konvence snad s úmyslem iniciovat případné dohádovací řízení, v okamžiku dodatečného vyměření (pro něj výhodné výše) daňové ztráty již na další postup podle článku 6 Arbitrážní konvence rezignoval.
34. V návaznosti na následné procesní úkony Odvolacího finančního ředitelství a Generálního finančního ředitelství Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 18. 12. 2019, č. j. 29 Af 34/2018-35, konstatoval, že doměření daně bylo učiněno po lhůtě pro stanovení daně, tím spíše bylo po lhůtě rozhodnuto i o nařízení přezkoumání dodatečných platebních výměrů. Žalovaný 2) vázán tímto právním názorem poté zrušil rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství o přezkoumání dodatečných platebních výměrů a zastavil řízení.
35. Výše uvedené znamená, že doměření daně, tj. i výše daňové ztráty za roky 2005 a 2006 na základě podkladů z německé daňové kontroly (byť na rozdíl od předchozích zdaňovacích období 2002 – 2004 bez dohádovacího řízení dle Arbitrážní konvence) tak zůstalo nezpochybněno; ostatně žalobce proti výši daňové ztráty nic nenamítá.

36. Jádru sporu podle názoru městského soudu spočívá v tom, že žalobce zamýšlel daňovou ztrátu uplatnit proti daňovému základu v období roků 2010 a 2011. Tohoto uplatnění (prozatím) nedosáhl ani cestou obnovy řízení a rovněž ani dodatečnými daňovými přiznáními za tyto roky – správce daně předně rozhodnutími č. j. 819349/13/2304-24801-401538 ze dne 13. 9. 2013 a č. j. 819339/13/2304-24801-401538 ze dne 13. 9. 2013 zastavil řízení ve věci podaných dodatečných přiznání k dani z příjmů právnických osob za roky 2010 a 2011 z důvodu, že nelze dodatečně uplatnit snížení základu daně o daňovou ztrátu v takovém rozsahu.
37. V této situaci je podle názoru městského soudu stěžejní odpověď na otázku, zda se na uplatnění daňové ztráty, která vznikla zdaněním příjmů žalobce v České republice na základě podkladů o daňové kontrole z Německa, může vztahovat čl. 25 Smlouvy, tj. požadavek, aby nedošlo ke zdanění žalobce v rozporu se Smlouvou.
38. Obecně platí, že žalobce má jako daňový rezident České republiky tzv. neomezenou daňovou povinnost v České republice, což znamená, že je povinen zdanit veškeré své příjmy bez ohledu na to, odkud tyto příjmy pocházejí. Za účelem vyloučení dvojího zdanění státy přijímají smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které mají jako tzv. smlouvy prezidentské dle čl. 63 Ústavy České republiky přednost před vnitrostátní právní úpravou (srov. rozsudek ze dne 27. 5. 2015, č. j. 6 Afs 52/2015-29, č. 3262/2015 Sb. NSS). To stanoví mimo jiné i sám zákon o daních z příjmů, dle jehož § 38f odst. 1 „[p]ři vyloučení dvojího zdanění příjmů ze zahraničí, které plynou poplatníkům uvedeným v § 2 odst. 2 a § 17 odst. 3, se postupuje podle příslušných ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění, jimiž je Česká republika vázána“.
39. Účelem smluv o zamezení dvojího zdanění je primárně určení státu, kde se příjem (či náklad) daňově uplatní, a způsob zamezení dvojímu zdanění. Smlouva takto stanovuje v článku 4 daňový domicil (dle sídla ve smluvním státě) a v článku 7 pravidla pro stát zdanění zisku podniků (obecně dle sídla podniku).
40. 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 Smlouvou určenému vnitrostátnímu právu (rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 52/2015-29 či rozsudek ze dne 8. 6. 2009, č. j. 2 Afs 83/2008-58). Rovněž Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 5. 2015, č. j. 6 Afs 52/2015-29, vyložil, že *"Mezinárodní smlouva o zamezení dvojího zdanění omezuje právo smluvního státu požadovat v určitém případě placení daně od osoby (fyzické nebo právnické), která v tomto státě podléhá zdanění podle vnitrostátních daňových předpisů tohoto státu. Tím mezinárodní smlouva mění ustanovení daňových zákonů, a proto obecně vyžaduje schválení podle ústavněprávních předpisů smluvních států. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění nenabrazují vnitrostátní daňové předpisy smluvních států, ani nezakládají nové právo státu požadovat placení daně. Mohou pouze měnit právní režim zdanění stanovený vnitrostátními daňovými předpisy, a to v zásadě jen ku prospěchu daňových subjektů. Jestliže určitý příjem není podle vnitrostátních daňových předpisů smluvního státu podroben zdanění, nemůže tento smluvní stát takový příjem zdanit, ani když mu mezinárodní smlouva tento příjem vyhrazuje ke zdanění. [...] Vnitrostátní daňové předpisy určují i nadále, kdo je povinen platit daň, co je předmětem daně, co je základem daně, jaká je sazba daně, kdy vzniká daňová povinnost atd."*

(Bakeš, M.; Karfíková, M.; Kotáb, P.; Marková, H. a kol. *Finanční právo*. 6. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, 549 s., s. 282 - 283). "

41. Nejvyšší správní soud konkrétně ke Smlouvě o zamezení dvojímu zdanění mezi ČSSR a SRN v rozsudku ze dne 11. 1. 2017, č. j. 2 Afs 166/2016-35 konstatoval, že jejím účelem není harmonizovat daňové právní předpisy smluvních stran; konkrétní úprava pravidel zdanění je svrchovaným právem každého státu. Nejvyšší správní soud poté v projednávané věci vyložil, že např. pokud příjem právnických osob z převodu obchodního podílu je v České republice osvobozen od daně, nelze dovozovat, že by obdobnou právní úpravu mělo přijmout i Německo. V citovaném rozsudku pak Nejvyšší správní soud posuzoval i soulad smluv o zamezení dvojího zdanění s právem Evropské unie. Vyložil zde, že přímé daně spadají do působnosti členských států, členské státy nicméně musejí při výkonu své pravomoci v této oblasti dodržovat právo Společenství (rozsudky Soudního dvora ze dne 3. 10. 2002, Danner, C-136/00, Recueil, s. I-8147, ze dne 12. 12. 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Sb. rozh., s. I-11673 a ze dne 11. 9. 2007, Schwarz, C-76/05, Sb. rozh., s. I-6849). Dle ustálené judikatury Soudního dvora při neexistenci jednotících nebo harmonizačních opatření v rámci Evropské unie mají členské státy i nadále pravomoc stanovit prostřednictvím mezinárodních smluv nebo jednostranně kritéria rozdělení své daňové pravomoci zejména za účelem odstranění dvojího zdanění. Zachování tohoto rozdělení daňové pravomoci je legitimním cílem uznaným Soudním dvorem (rozsudky ze dne 12. 5. 1998, Gilly, C-336/96, Recueil, s. I-2793, ze dne 17. 7. 2014, Nordea Bank Danmark A/S, C-48/13, či ze dne 17. 9. 2015, Miljoen, C-10/14, C-14/14 a C-17/14). Smlouvu o zamezení dvojího zdanění mezi ČSSR a SRN je tak třeba v obecné rovině považovat za souladnou s právem Evropské unie.
42. K porušení článku 63 Smlouvy o fungování Evropské unie (zákaz omezení pohybu kapitálu) by pak podle názoru Nejvyššího správního soudu mohlo dojít pouze v případě, kdy by daňové zacházení s rezidenty jiných členských států, které je objektivně srovnatelné s domácími rezidenty, bylo natolik znevýhodňující, že by odrazovalo od uskutečňování investic mezi členskými státy, přičemž by nebylo odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu (srov. např. rozsudky Soudního dvora ze dne 8. 11. 2007, Amurta SGPS, C-379/05, Sb. rozh., s. I-9569, ze dne 18. 12. 2007, Gronfeldt, C-436/06, Sb. rozh., s. I-12357 či ze dne 2. 6. 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14). Konkrétně pak Nejvyšší správní soud shledal, že tvrzené odlišné zacházení, tj. že příjem z prodeje obchodního podílu byl v Německu zdaněn, zatímco v České republice zdanění nepodléhá, se netýká situací, které jsou objektivně srovnatelné. Jedná se o pravidla zdanění dvou odlišných členských států, a nikoli o vnitrostátní pravidla, která by rozlišovala mezi domácími daňovými rezidenty a daňovými rezidenty jiných členských států.
43. Naopak SDEU v rozsudku ve věci C - 414/06, *Lidl Belgium GmbH & Co.KG* vyložil, že princip zohledňování ztrát vzniklých z činností vykonávaných v tom členském státě, ve kterém má společnost sídlo, je v legitimní pravomoci jednotlivých členských států. Svoboda usazování tedy nemůže být chápána v tom smyslu, že členský stát je povinen zavádět svá daňová pravidla v závislosti na pravidlech jiného členského státu tak, aby za každé situace zaručovala zdanění odstraňující veškeré odlišnosti vyplývající z vnitrostátních daňových právních úprav (rozsudek SDEU ze dne 29. 11. 2011, ve věci C - 371/10, *National Grid Indus*; bod 62).

44. Soudní dvůr v rozsudku ze dne 27. 2. 2020 ve věci C-405/18, *Aures Holdings* vyložil, že možnost poskytnutá právem členského státu společnosti – rezidentovi, aby ztráty vzniklé v tomto členském státě za určité zdaňovací období uplatnila za účelem jejich odečtení od zdanitelného zisku dosaženého společností během následujících zdaňovacích období, představuje daňové zvýhodnění. Jsou-li z nároku na toto zvýhodnění vyloučeny ztráty společnosti, která je rezidentem jednoho členského státu, avšak byla založena podle práva jiného členského státu, vzniklé v tomto jiném členském státě za zdaňovací období, během kterého byla jeho rezidentem, zatímco je takové zvýhodnění přiznáno společnosti, která je rezidentem prvně uvedeného členského státu a které v tomto prvně uvedeném členském státě vznikly ztráty za stejné období, představuje tato skutečnost rozdílné daňové zacházení. V důsledku tohoto rozdílného zacházení by mohla být společnost založená podle práva jednoho členského státu odrazena od přemístění místa svého skutečného vedení do jiného členského státu s cílem vykonávat tam svou ekonomickou činnost. Takové rozdílné zacházení vyplývající z daňových předpisů členského státu v neprospěch společnosti, které využijí svobody usazování, lze připustit pouze tehdy, jestliže se týká situací, které nejsou objektivně srovnatelné, anebo je odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu.
45. Nezohlednění daňové ztráty v projednávané věci jakožto následek vnitrostátního zdanění (určeného podle Smlouvy) je tak podle názoru městského soudu obecně legitimní a v souladu s principy, na nichž je Smlouva o fungování Evropské unie založena. Není přitom sporu o tom, že žalobce je rezidentem v České republice a podle tohoto práva byl také založen, ve věci se nejedná o přesun sídla ani o potřebu zohlednit daňovou ztrátu vzniklou v jiném členském státě před přesunem sídla společnosti. Ze zahraničí pocházejí pouze příjmy žalobce, které byly zdaněny podle českých vnitrostátních předpisů.
46. České vnitrostátní právo – zákon o daních z příjmů – tedy v relevantním znění pro žalobce přiznává v ustanovení § 34 právo odečíst daňovou ztrátu, *„která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje.“* V aktuálně účinném ustanovení § 34 pak přiznává možnost odečíst daňovou ztrátu, poplatníkům daně z příjmů, která jim vznikla za předchozí období na území České republiky *„ve 2 zdaňovacích obdobích bezprostředně předcházejících zdaňovacímu období nebo období, za které se podává daňové přiznání, za která se daňová ztráta stanoví, nebo v 5 zdaňovacích obdobích bezprostředně následujících po období, za které se daňová ztráta stanoví.“*
47. Je zřejmé, že v projednávané věci správce daně stanovil daň z příjmů žalobce na základě podkladů pocházejících z německé daňové kontroly. Tyto podklady česká finanční správa od počátku bezvýhradně akceptovala jako relevantní pro stanovení daně a žalobce, jak již bylo výše vyloženo, pro přehodnocení podkladů německé daňové kontroly (tj. proti stanovení převodních cen) nijak účinně nebrojil. Příjmy žalobce pocházející z Německa (byť upravené německou stranou) byly žalobci správně zdaněny v České republice, tj. v souladu se Smlouvou ve státě sídla žalobce. Daňová ztráta žalobce na dani z příjmů za rok 2006 pak byla stanovena a vyčíslena v souladu s tím podle českých vnitrostátních předpisů, tj. podle pravidel platných stejně a rovněž pro všechny daňové subjekty podléhající těmto předpisům. Podle názoru městského soudu tedy došlo výlučně

k vnitrostátnímu zdanění na území České republiky a nemohlo dojít ke dvojímu zdanění žalobce ve smyslu Smlouvy.

48. Soud připomíná, že podle čl. 25 odst. 1 Smlouvy platí, že *„jestliže se osoba mající bydliště či sídlo v některém smluvním státě domnívá, že opatření učiněná jedním nebo oběma smluvními státy přivodila nebo přivodí pro ni zdanění, které není v souladu s touto smlouvou, může nezávisle na opravných prostředcích, které poskytuje vnitrostátní zákonodárství těchto států, předložit svůj případ příslušnému úřadu smluvního státu, ve kterém má bydliště či sídlo“*. Z odst. 2 uvedeného ustanovení Smlouvy se pak podává, že *„jestliže bude příslušný úřad považovat námitku za oprávněnou a nebude-li sám s to najít uspokojivé řešení, bude se snažit, aby otázku upravit dohodou s příslušným úřadem druhého smluvního státu tak, aby se vyloučilo zdanění, které není ve shodě s touto smlouvou“*. Dle odst. 3 předmětného ustanovení *„příslušné úřady smluvních států se budou snažit vyřešit vzájemnou dohodou obtíže nebo pochybnosti, které mohou vzniknout při výkladu nebo aplikaci této smlouvy. Mohou se také vzájemně poradit za účelem vyloučení dvojího zdanění v případech, které nejsou upraveny touto smlouvou“*. V odst. 4 tohoto ustanovení je pak připuštěno, že *„příslušné úřady smluvních států mohou vejít v přímý styk za účelem aplikace této smlouvy“*.
49. Městský soud je toho názoru, že ke zdanění žalobce došlo v souladu se Smlouvou a za této situace není žalovaný 2) povinen zahájit dohádovací řízení s Německem podle článku 25 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Názor žalovaného 2), který k dohádovacímu řízení podle Arbitrážní konvence příp. podle Smlouvy neshledal důvod, tak ob stojí a městský soud se s ním ztotožnil.
50. Žalobce se rovněž domáhá na žalovaném 1), aby podle ustanovení § 39q zákona o dani z příjmů Ministerstvo financí ve vztahu k zahraničí (Německu)
- a) učinil opatření k zajištění vzájemnosti nebo odvetná opatření za účelem vzájemného vyrovnání zdanění,
 - b) učinil opatření k odstranění tvrdostí a nesrovnalostí.
51. V podstatném lze odkázat na již výše uvedené a městský soud proto shrnuje již vyřčené. Mezinárodní prvek při zdanění příjmů žalobce byl dán jen ve vztahu k převodním cenám. Úpravu cen německé daňové správy akceptoval jak žalobce, tak správce daně, přičemž kvůli stanovení daně podle českých vnitrostátních předpisů po uplynutí lhůty k tomu dané již nebylo možné doměření daně přehodnotit a zůstala tak zachována doměřená daňová ztráta. U daňové ztráty stanovené podle pravidel českých vnitrostátních předpisů a v možnostech jejího uplatnění při zdanění žalobce (jež je svěřeno výlučně českým vnitrostátním předpisům) podle názoru městského soudu neexistuje mezinárodní prvek. Městský soud je proto názoru, že zde ani nejsou dány důvody k opatření k zajištění vzájemnosti nebo odvetná opatření za účelem vzájemného vyrovnání zdanění nebo k odstranění tvrdostí a nesrovnalostí se zahraničím.
52. Z výše uvedených důvodů se tak městský soud v meritu žaloby se žalobcem neztotožnil. Je toho názoru, že ani žalovaný 1) ani žalovaný 2) nejsou povinni vést dohádovací řízení s Německem ať už podle Arbitrážní konvence nebo podle Smlouvy, příp. učinit opatření podle § 39q zákona o dani z příjmů. Městský soud současně podotýká, že žalobce svou žalobou sice usiluje o vyvolání zmíněných procesů u obou žalovaných, avšak ani on sám

nenastínil soudu svoji představu o tom, jakého výsledku by v těchto procesech vlastně mělo být nyní dosaženo. Lze tedy usoudit, že představu o vhodné aplikaci obou institutů nemá vlastně ani žalobce sám.

53. Otázkou v tomto procesu v podstatě nevyřešenou (a pro meritum věci již nedůležitou), avšak významnou pro úplné zodpovězení a dokreslení situace, je poté to, jaká je či byla vhodná možnost procesní obrany žalobce proti nezohlednění daňové ztráty za rok 2006 ve zdaňovacích obdobích roků 2010 a 2011.
54. Otázkami týkajícími se zohlednění daňové ztráty v základu daně za jiná zdaňovací období podle již citovaného ustanovení § 34 zákona o dani z příjmů se věnuje bohatá judikatura správních soudů.
55. Judikatura (naposledy rozsudek NSS, č. j. 8 Afs 58/2019 – 48 ze dne 13. 5. 2020, dále rozsudky ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 28/2003 – 69, č. 438/2005 Sb. NSS, ze dne 24. 2. 2012, č. j. 5 Afs 66/2011 – 109) již dovodila, že tříletá lhůta pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu se stanoví a počítá v případě daňové ztráty podle speciální úpravy podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 4. 2016, č. j. 4 Afs 251/2015-74, či ze dne 9. 9. 2019, č. j. 7 Afs 134/2019-20), přičemž nedochází k tzv. řetězení ztrát (tj. ke vzniku další daňové ztráty v průběhu těchto daňových období) a tato skutečnost nemá za následek prodloužení lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období, v němž vznikla daňová ztráta poprvé. Uvedená právní norma se použije na veškeré poplatníky daně z příjmů (viz § 38r odst. 4 zákona o daních z příjmů a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 2. 2012, č. j. 5 Afs 63/2011 – 109). Z hlediska počítání lhůty pro doměření daně za zdaňovací období, ve kterém byla vyměřena daňová ztráta, přitom není rozhodné, zdali daňový subjekt daňovou ztrátu zcela nebo zčásti v následujících zdaňovacích obdobích skutečně uplatní, nýbrž to, že tak podle zákona učinit může (rozsudek ze dne 15. 4. 2016, č. j. 4 Afs 251/2015 – 74).
56. Nejvyšší správní soud dále v rozsudku ze dne 16. 10. 2008, 5 Afs 27/2008 – 18 vyložil, že zákon umožňuje uplatnit daňovou ztrátu jako odčitatelnou položku také zpětně v dodatečném daňovém přiznání. Později v rozsudku ze dne 27. 2. 2014, č. j. 9 Afs 41/2013-33 Nejvyšší správní soud vyložil, že daňovou ztrátu lze zásadně uplatnit dodatečným daňovým přiznáním, ale i jinými způsoby. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2020, č. j. 9 Afs 81/2020 – 40, pak na konkrétním případě vypočítává plynutí lhůt pro stanovení daně.
57. Jak již bylo zmíněno, daňová ztráta vznikla za zdaňovací období roku 2006. Daňovou ztrátu bylo lze v souladu s výše uvedenými pravidly uplatnit naposledy ve zdaňovacím období za rok 2011 (a ve lhůtách pro stanovení daně za toto období).
58. Na pravidla pro odpočet daňové ztráty žalobce pak bylo třeba aplikovat ustanovení § 38p zákona o dani z příjmů ve znění do 31. 12. 2014, neboť jestliže od ledna 2015 vstoupilo v účinnost zcela nové znění ustanovení § 38p zákona o daních z příjmů, to se dle přechodných ustanovení aplikuje až pro zdaňovací období započatá dnem 1. 1. 2015 a nikoliv tedy na období 2010 a 2011.

59. Podle § 38p ve znění účinném do 31. 12. 2014 platí, že „vyšší částky odčitatelných položek podle § 34 a položek snižujících základ daně podle § 20 odst. 7 a 8 může uplatnit poplatník nebo jeho právní nástupce pouze v dodatečném přiznání k dani z příjmů právnických osob na vyšší daňovou povinnost nebo na daňovou povinnost, která se neodchyluje od poslední známé daňové povinnosti, a to jen v takové výši, aby rozdíl mezi nově stanoveným základem daně sníženým o tyto položky zaokrouhleným na celé tisícikoruny dolů a základem daně sníženým o odčitatelné položky podle § 34 a položky snižující základ daně podle § 20 odst. 7 a 8 zaokrouhleným na celé tisícikoruny dolů, z něhož byla daň pravomocně vyměřena (doměřena), činil alespoň 1 000 Kč, není-li stanoveno v tomto zákoně jinak.“ Pokud jde o lhůty, podle § 141 daňového řádu v relevantním znění pak platí, že „1) zjistí-li daňový subjekt, že daň má být vyšší než poslední známá daň, je povinen podat do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém to zjistil, dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování a ve stejné lhůtě rozdílную částku uhradit. Tato povinnost trvá, pokud běží lhůta pro stanovení daně. Poslední známá daň je výsledná daň, jak byla správcem daně dosud pravomocně stanovena v dosavadním průběhu daňového řízení o této dani. 2) Daňový subjekt je oprávněn ve lhůtě podle odstavce 1 podat dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování na daň nižší, než je poslední známá daň, jestliže daň byla pravomocně stanovena v nesprávné výši; v tomto dodatečném daňovém přiznání nebo dodatečném vyúčtování nelze namítat vady postupu správce daně.“
60. Výkladem obou ustanovení se věnoval rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 8. 2015, č. j. 1 Afs 238/2014 – 52. Podle něj byl daňový subjekt podle ustanovení § 38p odst. 1 zákona o daních z příjmů oprávněn ve lhůtě podle odstavce 1 citovaného ustanovení podat dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování na daň nižší, než byla poslední známá daň, jestliže vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nasvědčují tomu, že daň byla stanovena v nesprávné výši. Lhůtou bylo třeba rozumět dle § 141 odst. 1 daňového řádu dobu do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém daňový subjekt předmětné skutečnosti zjistil.
61. Žalobce dodatečné daňové přiznání za rok 2010 a 2011 podal včas dne 27. 6. 2013, když se o důvodech se dozvěděl dne 19. 6. 2013 (uvedená data nejsou a nebyla sporná ani u správce daně v řízení o dodatečném doměření daně za roky 2010 a 2011). Správce daně však v tomto rozsahu daňovou ztrátu nezohlednil a řízení o dodatečných daňových přiznáních zastavil pro nesplnění podmínek podle § 38p zákona o daních z příjmů.
62. Městský soud je toho názoru, že první skutečně vhodnou procesní obranou mělo být přezkoumání platebních výměrů za roky 2010 a 2011, v nichž správce daně žalobci neumožnil zohlednění daňové ztráty za daňové období roku 2006. Žalobce takovou procesní obranu však nezvolil. Až následně, jak vyplývá z výše rekapitulovaného přehledu řízení, se žalobce v řízení u Krajského soudu v Plzni pod sp. zn. 77 Af 1/2019 domáhá přezkoumání rozhodnutí o zastavení řízení o obnově daňových řízení za roky 2010 a 2011, příp. žalobce aktuálně podal odvolání proti pozdějšímu zastavení řízení o dodatečných daňových přiznáních za rok 2010 a 2011 podaných dne 28. 10. 2019.

63. Pokud však žalobce nevyužil již první procesní obrany, v níž by se domáhal přezkoumání důvodů pro nezohlednění daňové ztráty a případného přehodnocení postoje správce daně a k úspěchu nepovedou ani následná zmíněná odvolací či soudní řízení, žalobci již nezbude, než současný výsledek zdanění respektovat. Ostatně v rozsudku ze dne 11. 12. 2019, č. j. 6 Afs 147/2019 – 26, Nejvyšší správní soud odmítl, že by snad měla být odmítnuta aplikace ustanovení zákona o daních z příjmů, která jsou pro daňový subjekt nevýhodná, tj. omezují jeho možnosti snížit si své daňové povinnosti vůči státu. V opačném případě by bylo nutné všechna taková ustanovení, která jsou v neprospěch daňového subjektu (tj. jejich dodržení vede ke zvýšení jeho daňové povinnosti), v rozporu s jejich výslovným zněním neaplikovat, což by vedlo k naprosté negaci hmotně právních omezujících podmínek – např. otázka daňové uznatelnosti účetních odpisů a usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2015, č. j. 9 Afs 74/2014 - 125).
64. Městský soud zdůrazňuje, že posledně uvedený názor na procesně vhodnou možnost žalobce uplatnit daňovou ztrátu vyslovil jen nad rámec a mimo vlastní rozhodovací důvody tohoto rozsudku; na výrok tohoto rozsudku úvahy o vhodnosti procesní obrany žalobce nemají žádný vliv. Ve věci samé, tj. v rozsahu, v níž se žalobce domáhal deklarace nezákonnosti zásahu žalovaných (viz odstavec 1 rozsudku) však městský soud celkově postupy žalovaného 1) a 2) shledal souladné s právní úpravou i s citovanou judikaturou. Důvody pro zahájení dohodovacího řízení s Německem ve věci žalobce neshledal a neshledal důvod ani pro opatření podle § 39q zákona o dani z příjmů. Se žalobcem se proto ve věci samé zcela neztotožnil.

IV. Závěr a náklady řízení

65. Na základě všech shora uvedených skutečností městský soud shledal žalobu nedůvodnou, a proto ji podle ustanovení § 87 odst. 3 s. ř. s. zamítl.
66. O nákladech řízení rozhodl městský soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný 1) i 2) měl v řízení procesní úspěch, městský soud jim náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť neshledal, že by jim vznikly účelně vynaložené náklady nad rámec jejich běžné činnosti (srov. např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014 – 47, č. 3228/2015 Sb. NSS).

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 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, 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 19. srpna 2020

JUDr. Ing. Viera Horčicová v. r.
předsedkyně senátu