



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců Mgr. Martina Lachmanna a JUDr. Jaromíra Klepše v právní věci

žalobce: **MUDr. J. J.,**
bytem K. 1

zastoupeného JUDr. Zdeňkem Koschinem, advokátem
sídlem Štefánikova 75/48, Praha 5

proti

žalovanému: **Ministerstvo financí**
sídlem Letenská 15, Praha 1

o žalobě na ochranu proti nezákonnému zásahu žalovaného ve věci žádosti žalobce ze dne 11. 6. 2014 o zahájení řízení „Řešení případů cestou dohody“ podle čl. 25 Smlouvy mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německa o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení a vymezení sporu

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá ochrany proti nezákonnému zásahu Ministerstva financí (dále jen „**žalovaný**“), ve věci žádosti žalobce ze dne 11. 6. 2014 o zahájení řízení

„Řešení případů cestou dohody“ podle čl. 25 Smlouvy mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německa o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku, publikované vyhláškou Ministerstva zahraničních věcí č. 18/1984 Sb. (dále též „Smlouva“), vedené pod sp. zn. MF-46723/2014/15 (dále též „Žádost“).

2. Žalobce (po poslední úpravě žalobního petitu – srov. dále) navrhl, aby soud rozsudkem (i.) žalovanému uložil dále řádně postupovat v řešení a novém posouzení Žádosti a chránit tak jeho práva, jako daňového rezidenta České republiky, a (ii.) určil, že postup žalovaného, pokud nevycházel z osvědčení Finančního úřadu pro Středočeský kraj, územního pracoviště v Říčanech, dle něhož žalobce má a v letech 1993 až 2010 měl daňový domicil v České republice, je nezákonný.

II. Dosavadní průběh řízení o žalobě

3. Žalobou ze dne 9. 12. 2018, podanou u Městského soudu v Praze téhož dne, se žalobce původně ve věci Žádosti domáhal ochrany proti nečinnosti žalovaného.
4. Žalobce podanou žalobu označil jako žalobu „o vyslovení povinnosti oránu veřejné správy ve věci rozhodnout“, přičemž v textu žaloby opakovaně odkázal na úpravu obsaženou v § 79 a násl. s. ř. s., upravující řízení o žalobě na ochranu proti nečinnosti. Žalobce se domáhal toho, aby soud rozsudkem žalovanému uložil „dále řádně postupovat v řešení a novém posouzení žádosti žalobce ze dne 11. června 2018 [ve skutečnosti 2014, jak je zjevné z dalších podání žalobce – pozn. soudu], vedené pod sp. zn. MF-46723/2014-15, o řešení jeho případu dohodou mezi Českou republikou a Spolkovou republikou Německo, podle čl. 25 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění“.
5. Dne 10. 12. 2018 pak bylo soudu doručeno další podání žalobce, označení jako „doplnění žaloby“, v němž žalobce podanou žalobu doplnil tak, že soudu dále navrhoval, aby soud připsal žalovanému ze dne 11. 10. 2018, čj. MF-46723/2014/15-33, které je dle žalobce možno považovat za „quasi rozhodnutí“, rozsudkem zrušil.
6. Usnesením ze dne 3. 1. 2019, čj. 10 A 162/2018 - 15, doručeným žalobci dne 8. 1. 2019, zdejší soud žalobce vyzval, aby do jednoho týdne od doručení tohoto usnesení odstranil vady podání tak, že vyjasní, zda podává žalobu proti nečinnosti, žalobu proti rozhodnutí či oba žalobní typy zároveň.
7. V odůvodnění usnesení přitom uvedl, že podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu je žalobce povinen vždy zvolit jeden žalobní typ vymezený v soudním řádu správním a nemůže jednotlivé žalobní typy navzájem zaměňovat nebo je v žalobě směšovat (srov. rozsudky ze dne 20. 4. 2005, čj. 7 Afs 84/2004 - 84, či ze dne 9. 7. 2009, čj. 7 Aps 2/2009 - 197). Ve správním soudnictví se nepřipouští alternativní či eventuelní petit, pokud by alternativy či eventualy měly spočívat v odlišných žalobních typech (srov. rozsudky ze dne 26. 10. 2004, čj. 6 Ans 1/2003 - 101, publ. pod č. 652/2005 Sb. NSS, či ze dne 9. 12. 2015, čj. 10 Afs 151/2015 - 27). Současně ovšem zdejší soud v odůvodnění předmětného usnesení konstatoval, že v případě procesní nejistoty ohledně správného žalobního typu žalobkyně může podat více žalob zároveň, a to i v jediném podání. Za všechny podané žaloby však vzniká poplatková povinnost (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 5. 2016, čj. 6 As 69/2016 - 39, č. 3412/2016 Sb. NSS, bod 15). S ohledem na výše uvedené soud žalobce vyzval, aby ve stanovené lhůtě odstranil vadu svého podání spočívající ve shora popsáném způsobu formulace petitu žaloby na ochranu proti

nečinnosti žalovaného, resp. proti rozhodnutí žalovaného, s tím, že je povinen buď zvolit jeden z uvedených žalobních typů, nebo jednoznačně uvést, že trvá na projednání obou žalob se všemi procesními důsledky.

8. Žalobce posléze v reakci na vydané usnesení podáními ze dne 13. 1. 2019 setrval na projednání obou podaných žalob, tj. jak žaloby na ochranu proti nečinnosti žalovaného, tak žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 10. 2018, čj. MF-46723/2014/15-33.
9. Soud proto usnesením ze dne 16. 1. 2019, čj. 10 A 162/2019 - 40, podle § 39 odst. 2 s. ř. s. *per analogiam* vyloučil k samostatnému projednání žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 10. 2018, čj. MF-46723/2014/15-33. Učinil tak se zřetelem k tomu, že žalobcem podané žaloby jsou žalobami odlišných žalobních typů, kterým odpovídají v soudním řádu správním relativně samostatné procesní úpravy, jež se liší co do stanovení počátku běhu lhůt k uplatnění žaloby, jejích náležitostí, úpravy aktivní i pasivní procesní legitimace, úpravy toho, k jakému datu soud zjišťuje skutkový a právní stav atd. Podle Městského soudu v Praze by tedy bylo s ohledem na uvedené mimořádně obtížné vést společné řízení o obou podaných žalobách současně tak, aby bylo možno na jeho konci rozhodnout v souladu s požadavky obou procesních úprav připadajících v úvahu. Dalším důvodem, pro který pak zdejší soud přistoupil k vyloučení podané žaloby proti rozhodnutí k samostatnému projednání, je vzájemný vztah obou žalobních typů (vztah speciality).
10. V řízení vedeném pod sp. zn. 10 A 162/2019 pak tedy soud dále pokračoval v řízení o žalobě na ochranu proti nečinnosti ve věci Žádosti žalobce.
11. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě ze dne 13. 3. 2019, doručeném soudu dne 14. 3. 2019, navrhl, aby soud podanou žalobu podle § 46 s. ř. s. odmítl, neboť žalobce v rozporu s § 79 odst. 1 s. ř. s. podle žalovaného netvrdí, ani neprokazuje, že by ve věci využil jakékoliv opatření proti tvrzené nečinnosti, ať už podle správního řádu, pod který činnost žalovaného subsumuje, či podle jiného procesního předpisu, podle kterého by měl žalovaný ve věci rozhodovat. Žalovaný rovněž poukazoval na to, že cestou žaloby podle § 79 odst. 1 s. ř. s. se lze domáhat vydání rozhodnutí nebo osvědčení, žalobce se však dle žalovaného domáhá, aby žalovaný „řádne postupoval“ bez určení, jaké rozhodnutí má žalovaný ve věci vydat. Žalovaný také podrobně popsal charakter dohádovacího řízení podle čl. 25 Smlouvy a zdůraznil, že Smlouva nepředpokládá, že by žalovaný postupem podle Smlouvy vydával jakékoli rozhodnutí.
12. Žalobce posléze ve své replice ze dne 22. 3. 2019, doručeném soudu téhož dne, mj. v reakci na návrh žalovaného na odmítnutí podané žaloby poznamenal, že realizoval veškeré dostupné kroky popsané v žalobě a jejím doplnění, aby žalovaného přesvědčil o správnosti svých tvrzení týkajících se jeho daňového domicilu v České republice. Současně v reakci na závěry žalovaného týkající se povahy dohádovacího řízení a s tím spojené závěry stran soudním řádem správním předvídaných způsobilých žalobních návrhů v řízení podle § 79 a násl. s. ř. s. žalobce připustil, že není v možnostech žalovaného, aby vydal rozhodnutí o daňovém domicilu, a žalobce se proto nemůže domáhat vydání rozhodnutí či osvědčení o této skutečnosti. Žalobce nicméně přesto upravil svůj žalobní petit s tím, že se předmětnou nečinností žalobou domáhá jednak vydání rozsudku, kterým by soud žalovanému (i.) uložil „řádne postupovat v řešení a novém posouzení žádosti žalobce ze dne 11. června 2014, vedené pod sp. zn. MF-46723/2014/15, o řešení jeho případu dohodou mezi Českou republikou a Spolkovou republikou Německo, podle čl. 25 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění“, a současně,

jímž by soud osvědčil, „že žalobce, MUDr. J. J., trvale bytem: K. 1, PSČ ..., okr. P., r. č. ..., je daňovým residentem České republiky“.

13. Žalovaný v duplice ze dne 25. 4. 2019 mj. uvedl, že „potvrzení o daňovém domicilu vydává místně a věcně příslušný finanční úřad, kterým je pro žalobce Finanční úřad pro Středočeský kraj, Územní pracoviště v Říčanech a to na základě ust. § 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve spojení s ust. § 13 a § 70 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Žalovaný nemá legislativní zmocnění takové osvědčení vydat“.
14. Žalobce pak v podané triplice ze dne 31. 5. 2019 setrval na svých procesních stanoviscích. Přitom připustil, že žalovaný nemá legislativní zmocnění, aby osvědčení o daňovém domicilu vydal.
15. Soud v rámci předběžného posouzení věci zkoumal, zda jsou dány všechny procesní podmínky, jejichž splnění je nezbytným předpokladem pro meritorní projednání a rozhodnutí věci. Dospěl přitom k závěru, že žalobce se podanou nečinností žalobou nedomáhá vydání rozsudku, kterým by soud žalovanému uložil vydat rozhodnutí podle § 65 odst. 1 s. ř. s. ani osvědčení, resp. ani netvrdí, že by v daném případě žalovaný vedl správní řízení nebo jiný postup, v jehož rámci by byl povinen takové rozhodnutí nebo osvědčení vydat. S přihlédnutím k závěrům vysloveným v nálezů Ústavního soudu ze dne 14. 8. 2019, sp. zn. II. ÚS 2398/18, akcentujícím zákaz tzv. překvapivých rozhodnutí (a to i s ohledem na obtíže spojené se správnou volbou konkrétního žalobního typu) pak soud namísto toho, aby rovnou přikročil k vydání usnesení o odmítnutí žaloby podle § 46 odst. 1 s. ř. s. (žaloba by nemohla být jako žaloba na ochranu proti nečinnosti podle § 79 a násled. s. ř. s. věcně projednána a musela by být odmítnuta), usnesením ze dne 29. 10. 2019, čj. 10 A 162/2018 - 104, žalobce vyzval, aby ve stanovené lhůtě podanou žalobu upravil na žalobu na ochranu proti nezákonnému zásahu žalovaného a specifikoval, v jakém konkrétním postupu či úkonu žalovaného takový nezákonný zásah spatřuje, a odpovídajícím způsobem upravil rovněž návrh výroku rozsudku. Vyšel přitom ze závěru, že v podáních žalobce popsany postup žalovaného by za určitých okolností v obecné rovině mohl představovat nezákonný zásah správního orgánu podle § 82 s. ř. s.
16. Žalobce posléze v podání ze dne 31. 10. 2019 k výzvě soudu podanou žalobu upravil na žalobu proti nezákonnému zásahu a změnil rovněž žalobní petit (viz výše).

III. Žalobní argumentace

17. Žalobce v podané žalobě uvedl, že jako bipolita, občan České republiky i občan Spolkové republiky Německo, požádal podle čl. 25 Smlouvy dne 11. 6. 2014 žalovaného o zahájení řízení „Řešení případů cestou dohody“. Zahájení řešení případu dohodou v relaci ČR – SRN bylo žalobci potvrzeno přípisem žalovaného ze dne 17. 6. 2014, čj. MF-46723/2014/15-4 a dále e-mailovým sdělením dne 25. 7. 2014.
18. Žalobce poukazoval na to, že přes podrobně doložené údaje o tom, že žalobce je z pohledu čl. 25 Smlouvy daňovým residentem v České republice, vyslovil žalovaný v souvislosti s řešením jeho věci podle čl. 25 Smlouvy stanovisko vyjádřené v přípisu ze dne 11. 10. 2018, čj. MF-46723/2014/15-33, podle něhož je žalobce z pohledu čl. 25 Smlouvy daňovým residentem SRN. Žalobce měl za to, že požádal-li žalovaného o zahájení řízení „Řešení případů cestou dohody“ v relaci Česká republika – SRN, a žalovaný toto odmítl, aniž by pro uvedené měl vytvořeny právně relevantní doklady, a vycházel-li pouze z chybného sdělení německé strany a nikoliv z doložených dokladů, potom je dána kompetence soudu

ve správním soudnictví. Žalovaný ve svém sdělení ze dne 11. 10. 2018 podle přesvědčení zamlčel a neuvedl důležité důkazy, které mu byly předloženy a jež dokládají rezidenturu žalobce v České republice. Tím z pohledu žalobce došlo i k porušení jeho práv garantovaných Listinou základních práv a svobod (dále též „**Listina**“) a Úmluvou o ochraně lidských práv a základních svobod.

19. Žalobce dále uvedl, že v návaznosti na Žádost předkládal žalobce prostřednictvím svého zástupce následující podání
- žádost o osobní projednání věci ze dne 19. 8. 2018
 - vyjádření ke skutkové a právní stránce věci, včetně příloh, ze dne 19. 8. 2018
 - opakovanou žádost o osobní projednání věci ze dne 21. 8. 2018
 - dodatek k vyjádření ke skutkové a právní stránce věci ze dne 21. 8. 2018
 - přípis ze dne 9. 9. 2018
 - vyjádření ke stanovisku německé strany, včetně příloh, ze dne 9. 9. 2018
 - vyjádření k problematice daňového domicilu ze dne 15. 9. 2018.
20. Dne 10. 9. 2018 pak byl dle žalobce ze strany Finančního úřadu pro Středočeský kraj, územního pracoviště v Říčanech (dále též „**správce daně**“), sepsán s žalobcem protokol o místním šetření, v němž byl žalobce informován, že správce daně sdělil žalovanému, že žalobce je daňovým rezidentem v České republice, přičemž správce daně vydal pro období 1993 až 2010 potvrzení o žalobcově daňovém domicilu. K požadovanému osobnímu projednání předmětné problematiky za účasti žalobce a jeho zástupce podle žalobce nedošlo.
21. Žalobce namítal, že z naprosto nepochopitelných důvodů se žalovaný postavil na německou stranu, a ač to je v rozporu s veškerými předloženými dokumenty, žalobcem předložené důkazy odmítl a naopak akceptoval chybné důkazy předložené německou stranou. Přes podrobně doložené údaje o tom, že z pohledu čl. 25 Smlouvy je žalobce daňovým rezidentem v České republice, vyslovil žalovaný podle žalobce v souvislosti s řešením jeho věci podle čl. 25 Smlouvy v přípisu ze dne 11. 10. 2018, čj. MF-46723/2014/15-33, závěr, že je žalobce z pohledu čl. 25 Smlouvy daňovým rezidentem SRN. Uvedený závěr byl podle žalobce opřen o dále uvedené body:
- 1) žalobce podával v SRN za období 1997 až 2007 přiznání k daním prostřednictvím svého daňového poradce u Finančního úřadu v Lahru a jeho činnost honoroval;
 - 2) žalobce má evidováno bydliště na radnici v SRN, kde byl ženatý, rozveden až v roce 2012, a kde žil se svou manželkou na společném bydlišti v Ettenheimu;
 - 3) žalobce má dva syny, kteří žijí v SRN, a to MUDr. P. J. J. a MUDr. M. K. – J., přičemž v SRN žije dcera MUDr. P. J. J. z prvního manželství;
 - 4) žalobce v uvedeném období byl členem tenisového klubu v SRN, kde platil celoroční příspěvek;
 - 5) na adresu v SRN jsou žalobci doručovány písemnosti;
 - 6) žalobce trávil většinu času v německé rezidenci, když nabytí různých nemovitostí v ČR nedokladuje, že s manželkou a syny nežil v SRN;

- 7) žalobce se v ČR trvale nezdržuje, přičemž žalovaný není oprávněn zpochybňovat zprávu jiného českého státního úřadu, kdy na základě spolupráce českých a německých justičních úřadů v této věci Okresní státní zastupitelství Praha – východ zaslalo dne 23. 3. 2010 Státnímu zastupitelství Bochum sdělení, ve kterém konstatuje, že podezřelí manželé J. se v domě na adrese K. 1 nezdržují a podle sdělení místně příslušného správce daně nejsou poplatníky daně z příjmů fyzických osob.
22. Žalobce namítal, že hodnocení žalovaného je zcela chybné, přičemž skutkové údaje, o něž se opírá, jsou nesprávné, a je odepřením poskytnutí práv žalobci. Žalobce posléze podrobně vysvětloval důvody, pro které se se závěry žalovaného uvedenými v přípisu ze dne 11. 10. 2018 neztotožnil.
23. V doplnění žaloby ze dne 10. 12. 2018 žalobce (nad rámec argumentace relevantní pro vyloučené řízení vedené zdejším soudem pod sp. zn. 10 A 19/2019 ve věci žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 10. 2018, čj. MF-46723/2014/15-33) poukazoval na to, že obrátil-li se žalobce na žalovaného, aby poskytnul ochranu jeho právům proti svévoli německé strany, žalovaný postupoval v rozporu s žalobcem označenými ustanoveními Listiny, pokud odmítl jeho případ řešit.
24. V dalším doplnění žaloby ze dne 7. 1. 2019 pak žalobce v tomto směru zopakoval, že žalovaný „bez dalšího přejalo stanovisko německé strany, aniž jeho tvrzení a správnost jakkoliv ověřovalo, že měl v předmětném období, vedle trvalého bydliště na K., evidováno bydliště i v E., s tvrzením, že tento dům byl jím vlastněn spolu s jeho někdejší manželkou, MUDr. V. J.“.
25. Na shora rekapitulované argumentaci brojící proti závěrům žalovaného vysloveným v přípisu žalovaného ze dne 11. 10. 2018, čj. MF-46723/2014/15-33 a poukazující na recepci nesprávného a nepodloženého stanoviska německé strany, resp. na porušení žalobcem specifikovaných ustanovení Listiny, pak žalobce setrval rovněž v upřesnění žaloby ze dne 13. 1. 2019, kde také opět podrobně vysvětloval důvody, pro které se se závěry žalovaného uvedenými v přípisu ze dne 11. 10. 2018 neztotožnil.

IV. Argumentace žalovaného

26. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě ze dne 13. 3. 2019, doručeném soudu dne 14. 3. 2019, konstatoval, že žalobce je současně občan České republiky a SRN. Dne 9. 6. 2014 se žalobce na žalovaného obrátil e-mailem a následně dne 11. 6. 2014 dopisem s žádostí o iniciaci dohádovacího řízení mezi Českou republikou a SRN dle čl. 25 Smlouvy, jež je mezinárodní smlouvou dle čl. 10 Ústavy. Žalobce podle žalovaného disponoval účty a peněžními prostředky v Lichtenštejnsku, jejichž výnosy nikdy nedal v České republice ani v SRN. Iniciací dohádovacího řízení dle Smlouvy se žalobce dle žalovaného snaží prokázat, že své celosvětové příjmy měl danit v České republice, ač tak v rozhodném období nikdy nečinil, čímž se snaží zpochybnit povinnosti uložené mu správcem daně v SRN a dosáhnout toho, aby jeho příjmy nebyly zdaněny ani v České republice, kde je jeho daňová povinnost promlčena, ani v SRN. Dle žalovaného se jedná o problematiku tzv. dvojího rezidentství osob, tj. tedy stanovení daňového domicilu osob pouze v jednom smluvním státě v případě, kdy jsou tyto osoby, v souladu s vnitrostátními právními předpisy obou smluvních států, daňovými rezidenty obou těchto států. Je-li mezi státy uzavřena smlouva o zamezení dvojímu zdanění, fyzická osoba může být dle žalovaného, zjednodušeně řečeno, rezidentem pouze jednoho státu, a to v návaznosti na kritéria stanovená předmětnou smlouvou.

27. Žalovaný upozornil, že proti žalobci z titulu jeho státní příslušnosti a statusu daňového rezidenta v SRN a na základě předchozího protiprávního jednání v SRN probíhá v SRN soudní řízení. Doplnil, že se dne 17. 6. 2014 přípisem čj. MF-46723/2014/15-3 obrátil prostřednictvím Generálního finančního ředitelství na místně příslušného správce daně žalobce v ČR, aby případ prošetřil v kontextu let 1993 - 2010, resp. zejména období 1997-2008. Žalobce byl dle žalovaného o zahájení tohoto procesu informován dopisem ze dne 17. 6. 2014, čj. MF-46723/2014/15-4. Následná komunikace žalovaného a správce daně v kontextu řešení tohoto případu je dle žalovaného zachycena v písemnostech pod č. j. MF-46723/2014/15-6, čj. MF-46723/2014/15-8, a čj. MF-46723/2014/15-10. Správce daně přitom podle žalovaného v rámci této komunikace uvádí, že pro potvrzení sdělených skutečností a zajištění potřebné podkladové dokumentace je nezbytná osobní účast žalobce a z toho důvodu bude žalobce po předpokládaném návratu ze zahraničí opětovně vyzván, aby se za účelem ověření a doložení požadovaných skutečností dostavil ke správci daně. Správce daně podle žalovaného kontaktoval dne 7. 1. 2015 žalobce za účelem zjištění jeho plánovaného návratu do České republiky, přičemž mu bylo žalobcem sděleno, že jeho zpětný návrat ze zahraničí se odkládá na neurčito a že po návratu do České republiky bude správce daně kontaktovat, což se do 9. 4. 2018 nestalo.
28. Žalovaný dále uvedl, že mezinárodní část dohádovacího řízení mezi Českou republikou a SRN zahájil dopisem ze dne 1. 6. 2018, čj. MF-46723/2014/15-14, a to i v návaznosti na podání žalobce ze dne 9. 4. 2018 a 30. 5. 2018, evidovaná pod čj. MF-46723/2014/15-12 a čj. MF-46723/2014/15-16. Žalovaný zdůraznil, že toto řízení dosud nebylo ukončeno a i nadále probíhá výměna informací a podkladů s německou stranou. Žalovaný doplnil, že současně informoval německou stranu ve svém dopise ze dne 7. 9. 2018, čj. MF-46723/2014/15-26, že v případě, že by obdržel nové důkazy, informace a argumenty od žalobce, tak se na německou stranu znovu obrátí, a že o současném stavu dohádovacího řízení informuje žalobce, což také obratem učinil.
29. Žalovaný konstatoval, že přípisem ze dne 11. 10. 2018, čj. MF-46723/2014/15-33 žalobce informoval o tom, že se v dané záležitosti obrátil na příslušný německý úřad, a dále rovněž o faktickém průběhu dosavadního řízení mezi SRN a Českou republikou, které však souviselo jak s dohádovacím řízením dle Smlouvy, tak i s výsledky šetření příslušných českých a německých justičních orgánů vedených v souvislosti se soudním řízením v SRN. Poslední dopis pak žalovaný odeslal příslušnému orgánu v SRN (*Bundeszentralamt für Steuern*), ve kterém žádal upřesnění, co vedlo německou stranu ke změně hodnocení daňového statutu žalobce. Na předmětný dopis podle žalovaného příslušné orgány v SRN ještě nereagovaly.
30. Z výše uvedeného popisu situace a ze správního spisu je dle žalovaného zcela patrné, že žalovaný není ve věci nečinný, řízení o dohodě dle čl. 25 Smlouvy s příslušnými německými orgány zahájil a komunikuje ve věci jak se žalobcem, tak i s orgány v SRN.
31. Žalovaný upozornil, že čl. 25 Smlouvy stanoví, že její strany se „budou snažit upravit otázku dohodou“, nikoliv že žalovaný rozhodne o právech a povinnostech žalobce vůči druhé straně v určité lhůtě. Takový výklad je dle žalovaného zcela nemožný, neboť se jedná o vztah a řízení vyplývající z mezinárodního práva veřejného, nikoliv z vnitrostátních správních či jiných procesních předpisů. Žalovaný k charakteru dohádovacího řízení doplnil, že smlouvy o zamezení dvojímu zdanění a protokoly k nim se sjednávají především za účelem vyloučení mezinárodního dvojího zdanění příjmů a

popř. i majetku, zabránění daňovým únikům a podvodům, umožnění přímé spolupráce příslušných orgánů smluvních stran v rámci výměny informací a rovněž při řešení sporů o výklad a provádění jednotlivých ustanovení smluv a vnitrostátních daňových zákonů. Procedura dohádovacího řízení a jednání dvou suverénních států navzájem, resp. řešení případů dohodou podle ustanovení předmětného článku smluv o zamezení dvojímu zdanění není dle žalovaného formálně podrobně upravena ve smlouvách o zamezení dvojímu zdanění ani ve vnitrostátních právních předpisech České republiky. Jedná se totiž o jednání dvou suverénních států, které dodržují základní principy mezinárodního práva, vnitrostátní právní úprava tak nezavazuje druhý smluvní stát, stejně jako Českou republiku nezavazuje ve vztahu k druhé smluvní straně nic jiného, než prameny mezinárodního práva veřejného. Podle žalovaného se tak mj. v rámci procedury řešení případů dohodou mezi smluvními stranami státy musí postupovat tak, aby řešení bylo v souladu s ustanoveními předmětné smlouvy a aby udělení daňové výhody nebylo v rozporu s předmětem a účelem těchto smluv. Žalovaný zdůraznil, že vzájemné jednání mezi Českou republikou a SRN tedy není upraveno ani správním řádem ani jiným procesním předpisem, ať českým nebo německým. Smlouva samotná pak podle žalovaného nestanoví žádné lhůty, ve kterých by měla být dohoda uzavřena, ani lhůty, jak rychle má ta která strana komunikovat, odpovídat či předkládat svá stanoviska či důkazy.

32. Žalovaný dále poznamenal, že dohoda příslušných orgánů obou smluvních států na řešení konkrétního případu odráží především dohodu na výkladu Smlouvy v daném případě. Samotný čl. 25 Smlouvy podle žalovaného ani nepředpokládá, že k dohodě musí dojít, neboť smluvní státy se „mají snažit“ dohodnout; s ohledem na to, že se jedná o suverénní záležitosti výběru daní v konkrétním smluvním státě, není dle žalovaného ani možné smluvně zakotvit povinnost se dohodnout či druhému státu povinnost určovat jednostranným rozhodnutím. Z povahy věci pak podle žalovaného platí, že pokud státy dospějí či nedospějí ke konkrétnímu způsobu řešení případu, řešení následně nepředpokládá žádné opravné prostředky. „Výsledek řešení“ v rámci dohádovacího řízení se podle žalovaného sdělí poplatníkovi, který dohádovací řízení inicioval, ten však ani pro iniciujícího poplatníka v České republice není závazný. Žalovaný podotknul, že řešení sporných případů podle příslušných článků mezinárodních smluv o zamezení dvojímu zdanění a samotná dohoda příslušných orgánů obou suverénních států je aktem mezinárodního práva veřejného. Daňový subjekt se pak brání v konkrétním případě u tuzemských nebo zahraničních správců daně. Česká republika však podle žalovaného nemá žádnou možnost donutit německou daňovou správu, aby ve svém suverénním rozhodování jednala podle pokynů České republiky, a naopak. V praxi se přitom podle žalovaného může stát, že k dohodě mezi smluvními stranami smluv o zamezení dvojího zdanění vůbec nedojde, neboť každá smluvní strana může Smlouvu interpretovat odlišně. Smlouvy jsou však součástí vnitrostátních právních řádů a na jejich znění může daňový subjekt podle žalovaného odkazovat v konkrétním řízení. Žalovaný nicméně nemá nástroje, prostřednictvím nichž by mohl naléhat na orgány SRN v tom smyslu, kdy a v jakém termínu mají konat, jak mají předmětný případ posuzovat a jak konkrétně se musí s žalovaným dohodnout.
33. Žalobce podle žalovaného opomíjí, že v této fázi nemá postup podle čl. 25 Smlouvy přímý vliv na řízení o daňových povinnostech žalobce či jeho trestní odpovědnosti v jiném státě. Dohádovací řízení podle žalovaného nezasahuje do jiných suverénních cizozemských řízení a nemá vliv na to, jak v konkrétní věci rozhodne příslušný orgán suverénního státu. Postup cizozemských orgánů na cizím území podléhá přezkumu v tamní jurisdikci a

cizozemské orgány aplikují právo včetně mezinárodních smluv, stejně jako Česká republika. Žalobce podle žalovaného zřejmě v jiných řízeních v SRN neprokázal, že své celosvětové příjmy zdanil v České republice, což ostatně ani dokázat nemohl, protože v předmětném období žádné přiznání k dani z příjmu v České republice nepodával, ke své daňové povinnosti se nehlásil a žádné daně v České republice neplatil. Z tohoto kontextu podle žalovaného vyplývá, že před postihy ze strany německých úřadů žalobce neměl pochybnost o svém daňovém rezidentství v SRN, neboť deklaroval své daňové rezidentství v SRN a podával zde daňové přiznání z daně z příjmu.

34. Žalovaný dále popsal postup při určení daňového domicilu dle čl. 4 Smlouvy. Uvedl, že orgány SRN došly k závěru, že žalobce má užší a hospodářské vztahy v SRN a na základě těchto zjištění vedou svá daňová a trestní řízení vůči žalobci. Přestože žalobce nepřesvědčil ani žalovaného o tom, že měl v období, za které je v SRN stíhán a daněn, užší vazby na Českou republiku, než na SRN, žalovaný inicioval řízení s orgány daňové správy SRN dle čl. 25 Smlouvy a v řízení s německou stranou stále komunikuje a strany si stále vyměňují svá stanoviska ve věci. V současné době přitom žalovaný zjišťuje, co vedlo německou stranu ke změně kvalifikace daňového domicilu v roce 2009. Žalovaný zdůraznil, že poslední dopis v rámci dohádovacího řízení se SRN čj. MF-46723/2014/15-42 byl německé straně odeslán dne 4. 1. 2019, ta na něj zatím neodpověděla.
35. Žalovaný poznamenal, že až řízení podle čl. 25 Smlouvy skončí, může, ale nemusí být jeho výsledkem dohoda se SRN, jak by měly strany Smlouvu v konkrétním případě vykládat. Tuto dohodu, bude-li přijata, žalovaný sdělí žalobci. Žalovaný konstatoval, že s ohledem na čl. 2 Listiny vyjadřující princip enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí nemůže vydat a nevydá žádné rozhodnutí o dohodě či nedohodě, protože žádný zákon ani žádný jiný pramen práva nestanoví, že takové rozhodnutí má vydat. Žalobce se dle žalovaného snaží o to, aby vnesl do řízení v SRN pochybnosti, jejichž důsledkem by bylo dvojí nezdanění jeho celosvětových příjmů.

V. Další podání účastníků řízení

36. Žalobce v podané replice ze dne 22. 3. 2019 v reakci na obsah vyjádření žalovaného především namítal, že pokud by byly správné údaje žalovaného, že mezinárodní část dohádovacího řízení mezi Českou republikou a SRN nebyla ukončena, dost pravděpodobně by žalobce od žalovaného neobdržel jeho stanovisko vyjádřené v přípisu ze dne 11. 10. 2018, čj. MF-46723/2014/15-33. Žalobce přitom poukazoval na to, že další korespondence, jak se o ní žalovaný zmiňuje, zasílaná do SRN, mu není známa. Žalobce zdůraznil, že netvrdí a nikdy neměl za to, že žalovaný je oprávněn rozhodnout o tom, zda žalobce je daňovým rezidentem České republiky a nikoliv daňovým residentem SRN. Uvedl, že dopisem ze dne 11. 6. 2014 nepožádal žalovaného o rozhodnutí, že je daňovým rezidentem České republiky, ale požádal jej o zahájení dohádovacího řízení podle čl. 25 Smlouvy, přičemž v návaznosti na obsah přípisu žalovaného ze dne 11. 10. 2018 se žalobou podanou ke správnímu soudu domáhá, aby bylo žalovanému uloženo dále řádně postupovat v řešení a novém posouzení podané Žádosti. Žalobce zdůraznil, že žalovaného vyzval, aby mu jako českému občanu s daňovým domicilem v České republice poskytl ochranu před jednostranným usurpováním si daňových práv ze strany SRN. Nežádal přitom o nic jiného, než o to, aby tato problematika byla řádně podle čl. 25 Smlouvy projednána a uzavřena v souladu se skutkovým stavem, který řádně popsal a doložil. Žalovaný však podle žalobce nerealizoval nic jiného, než to, že převzal tvrzení německé strany, navíc zcela chybná a vycházející nejenom ze skutkově chybných údajů, ale nadto z

údajů žalobcem i v řízení před žalovaným vyvrácených. Žalobce připustil, že k dohodě podle čl. 25 Smlouvy může a nemusí dojít; měl však za to, že pokud žalovaný již od počátku k tomuto jednání přistupuje z chybného pohledu německé strany, nemůže se ani pokusit této dohody dosáhnout. Žalobce poté v podané replice, shodně jako v jejím doplnění datovaném dne 25. 3. 2019, opět poukazoval na konkrétní důvody svědčící dle jeho přesvědčení tomu, že byl daňovým rezidentem v ČR.

37. Žalovaný v duplice ze dne 25. 4. 2019 poznamenal, že žalobce spekuluje nad důvodem, proč mu byl zaslán informativní dopis o průběhu dohadování ze dne 11. 10. 2018, čj. MF-46723/2014/15-33. Žalovaný přitom odkázal na přípis ze dne 7. 9. 2018, čj. MF-46723/2014/15-26, kterým žalovaný sdělil Federálnímu finančnímu úřadu v Bonnu, že bude o dosavadním průběhu komunikace mezi Českou republikou a SRN žalobce informovat. Žalovaný nepovažoval za relevantní, že žalobci nejsou známy kroky a činnost žalovaného, které jsou patrné ze spisu ve věci MF-46723/2014/15, s tím, že není povinností žalovaného žalobce o každém novém záznamu ve spise informovat. Spis pak podle žalovaného sám o sobě prokazuje, že žalovaný ve věci není nečinný. Žalovaný doplnil, že žalobce se na žalovaného obrátil ve věci žádosti o řešení sporného zdanění dle čl. 25 Smlouvy a žalovaný na jeho žádost takové řízení zahájil a vede. Jeho konečný výsledek však podle žalovaného v tuto chvíli nelze předjímat.
38. Žalobce pak v triplice ze dne 31. 5. 2019 poznamenal, že *„jakkoliv nespekuluje nad tím, proč mu byl zaslán informativní dopis o průběhu dohadování ze dne 11. října 2018 č. j. MF-46723/2014/15-33, který žalobou napadá, nýbrž konstatuje, že tímto dopisem mu bylo žalovaným sděleno, že jej považuje za daňového rezidenta Spolkové republiky Německo a jeho žádost o postup podle článku 25 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi někdejší Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německa v podstatě odmítnul“*. Doplnil, že mu *„skutečně nejsou známy kroky a činnost žalovaného, které by snad měly být patrné ze spisu ve věci MF-46723/2014/15“*. Žalobce uvedl, že *„pokud tento spis, jak tvrdí žalovaný, sám o sobě prokazuje, že žalovaný realisuje kroky podle článku 25 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi někdejší Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německa, žalobce žádá, aby byl soudem vyzván k jeho předložení“*.
39. Podáním ze dne 31. 10. 2019 posléze žalobce v reakci na usnesení Městského soudu v Praze ze dne 29. 10. 2019, čj. 10 A 162/2018 - 104, podanou žalobu upravil na žalobu na ochranu proti nezákonnému zásahu žalovaného podle § 82 a násl. s. ř. s. Rekapituloval přitom svá dříve uplatněná tvrzení a rovněž sumarizoval obsah svého sdělení správci daně ze dne 30. 9. 2019 v reakci na výzvu, kterou byl vyzván k vyjádření se k tvrzením německé strany. Žalobce přitom namítal, že žalovaný nevychází z osvědčení správce daně o daňovém domicilu žalobce v České republice za období let 1993 až 2010, kdy ve všech je uvedeno jako jeho bydliště K. 1. Žalobce byl přesvědčen, že žalovaný tím, že nehájí práva žalobce, jako občana České republiky, jedná v rozporu s jeho ústavně zaručenými právy. Žalobce považoval postup žalovaného, který jedná v rozporu se zákonným způsobem vydanými osvědčeními a nebrání jeho práva v jednání s německou stranou, za nezákonný zásah. Žalobce navrhl, aby soud rozsudkem (i.) žalovanému uložil dále řádně postupovat v řešení a novém posouzení Žádosti a chránit tak jeho práva, jako daňového rezidenta České republiky, a (ii.) určil, že postup žalovaného, pokud nevycházel z osvědčení Finančního úřadu pro Středočeský kraj, územního pracoviště v Říčanech, dle něhož žalobce má a v letech 1993 až 2010 měl daňový domicil v České republice, je nezákonný.

40. V podání ze dne 25. 11. 2019 žalobce rekapituloval průběh mezinárodního dohádovacího řízení od 4. 1. 2019. Poukázal přitom především na vydanou výzvu správce daně ze dne 18. 1. 2019, čj. 156424/19/2122-60562-201275, reakci na výzvu ze dne 12. 3. 2019, na obsah ústního jednání se správcem daně, jehož obsah je zachycen v protokolu ze dne 11. 3. 2019, místní šetření a výzvu správce daně ze dne 2. 4. 2019, jeho reakci na uvedenou výzvu ze dne 8. 4. 2019, výzvu správce daně ze dne 27. 9. 2019 a jeho reakci na ni v podání ze dne 30. 9. 2019. Žalobce přitom doplnil, že zatímco z jednání se správcem daně, protokolu o místním šetření ze dne 10. 9. 2018, protokolu o místním šetření ze dne 31. 10. 2018 a protokolu o ústním jednání ze dne 11. 3. 2019, nevyplývala jakákoliv pochybnost správce daně o tom, že žalobce je, a v předchozím období let 1991 až 2018 vždy byl, daňovým rezidentem v České republice, z výzvy ze dne 27. 9. 2019 podle žalobce vyplývaly o uvedeném minimálně pochybnosti. K těmto pochybnostem přitom žalobce poukázal na obsah svého podání ze dne 30. 9. 2019.
41. Rovněž žalovaný ve svém podání ze dne 28. 11. 2019 doplnil okolnosti týkající se dalšího průběhu mezinárodního dohádovacího řízení po 4. 1. 2019, předložil písemnosti, které jej zachycují, a potvrdil, že předmětné mezinárodní dohádovací řízení nadále pokračuje. Žalobce na uvedené podání reagoval svým podáním ze dne 5. 12. 2019, v němž uvedl, že z žalovaným předložených dokumentů, jež mají svědčit o činnosti žalovaného, má k dispozici pouze přípis ze dne 27. 8. 2019. Současně konstatoval, že v současné době je s žalobcem vedeno jediné řízení u Finančního soudu pro Baden – Württemberg ve Freiburgu, které však bylo přerušeno do vyřešení věci dle čl. 25 Smlouvy.

VI. Jednání

42. Při jednání konaném dne 12. 12. 2019 setrvali účastníci na svých procesních stanoviscích.
43. Žalobce konstatoval, že odmítnutí žádosti jeho Žádosti zakládalo důvod pro podání žaloby. Měl za to, že ve vztahu k petitu na určení nezákonnosti zásahu žalovaného je dán naléhavý právní zájem, neboť se právo stalo nejistým. Zdůraznil, že žaloba byla podána v reakci na přípis žalovaného ze dne 11. 10. 2018. I přes změnu přístupu žalovaného by mělo být dle žalobce jeho žalobě vyhověno.
44. Žalovaný akcentoval, že Žádost žalobce nebyla odmítnuta, mezinárodní dohádovací řízení bylo zahájeno, probíhá a nebylo dosud ukončeno. Žalovaný přitom vychází z toho, že žalobce má domicil v ČR, avšak stejného přesvědčení je rovněž německá strana. Pokud by žalobce za daňového rezidenta ČR nepovažoval, nikdy by žalovaný mezinárodní dohádovací řízení nezahájil. Žalovaný poukázal na to, že žalobce je oprávněn nahlížet do spisu týkajícího se mezinárodního dohádovacího řízení a mohl se tak o tom, jak toto řízení probíhá, informovat. K dotazu předsedkyně senátu žalovaný potvrdil, že předmětné mezinárodní dohádovací řízení nadále probíhá a nelze prozatím odhadovat, s jakým výsledkem a kdy bude skončeno.
45. Soud při jednání shrnul dosavadní průběh řízení. Posléze zrekapituloval obsah správního spisu, jak je dále popsán v bodech 70 – 88, 90 – 91 a 94 tohoto rozsudku. Dále pak provedl k důkazu některé žalobcem předložené písemnosti, a to: (i.) email žalobce adresovaný správci daně ze dne 29. 10. 2014, (ii.) email správce daně adresovaný žalobci ze dne 5. 11. 2014, (iii.) email žalobce adresovaný správci daně ze dne 10. 11. 2014, (iv.) email správce daně adresovaný žalobci ze dne 2. 3. 2015, (v.) email žalobce adresovaný žalovanému ze dne 11. 2. 2015 a odpověď žalovaného na tento email ze dne 13. 2. 2015, (vi.) emaily žalobce a správce daně ze dne 2. 3. 2015 a ze dne 3. 3. 2015, (vii.) protokol správce daně o ústním

jednání ze dne 11. 3. 2019, čj. 983040/19/2122-60562-201275, (viii.) výzvu správce daně ze dne 27. 9. 2019, čj. 4501712/19/2122-60562-201275, (ix.) odpověď žalobce na tuto výzvu ze dne 30. 9. 2019, (x.) výzvu správce daně ze dne 18. 1. 2019, čj. 156424/19/2122-60562-201275, (xi.) podání žalobce ze dne 6. 2. 2019, (xii.) výzva správce daně k odstranění vad podání ze dne 8. 2. 2019, čj. 546208/19/2122-00510-201812, (xiii.) reakce žalobce na uvedenou výzvu ze dne 8. 2. 2019, (xiv.) podání žalobce ze dne 11. 2. 2019, (xv.) reakce žalobce na výzvu správce daně ze dne 12. 3. 2019, (xvi.) protokol správce daně o místním šetření ze dne 10. 9. 2018, čj. 4235753/18/2122-60561-203809, (xvii.) protokol správce daně o místním šetření ze dne 31. 10. 2018, čj. 4739473/18/2122-60561-203809, (xviii.) výzva správce daně ze dne 2. 4. 2019, čj. 1340039/19/2122-60562-201275 a (xix.) reakce žalobce na uvedenou výzvu ze dne 8. 4. 2019. Soud pak při jednání usnesením zamítl návrh na provedení dokazování přílohami č. 1 – 41 podané žaloby, neboť se jednalo dílem o písemnosti založené ve správním spisu (přílohy č. 34 – 40 žaloby), z něhož soud při svém rozhodování vyšel, a ve zbytku se jednalo o důkazní prostředky předložené žalobcem k posouzení samotné otázky daňového domicilu žalobce, kterou soud z důvodů blíže popsanych v odůvodnění rozsudku nepovažoval pro posouzení důvodnosti podané žaloby za rozhodnou. Ze shodných důvodů pak soud zamítl návrh na provedení dokazování přílohami doplnění repliky ze dne 25. 3. 2019, a to výzvou Městského úřadu v Městci Králové ze dne 13. 9. 2001, čj. 11-SSD / 2001, písemností označenou „J. d. P. M.“ a písemností označenou „Projekt Lovčice – oprava SZIF 2“, a dále rozsudkem Finančního soudu pro Baden – Württemberg ze dne 20. 4. 2016, sp. zn. 2 K 786/14.

VII. Posouzení věci Městským soudem v Praze

46. Městský soud v Praze posoudil předmětnou žalobu jako žalobu na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného podle části třetí třetího dílu hlavy druhé s. ř. s. Městský soud v Praze ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené.
47. Žalobce v reakci na usnesení soudu ze dne 29. 10. 2019, čj. 10 A 162/2018 - 104, podanou žalobu podřadil žalobnímu typu předvídanému v § 4 odst. 1 písm. c) ve spojení s § 82 a násl. s. ř. s.
48. Podle § 82 s. ř. s. se může „každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením (dále jen „zásah“) správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl přímo zaměřen proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, žalobou domáhat u soudu ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný“. Ochranu podle § 82 a násl. s. ř. s. může správní soud poskytnout tehdy, jsou-li kumulativně splněny podmínky, aby žalobce byl přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem, pokynem nebo donucením („zásahem“ v širším smyslu) správního orgánu, které nejsou rozhodnutím (4. podmínka), a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo (5. podmínka). Není-li byt' jen jediná z uvedených podmínek splněna, nelze žalobci ochranu podle § 82 a násl. s. ř. s. poskytnout (k tomu více viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 3. 2008, čj. 2 Aps 1/2005 - 65, publ. pod č. 603/2005 Sb. NSS).
49. Správní soudy v minulosti opakovaně judikovaly, že přesná definice „zásahu“ možná není, protože pod tento pojem spadá velké množství často jen faktických (ústně či jinak vyjádřených) a neformálních činností správních orgánů, ke kterým jsou různými zákony oprávněny. Vždy jde o úkony, které nejsou činěny formou rozhodnutí, ale přesto jsou

závazné pro osoby, vůči nimž směřují. Bez ohledu na to, zda mají tyto úkony formální povahu či nikoliv, je jejich pojmovým znakem fakt, že jsou způsobilé atakovat právní sféru fyzické či právnické osoby tím, že je povinna na základě takového úkonu něco konat, nějaké činnosti se zdržet nebo nějaké jednání strpět.

50. První otázkou, kterou si musí soud v případě zásahové žaloby položit, tedy je, zda jednání žalovaného vůbec může z povahy věci představovat nezákonný zásah ve smyslu § 82 s. ř. s.

K přípustnosti žaloby

51. Jak vyplývá z výše provedené rekapitulace obsahu žaloby a z žalobního petitu, žalobce spatřoval nezákonný zásah v postupu žalovaného, který dle žalobních tvrzení nepostupoval řádným způsobem v rámci dohodovacího řízení dle čl. 25 Smlouvy zahájeného k Žádosti žalobce.
52. Žalovaný tedy v nyní posuzované věci nevydal žádné rozhodnutí, měl však žalobcem tvrzeným postupem zasáhnout v souvislosti s vydáním přípisu ze dne 11. 10. 2018, čj. MF-46723/2014/15-33, do jeho veřejných subjektivních práv, když (slovy žalobce) nevycházel v rámci dohodovacího řízení vedeného podle čl. 25 Smlouvy z opakovaně vydávaných potvrzení správce daně o daňovém domicilu žalobce v ČR, přebíral stanovisko německé strany a nehájil práva žalobce, jako občana České republiky, v jednání s německou stranou a jednal tak v rozporu s jeho ústavně zaručenými právy.
53. Městský soud v Praze zdůrazňuje, že judikatura Nejvyššího správního soudu setrvale dovozuje, že žaloba na ochranu před nezákonným zásahem je pouze subsidiárním prostředkem ochrany v případech, kdy žalobce nemá k dispozici žádné jiné právní prostředky. K tomu soud poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 1. 2012, čj. 1 Aps 4/2011 - 80, z něhož vyplývá, že jestliže proti konkrétnímu aktu veřejné správy existuje jiný prostředek nápravy, nepřichází zásahová žaloba v úvahu; jedním z těchto prostředků je nepochybně žaloba proti správnímu rozhodnutí.
54. Vztah obou zmíněných žalobních typů je v ustálené rozhodovací praxi správních soudů vyjadřován jako „primát žaloby proti rozhodnutí“, kdy sekundární možnost podání úspěšné žaloby proti nezákonnému zásahu nastupuje teprve tehdy, pokud žaloba proti rozhodnutí nepřipadá v úvahu. V tomto směru lze za všechny poukázat např. na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2005, čj. 1 Afs 16/2004 - 90, publ. pod č. 1541/2008 Sb. NSS, ze dne 26. 7. 2007, čj. 2 Aps 2/2007 - 72, ze dne 14. 12. 2016, čj. 2 Afs 243/2016 - 34, či ze dne 6. 4. 2017, čj. 1 Afs 4/2017 - 40.
55. Z ustálené rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu tedy vyplývá, že ochrana poskytovaná zásahovou žalobou je subsidiární nejen vůči ochraně ve správním řízení, ale i vůči ochraně poskytované ostatními typy žalob ve správním soudnictví. Žaloba na ochranu před nezákonným zásahem je tedy přípustná pouze tehdy, pokud před žalovaným jednáním správního orgánu nelze ochránit žalobou proti rozhodnutí nebo žalobou proti nečinnosti správního orgánu. Konkrétně ohledně vztahu žaloby proti rozhodnutí a žaloby proti nezákonnému zásahu platí, že zásahová žaloba hraje „*rolí pomocného prostředku ochrany a doplnku tam, kam ochrana podle § 65 a násl. s. ř. s. nedosáhne*“ (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2010, čj. 7 Aps 3/2008 - 98, č. 2206/2011 Sb. NSS). Na uvedených závěrech ničeho nezměnil ani rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, čj. 1 Afs 58/2017 - 42, jak potvrzuje recentní judikatura Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudky Nejvyššího

správního soudu ze dne 5. 6. 2018, čj. 4 As 61/2018 - 34, či ze dne 16. 2. 2018, čj. 4 As 236/2017 - 30).

56. Lze tedy učinit dílčí závěr, že řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem směřuje k poskytnutí ochrany v případech, kdy správní orgán zasáhne do práv určité osoby způsobem neumožňujícím využití jiných žalobních typů upravených v soudním řádu správním. Ochrana před nezákonným zásahem má tedy subsidiární povahu. Zásahová žaloba není „náhražkou“ žaloby proti rozhodnutí správního orgánu (tj. žaloby podle § 65 s. ř. s.), případně dalších žalob upravených v soudním řádu správním. Jedná se o jejich doplněk, jakousi „záchrannou síť“ pro situace, v nichž se žalobce nemůže domoci ochrany svých veřejných subjektivních práv žádnou z těchto dalších žalob, jak plyne např. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 8. 2005, čj. 2 Aps 3/2004 - 42, usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 2015, čj. 7 As 107/2014 - 53, či rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 11. 2017, čj. 7 As 155/2015 - 160 (přestože bylo naposledy uvedené rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu zrušeno nálezem Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2018, sp. zn. II. ÚS 635/18, výše uvedené závěry o subsidiaritě zásahové žaloby zpochybněny nebyly).
57. Nejvyšší správní soud dále ve své rozhodovací praxi ustáleně akcentuje, že v řízení o žalobě proti nezákonnému zásahu nelze podrobovat testu zákonnosti jednotlivé procesní úkony správního orgánu. Účelem žaloby proti nezákonnému zásahu obecně není přezkum procesního postupu správního orgánu ve správním řízení. K tomu slouží řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. (k tomu viz např. rozsudky ze dne 27. 9. 2013, čj. 9 Aps 2/2013 - 63, ze dne 31. 1. 2011, čj. 2 Aps 4/2010 - 63, ze dne 22. 8. 2007, čj. 1 Afs 45/2007 - 69, ze dne 31. 7. 2006, čj. 8 Aps 2/2006 - 95, ze dne 17. 3. 2005, čj. 2 Aps 1/2005 - 65, či ze dne 17. 4. 2009, čj. 8 Aps 6/2007 - 256).
58. Uvedeným východiskům odpovídá i pozdější judikatura Nejvyššího správního soudu (srov. rozsudky ze dne 29. 8. 2014, čj. 5 Afs 34/2014 - 39, ze dne 15. 4. 2015, čj. 1 As 199/2014 - 81, či ze dne 24. 3. 2016, čj. 7 Afs 302/2015 - 80).
59. Soud dále konstatuje, že za situace, kdy jednání popsané v žalobě nemůže být vzhledem ke své povaze, povaze jeho původce či jiným okolnostem „zásahem“ ve smyslu legislativní zkratky v § 82 s. ř. s., musí být taková žaloba odmítnuta podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s., a to i přesto, že by tvrzení žalobce byla pravdivá. Chybí totiž ona podmínka řízení spočívající v přijatelném tvrzení nezákonného zásahu. Nicméně Nejvyšší správní soud v této souvislosti zdůraznil, že odmítnout žalobu z uvedeného důvodu „lze jen tehdy, je-li nemožnost, aby v žalobě tvrzené jednání bylo nezákonným zásahem, zjevná a nepochybná. Soud zde bude přihlížet též k závěrům ustálené judikatury, která dále vysvětluje, které úkony veřejné správy nezákonným zásahem nejsou a nemohou být (např. jednotlivé procesní úkony správního orgánu, které směřují k vydání rozhodnutí a samy o sobě nepředstavují zásah do práv účastníka řízení [...]). Existuje-li rozumná pochybnost, [...] je třeba zkoumat další „procesní“ podmínky věcné projednatelnosti žaloby, a pokud jsou splněny, žalobu věcně projednat.“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2018, čj. 9 Afs 85/2016 - 51).
60. Prizmatem výše rekapitulovaných judikатурních závěrů proto soud přistoupil k posouzení otázky, zda žalobcem tvrzený zásah žalovaného spočívající dle žalobních tvrzení v nikoli řádném vedení dohádovacího řízení dle čl. 25 Smlouvy, lze vůbec považovat za „zásah“ ve smyslu § 82 s. ř. s., respektive, zda je „zjevné a nepochybné“, že v žalobě tvrzené jednání

nemohlo být nezákonným zásahem. Pokud by totiž soud dospěl ke kladnému závěru, bylo by na místě přistoupit k odmítnutí žaloby podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

61. Soud se přitom přiklonil k závěru, že za situace, kdy žalobce v rámci své žalobní argumentace mj. poukazoval rovněž na to, že ač žalobce předmětné dohádovací řízení podle čl. 25 Smlouvy podanou Žádostí inicioval, „*žalovaný toto odmítnul, aniž by pro uvedené měl vytvořeny právně relevantní doklady*“, a vycházel „*pouze z chybného sdělení německé strany a nikoliv z doložených dokladů*“ (viz žaloba), resp. na to, že obrátil-li se žalobce na žalovaného, aby poskytnul ochranu jeho právům proti svévoli německé strany, žalovaný postupoval v rozporu s čl. 10 Listiny, resp. dalších žalobcem označených ustanovení Listiny, pokud odmítl jeho případ řešit (viz doplnění žaloby ze dne 10. 12. 2018), nelze v takovém případě *a priori* s jistotou vyloučit, že by žalobcem popsané jednání žalovaného v teoretické rovině mohlo představovat nezákonný zásah dle § 82 s. ř. s.
62. Soud zohlednil, že ač je mezinárodní dohádovací řízení podle čl. 25 Smlouvy postupem upraveným toliko mezinárodním právem veřejným (k tomu srov. podrobněji dále), nelze v obecné rovině vyloučit, že by některé typy jednání žalovaného v souvislosti s takovým dohádovacím řízením, resp. vyřizováním žádosti o zahájení takového dohádovacího řízení, mohly v teoretické rovině za určitých okolností představovat nezákonný zásah správního orgánu, neboť by se mohly negativním způsobem projevit v právní sféře žalobce. Soud především nemohl předem vyloučit, že by se o takový případ mohlo za specifických podmínek jednat např. v situaci, kdy by žalovaný bez jakéhokoli odůvodnění odmítl k žádosti daňového subjektu takové mezinárodní dohádovací řízení iniciovat, resp. pokud by žalovaný na odpovídající žádost daňového subjektu nijak nezareagoval a řízení nezačal, a to aniž by daňovému subjektu alespoň stručně sdělil důvody, pro které nepovažuje jím vznesené námitky za neoprávněné. Jak je přitom zjevné z výše uvedeného, žalobce na takové skutečnosti v podané žalobě a jejím doplnění poukazoval, když mj. namítal, že žalovaný „odmítl případ žalobce řešit“.
63. Městský soud v Praze proto z výše uvedených důvodů s přihlédnutím k vyloženým závěrům vyplývajícím z rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu dospěl k závěru, že v kontextu nyní projednávaného případu nelze hovořit o tom, že je „zjevné a nepochybné“, že by v žalobě tvrzené jednání *a priori* nemohlo být nezákonným zásahem. Soud proto přistoupil k věcnému projednání žaloby s tím, že k posouzení naplnění podmínek pro případné poskytnutí ochrany dle § 82 a násl. s. ř. s. je možno přistoupit teprve v rámci meritorního zkoumání.
64. Pokud jde o přípustnost žaloby na ochranu před nezákonným zásahem, zbývá podotknout, že žalobci v daném případě nesvědčilo podle názoru soudu právo brojit proti postupu žalovaného žalobou proti rozhodnutí nebo žalobou na ochranu proti nečinnosti, neboť jak bylo uvedeno výše, žalovaný v posuzované věci žádné rozhodnutí (a to ani rozhodnutí materiální povahy) nevydal a současně nebyl povinen takové rozhodnutí nebo osvědčení vydat. Žalobu tedy nebylo možno považovat za nepřípustnou podle § 85 s. ř. s. Žalobce rovněž nebyl podle přesvědčení soudu povinen vyčerpat jiné prostředky ochrany proti postupu žalovaného, neboť mu právní řád žádný takový prostředek ochrany, jež by bylo nutno obligatorně využít, neposkytuje.

K věcnému posouzení

65. Jak bylo uvedeno výše, v nyní posuzovaném případě se žalobce domáhá ochrany proti postupu žalovaného, který dle žalobních tvrzení nepostupoval řádně v rámci dohádovacího řízení dle čl. 25 Smlouvy zahájeného k Žádosti žalobce.
66. 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“*.
67. 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“*.
68. 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“*.
69. V odst. 4 tohoto ustanovení je pak připuštěno, že *„příslušné úřady smluvních států mohou vejít v přímý styk za účelem aplikace této smlouvy“*.
70. Soud ze správního spisu ověřil, že žalobce se na žalovaného obrátil dne 11. 6. 2014 se Žádostí o zahájení dohádovacího řízení mezi Českou republikou a SRN dle čl. 25 Smlouvy (uvedené Žádosti předcházela dle obsahu spisu e-mailová zpráva žalobce adresovaná žalovanému ze dne 9. 6. 2014). Žalovaný se posléze přípisem ze dne 17. 6. 2014, čj. MF-46723/2014/15-3, obrátil prostřednictvím Generálního finančního ředitelství s žádostí o prověření na správce daně, přičemž požádal o prošetření případu, o podání stanoviska a o zpětnou informaci s tím, že o výsledcích řešení případů bude žalovaný neprodleně informovat německou stranu a žalobce. Žalobce byl o zahájení tohoto procesu informován přípisem žalovaného ze dne 17. 6. 2014, čj. MF-46723/2014/15-4. V uvedeném přípisu žalovaný žalobci sdělil, že k zahájení procedury dle čl. 25 Smlouvy je třeba dalších podkladů, a proto žalovaný požádal správce daně o urychlené prošetření této záležitosti a následné zaslání všech podkladových materiálů s tím, že po jejich obdržení bude žalovaný neprodleně kontaktovat příslušný německý úřad a bude žalobce o této skutečnosti informovat.
71. Generální finanční ředitelství předložilo žalovanému výsledky prošetření správce daně interním sdělením čj. 41363/14/7001-11200-011042, doručeným žalovanému dne 20. 8. 2014, evidovaným žalovaným pod čj. MF-46723/2014/15-6.
72. Přípisem ze dne 9. 9. 2019, čj. MF-46723/2014/15-8, předal žalovaný Generálnímu finančnímu ředitelství pokyny k dalšímu šetření.
73. Generální finanční ředitelství předložilo žalovanému výsledky doplněného šetření správce daně interním sdělením ze dne 6. 1. 2015, čj. 549/15/7100-10113-208351, evidovaným žalovaným pod čj. MF-46723/2014/15-10. V přiložené písemnosti správce daně ze dne 10. 12. 2014, čj. 4176045/14/2100-11430-205222, bylo mj. uvedeno, že se žalobce omluvil podáním ze dne 29. 10. 2014 z účasti na ústním jednání dne 30. 10. 2014, k němuž byl v této souvislosti předvolán. Správce daně doplnil, že žalobce bude po avizovaném návratu

do ČR opakovaně vyzván, aby se za účelem ověření a doložení relevantních skutečností dostavil ke správci daně.

74. Ze správního spisu dále vyplývá, že žalobce se v posuzované věci na žalovaného obrátil přípisem ze dne 9. 4. 2018 a 30. 5. 2018, evidovanými pod čj. MF-46723/2014/15-12 a čj. MF-46723/2014/15-16.
75. Žalovaný přípisem ze dne 1. 6. 2018, čj. MF-46723/2014/15-14, zahájil vlastní mezinárodní dohádovací řízení mezi Českou republikou a SRN.
76. Žalovaný přípisem ze dne 1. 6. 2018, čj. MF-46723/2014/15-15, požádal správce daně o informaci, zda plánované šetření v uvedené věci proběhlo a zda žalobce dodal potřebné informace a dokumentaci, kterou by bylo možné žalovanému poskytnout.
77. Ve spisu je dále založen přípis správce daně ze dne 10. 7. 2018, čj. 3617605/18/-2100-11430-205222, evidovaný žalovaným pod čj. MF-46723/2014/15-17, v němž správce daně žalovanému mj. sdělil, že kontaktoval dne 7. 1. 2015 žalobce za účelem zjištění jeho plánovaného návratu do České republiky, přičemž mu bylo žalobcem sděleno, že se jeho zpětný návrat ze zahraničí odkládá na neurčito a že po návratu do České republiky bude správce daně kontaktovat, což se do 9. 4. 2018 nestalo.
78. Ze spisu dále vyplývá, že žalovaný informoval žalobce formou emailové zprávy datované dnem 30. 7. 2018 o tom, že se dne 1. 6. 2018 obrátil na příslušný úřad SRN ve věci řešení případu žalobce dohodou.
79. Ve spisu je dále založena odpověď příslušnému orgánu v SRN (Bundeszentralamt für Steuern) ze dne 25. 7. 2018, evidovaná žalovaným pod čj. MF-46723/2014/15-18, v níž bylo potvrzeno stanovisko německé daňové správy, která žalobce považovala za daňového rezidenta SRN.
80. Ve spisu jsou posléze založena další podání žalobce v uvedené věci, a to žádost žalobce o osobní projednání věci ze dne 19. 8. 2018, vyjádření ke skutkové a právní stránce věci včetně příloh ze dne 19. 8. 2018, opakovaná žádost o osobní projednání věci ze dne 21. 8. 2018, dodatek k vyjádření ke skutkové a právní stránce věci ze dne 21. 8. 2018 (čj. MF-46723/2014/15-20, čj. MF-46723/2014/15-21, čj. MF-46723/2014/15-22 a čj. MF-46723/2014/15-23)
81. Soud dále ze spisu ověřil, že žalovaný přípisem ze dne 7. 9. 2018, čj. MF-46723/2014/15-24 žalobce informoval o dosavadním průběhu dohádovacího řízení, přičemž žalobci sdělil důvody, pro které byl přesvědčen o tom, že je žalobce třeba považovat s ohledem na čl. 4 Smlouvy za daňového rezidenta SRN.
82. Přípisem ze dne 7. 9. 2018, čj. MF-46723/2014/15-25, pak žalovaný správci daně zaslal kopii stanoviska příslušného německého orgánu a odpovědi žalovaného k výsledkům šetření finančních orgánů obou států. Žalovaný přitom uvedl, že vzhledem k tomu, že žalovaný od žalobce ani od správce daně neobdržel žádné další průkazné dodatečné dokumenty, učinil ve věci závěr, dle něhož je žalobce třeba považovat s ohledem na čl. 4 Smlouvy za daňového rezidenta SRN. Současně žalovaný požádal o další podklady týkající se období počínaje rokem 2011.
83. Žalovaný rovněž přípisem ze dne 7. 9. 2018, čj. MF-46723/2014/15-26, informoval příslušný úřad v SRN o tom, že pokud neobdrží nová tvrzení a důkazy od žalobce, považují i české orgány žalobce za rozhodné období za daňového rezidenta v SRN.

Současně německou stranu uvědomil o tom, že byl žalobce o tomto stanovisku informován.

84. Ve spisu je dále založeno stanovisko žalobce datované dne 9. 9. 2018, evidované spolu s průvodním přípisem pod čj. MF-46723/2014/15-27, v němž se žalobce vyjádřil ke stanovisku německé strany, další přílohy zaslané žalovanému téhož dne pod čj. MF-46723/2014/15-28 a následující vyjádření žalobce k problematice daňového domicilu ze dne 15. 9. 2018, evidované pod čj. MF-46723/2014/15-29, spolu s dalšími přílohami evidovanými pod čj. MF-46723/2014/15-30 a čj. MF-46723/2014/15-31.
85. Soud pak ze správního spisu ověřil, že žalovaný přípisem ze dne 11. 10. 2018, čj. MF-46723/2014/15-33, žalobce informoval o dosavadním průběhu dohádovacího řízení mezi SRN a Českou republikou s tím, že se přes argumentaci uvedenou v podáních žalobce setrvává na dosavadním závěru k otázce daňového domicilu žalobce, přičemž se žalovaný na str. 3 – 4 tohoto přípisu vyjádřil k jednotlivým okruhům argumentace žalobce.
86. Ve spisu je dále založen přípis příslušného německého daňového orgánu ze dne 15. 10. 2018, evidovaný pod čj. MF-46723/2014/15-34, další výzva žalovaného adresovaná správci daně ze dne 20. 11. 2018, čj. MF-46723/2014/15-36, a odpověď správce daně ze dne 30. 11. 2018, evidovaná pod čj. MF-46723/2014/15-39.
87. Ve spisu je rovněž založen přípis žalovaného ze dne 4. 1. 2019, čj. MF-46723/2014/15-41, adresovaný správci daně, v němž žalovaný informoval správce daně o identifikovaných nesrovnalostech v zaslaných výsledcích šetření.
88. Soud pak rovněž ze správního spisu dále ověřil, že žalovaný přípisem ze dne 4. 1. 2019, čj. MF-46723/2014/15-42, vyzval příslušný německý daňový orgán ke sdělení důvodů, které vedly německou stranu ke změně hodnocení daňového statutu žalobce.
89. Žalobce dále soudu doložil svou navazující komunikaci se správcem daně (především výzva správce daně ke splnění povinnosti při místním šetření ze dne 18. 1. 2019, čj. 156424/19/2122-60562-201275, podání ze dne 11. 2. 2019, reakce na výzvu ze dne 12. 3. 2019, protokol správce daně o ústním jednání ze dne 11. 3. 2019, čj. 983040/19/2122-60562-201275, místní šetření, výzva správce daně ke splnění povinnosti při místním šetření ze dne 2. 4. 2019, čj. 1640039/19/2122-60562-201275 a reakce na uvedenou výzvu ze dne 8. 4. 2019).
90. Ve správním spisu je dále pod čj. MF-46723/2014/15-61 založena reakce příslušného orgánu německé daňové správy ze dne 25. 6. 2019 na přípis žalovaného ze dne 4. 1. 2019. Pod čj. MF-46723/2014/15-64 je pak ve spisu založen přípis žalovaného ze dne 27. 8. 2019 adresovaný žalobci, v němž žalovaný žalobce žádá o vyjádření k obsahu přípisu německé strany ze dne 25. 6. 2019. Pod čj. MF-46723/2014/15-65 je ve spisu založen přípis žalovaného ze dne 26. 8. 2019 adresovaný německé straně sumarizující aktuální poznatky příslušného správce daně ve věci rezidentury žalobce. Pod čj. MF-46723/2014/15-67 je pak založena odpověď žalobce na přípis žalovaného, datovaná dnem 28. 8. 2019.
91. Ze správního spisu dále vyplývá, že žalovaný přípisem ze dne 11. 9. 2019, čj. MF-46723/2014/15-70, informoval žalobce o tom, že případ daňového rezidentství s německou stranou stále řeší, přičemž žalovaný dosud neobdržel odpověď německé strany na poslední přípis.
92. Žalobce dále soudu předložil výzvu správce daně ze dne 27. 9. 2019, čj. 4501712/19/2122-60562-201275, kterou správce daně od žalobce v souvislosti s dohádovacím řízením vyžádal

poskytnutí vysvětlení, dokladů a písemností nebo jejich kopií, které mohou být v této věci důkazními prostředky. Ve výzvě přitom správce daně žalobce informoval, že z dosavadních šetření vyplývá, že žalobce trvá na tom, že v období let 1993 – 2008 byl rezidentem České republiky, avšak německé daňové orgány jsou na základě svých šetření přesvědčeny, že žalobce byl v uvedeném období rezidentem v SRN. Rekapituloval přitom 4 okruhy důvodů, které orgány německé daňové správy k tomuto přesvědčení vedou, a uvedl, že žalobcem dosud předložené důkazní prostředky považuje německá daňová správa za nedostatečné.

93. Žalobce rovněž soudu předložil podání ze dne 30. 9. 2019, v němž na naposledy uvedenou výzvu správce daně reagoval.
94. Ve správním spisu jsou dále pod čj. MF-46723/2014/15-71 je založen přípis německé strany ze dne 6. 9. 2019, a pod čj. MF-46723/2014/15-34-76 reakce žalovaného na tento přípis.
95. Soud s odkazem na dříve uvedené podotýká, že ačkoli žalobce v rámci své původní žalobní argumentace poukazoval na to, že ač žalobce předmětné dohádovací řízení podle čl. 25 Smlouvy podanou Žádostí inicioval, *„žalovaný toto odmítnul, aniž by pro uvedené měl vytvořeny právně relevantní doklady“*, a vycházel *„pouze z chybného sdělení německé strany a nikoliv z doložených dokladů“*, resp. na to, že obrátil-li se žalobce na žalovaného, aby poskytl ochranu jeho právům proti svévoli německé strany, žalovaný postupoval v rozporu s konkrétními ustanoveními Listiny, pokud odmítl jeho případ řešit, v jiných částech svou žalobní obranu fakticky zaměřoval na nesouhlas se závěry vyslovenými v přípisu žalovaného ze dne 11. 10. 2018, čj. MF-46723/2014/15-33, vyhotoveném v rámci předmětného dohádovacího řízení. V podání ze dne 31. 10. 2019, kterým žalobce v reakci na usnesení Městského soudu v Praze ze dne 29. 10. 2019, čj. 10 A 162/2018 - 104, podanou žalobu upravil na žalobu na ochranu proti nezákonnému zásahu žalovaného podle § 82 a násl. s. ř. s, přitom žalobce poukazoval na to, že žalovaný měl v souvislosti s vydáním přípisu ze dne 11. 10. 2018, čj. MF-46723/2014/15-33, zasáhnout do jeho veřejných subjektivních práv, když nevycházel v rámci dohádovacího řízení vedeného podle čl. 25 Smlouvy z opakovaně vydávaných potvrzení správce daně o daňovém domicilu žalobce v ČR, přebíral stanovisko německé strany a nehájil práva žalobce jako občana České republiky v jednání s německou stranou a jednal tak v rozporu s jeho ústavně zaručenými právy.
96. Soud tedy především konstatuje, že žalobní argumentace je vnitřně inkonzistentní, pokud žalobce na jedné straně v rámci své procesní obrany fakticky brojí proti tomu, že mu žalovaný odmítl poskytnout ochranu, resp. že dokonce odmítl zahájit k Žádosti žalobce dohádovací řízení, aby však na druhé straně reflektoval kroky žalovaným v rámci dohádovacího řízení učiněné a vymezoval se proti závěrům, které žalovaný v průběhu tohoto řízení formuloval.
97. Soud proto považuje v návaznosti na právě uvedené za potřebné odmítnout argumentaci žalobce v části, kterou žalobce již v podané žalobě a jejím doplnění poukazoval na to, že žalovaný odmítl žalobci k jeho Žádosti poskytnout ochranu, resp. odmítl zahájit k Žádosti žalobce dohádovací řízení. Takové závěry jsou nejen v příkrém rozporu s obsahem správního spisu, z něhož ve světle výše provedené rekapitulace nade vší pochybnost vyplývá, že žalovaný mezinárodní dohádovací řízení zahájil a činil v jeho rámci procesní úkony, ale z výše vyložených důvodů rovněž v rozporu s jinými částmi žalobní argumentace brojící fakticky proti závěrům, které žalovaný v průběhu dohádovacího řízení

vůči žalobci komunikoval. Ze správního spisu je dle soudu jednoznačně seznatelné, že žalovaný Žádosti žalobce fakticky vyhověl a v reakci na ni nejprve shromažďoval podklady od místně příslušného správce daně, aby poté (byť s velkou prodlevou, proti níž nicméně žalobce podanou žalobou nijak nebrojí a stejně tak podanou žalobou nebrojí ani proti době trvání předmětného dohádovacího řízení) v roce 2018 mezinárodní dohádovací řízení mezi Českou republikou a SRN podle čl. 25 Smlouvy přípisem ze dne 1. 6. 2018, čj. MF-46723/2014/15-14, adresovaným příslušnému orgánu německé daňové správy, zahájil a posléze v něm realizoval výše rekapitulované úkony.

98. Žalobci tedy nebylo po prostudování spisu možno přisvědčit v tom, že by snad žalovaný žalobcem indikovaným způsobem do práv žalobce zasáhl tím, že by bezdůvodně odepřel mezinárodní dohádovací řízení dle čl. 25 Smlouvy zahájit a vést. Právě naopak, žalovaný na Žádost žalobce reagoval, reflektoval její obsah a se zřetelem k žalobcem uváděným důvodům se rozhodl pravomoci vyplývající z čl. 25 Smlouvy využít a mezinárodní dohádovací řízení s cílem pokusit se o dosažení dohody ve věci určení daňového domicilu žalobce zahájit.
99. Soud se proto i s ohledem na obsah podání žalobce ze dne 31. 10. 2019 soustředil na tu část žalobních tvrzení, v nichž žalobce spatřoval nezákonný zásah v tom, že žalovaný nepostupoval řádným způsobem v rámci dohádovacího řízení dle čl. 25 Smlouvy, resp. měl zasáhnout v souvislosti s vydáním přípisu ze dne 11. 10. 2018, čj. MF-46723/2014/15-33, do veřejných subjektivních práv žalobce, když nevycházel v rámci dohádovacího řízení vedeného podle čl. 25 Smlouvy z opakovaně vydávaných potvrzení správce daně o daňovém domicilu žalobce v ČR, přebíral stanovisko německé strany a nehájl práva žalobce jako občana České republiky v jednání s německou stranou a jednal tak v rozporu s jeho ústavně zaručenými právy.
100. Z dále popsanych důvodů přitom soud neshledal, že by byly v tomto ohledu v posuzované věci dány podmínky pro poskytnutí ochrany žalobci před takto tvrzeným nezákonným zásahem žalovaného.
101. Soud zdůrazňuje, že žalobce v rámci své procesní argumentace fakticky brojil proti dílčím výstupům probíhajícího dohádovacího řízení, když nesouhlasil se závěry předestřenými žalovaným v přípisu ze dne 11. 10. 2018, čj. MF-46723/2014/15-33, týkajícími se daňové rezidentury žalobce, a měl za to, že žalovaný v uvedeném přípisu toliko přebírá stanovisko německé strany, aniž by se (dostatečným způsobem) vypořádal s tvrzeními a důkazními prostředky předkládanými žalobcem. Žalobce pak v této souvislosti soudu předestíral konkrétní námitky, tvrzení a důkazní prostředky, přičemž materiálně podle všeho usiloval o to, aby soud v rámci posouzení důvodnosti žaloby provedl vlastní posouzení kritérií dle čl. 4 Smlouvy a uzavřel, zda byl žalobce ve světle pravidel upravených v tomto ustanovení v rozhodném období daňovým rezidentem ČR.
102. Žalobce však v tomto směru zcela odhlédl od toho, že závěry uvedené v přípisu žalovaného ze dne 11. 10. 2018, čj. MF-46723/2014/15-33, proti nimž žalobce v uvedeném směru brojil, byly toliko dílčím výstupem probíhajícího mezinárodního dohádovacího řízení. Soud se v tomto ohledu zcela ztotožňuje s žalovaným a zdůrazňuje, že uvedeným přípisem nebylo mezinárodní dohádovací řízení podle čl. 25 Smlouvy ukončeno a v něm uvedené závěry nelze v žádném ohledu považovat za jeho finální výstup. Ač se tedy žalobce v rámci své procesní argumentace pokouší naznačovat konečnou povahu závěrů předestřených žalovaným v uvedeném přípisu, je ze shora podrobně provedené rekapitulace obsahu

správního spisu předloženého žalovaným zjevné, že předmětné mezinárodní dohádovací řízení nadále probíhá a žalovaný se s příslušným orgánem německé daňové správy nadále pokouší dosáhnout dohody stran určení daňového domicilu žalobce v rozhodném období.

103. Jak plyne z výše uvedeného, žalovaný pokračoval v rámci probíhajícího dohádovacího řízení po vydání žalobcem rozporovaného přípisu ze dne 11. 10. 2018, čj. MF-46723/2014/15-33, v dalších úkonech. Ze správního spisu se přitom podává, že se mj. obrátil na příslušný německý orgán daňové správy s žádostí o specifikaci důvodů, které vedly německou stranu ke změně hodnocení daňového statutu žalobce, že mu přípisem dne 26. 8. 2019, čj. MF-46723/2014/15-65 zaslal aktuální poznatky české daňové správy stran relevantních otázek souvisejících s posouzením daňového domicilu žalobce a že s ním nadále v této záležitosti komunikuje. Z podkladů založených ve správním spisu pod čj. MF-46723/2014/15-61, čj. MF-46723/2014/15-64, čj. MF-46723/2014/15-65, čj. MF-46723/2014/15-67, čj. MF-46723/2014/15-70, čj. MF-46723/2014/15-71 a čj. MF-46723/2014/15-76, se přitom podává, že mezinárodní dohádovací řízení mezi žalovaným a příslušným orgánem německé daňové správy nadále probíhá, přičemž žalobce byl o jeho průběhu ze strany žalovaného naposledy zpraven přípisem datovaným dnem 11. 9. 2019. Rovněž z výzvy správce daně ze dne 27. 9. 2019, čj. 4501712/19/2122-60562-201275, vyplývá, že správce daně podle pokynů žalovaného v souvislosti s probíhajícím dohádovacím řízením nadále pokračuje ve shromažďování vysvětlení, dokladů a písemností, které mohou být v této věci důkazními prostředky, přičemž žalobci sděluje konkrétní okruhy důvodů, které orgány německé daňové správy k dosud zastávaným závěrům vedou.
104. Z právě uvedeného je zjevné, že dohádovací řízení nebylo dosud ukončeno, nadále probíhá a do práv žalobce tak dosud nemohlo být ze strany žalovaného zasaženo způsobem, jenž by mohl představovat nezákonný zásah dle § 82 a násl. s. ř. s. Závěry žalovaného uvedené v přípisu ze dne 11. 10. 2018, čj. MF-46723/2014/15-33, s nimiž žalobce nesouhlasil a proti nimž fakticky směřoval podanou žalobu, nepředstavují v žádném ohledu konečné stanovisko žalovaného, resp. konečný obsah dohody mezi smluvními státy, ani s ohledem na shora popsaný obsah správního spisu nijak nesignalizují, že by žalovaný od úmyslu vést dohádovací řízení a pokusit se v jeho rámci dosáhnout dohody ve smyslu čl. 25 Smlouvy z materiálního pohledu ustoupil.
105. Obsah správního spisu přitom podle přesvědčení soudu nijak nesvědčí ani o tom, že by snad žalovaný na daném skutkovém půdorysu považoval za vyloučené, aby byly dosud zastávané závěry stran aplikace čl. 4 Smlouvy na případ žalobce v dalším průběhu řízení revidovány. Jak je zjevné z výše uvedeného, jakkoli se žalovaný se závěry žalobce prozatím neztotožňuje a poukazuje přitom na důvody, které z jeho pohledu ve skutečnosti stojí za předmětnou procesní aktivitou žalobce, přesto i po vydání přípisu ze dne 11. 10. 2018, čj. MF-46723/2014/15-33 nadále v rámci probíhajícího mezinárodního řízení poskytuje žalobci prostor pro to, aby v dané věci předložil další skutková tvrzení a důkazní prostředky svědčící pro jím zastávaný závěr o tom, že jej bylo třeba v rozhodném období považovat ve světle čl. 4 Smlouvy za daňového rezidenta České republiky.
106. Soud v této souvislosti přisvědčuje žalovanému v tom, že mezinárodní dohádovací řízení je specifickým postupem vyplývajícím z čl. 25 Smlouvy. Smlouva uzavřená mezi Českou republikou a SRN je obdobně jako jiné bilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezinárodní smlouvou uzavřenou smluvními státy za účelem vyloučení dvojího zdanění příjmů a majetku, zabránění daňovým únikům a podvodům, a rovněž umožnění přímé

spolupráce příslušných orgánů smluvních stran v rámci výměny informací a při řešení sporů o výklad a provádění jednotlivých ustanovení smlouvy. Mezinárodní dohádovací řízení podle čl. 25 Smlouvy je upraveno toliko v právě uvedeném ustanovení předmětné mezinárodní smlouvy, tj. pramenu mezinárodního práva veřejného, a není tedy nijak regulováno vnitrostátními právními předpisy v oblasti správního resp. finančního práva, ani právními předpisy z jiných právních odvětví. Vlastní procedura mezinárodního dohádovacího řízení přitom není předmětným ustanovením upravena nikterak podrobně; konkrétní postup při naplnění uvedeného mezinárodního závazku je ponechán na jednání dvou suverénních států, které jsou v daném ohledu vázány toliko omezeným množstvím pravidel vyplývajících z předmětného ustanovení (nejsou tedy především upravena konkrétní procedurální pravidla postupu v rámci řízení, opravné prostředky či snad dokonce lhůty, které by bylo třeba dodržovat).

107. Platí přitom, že výstupem takového mezinárodního dohádovacího řízení není v žádném případě autoritativní rozhodnutí o právních poměrech daňového subjektu, ale (se zřetelem k povaze Smlouvy) toliko dohoda mezi příslušnými orgány smluvních států stran výkladu Smlouvy v konkrétním případě, příp. závěr, že takové dohody nebude v konkrétním případě dosaženo. Přestože je jistě žádoucí, aby byl výsledek mezinárodního dohádovacího řízení (alespoň v řízení iniciovaném způsobem předvídaným v čl. 25 odst. 1 Smlouvy) sdělen daňovému subjektu, který takové řízení inicioval, nepředstavuje ani jeho sdělení autoritativní bezprostřední zásah do jeho veřejných subjektivních práv, když o právech a povinnostech žalobce je rozhodováno v daňovém, popř. trestním řízení vedeném příslušnými orgány smluvních států. Smlouva je přitom v tomto ohledu nedílnou součástí národních právních řádů, je v uvedených řízeních interpretována a aplikována a daňový subjekt může proti závěrům týkajícím se interpretace a aplikace Smlouvy v takových řízeních brojit.
108. Jak bylo uvedeno výše v rámci posouzení přípustnosti podané žaloby, soud *a priori* nevylučuje, že by v souvislosti s Žádostí žalobce podle čl. 25 odst. 1 Smlouvy v teoretické rovině mohlo dojít k nezákonnému zásahu do práv žalobce, jenž by mohl být předmětem ochrany poskytované v řízení podle § 82 a násl. s. ř. s. Bylo by tomu tak z pohledu soudu např. v případě, kdy by žalovaný na takovou žádost nijak nereflektoval, přičemž by žalobci ani nesdělil žádné důvody, pro které ve smyslu čl. 25 odst. 2 Smlouvy nepovažoval námitky za oprávněné a nepřistoupil tak k iniciaci dohádovacího řízení s příslušnými orgány druhého smluvního státu, event. v dalších situacích. O žádný takový případ se však v nyní posuzované věci z výše vyložených důvodů nejedná.
109. Soud shrnuje, že žalobce tedy podle přesvědčení soudu dosavadním postupem žalovaného v rámci dohádovacího řízení obecně, ani (konkrétně) tím, že žalovaný v průběhu dohádovacího řízení (především pak v přípisu ze dne 11. 10. 2018, čj. MF-46723/2014/15-33) nevycházel z opakovaně vydávaných potvrzení správce daně o daňovém domicilu žalobce v ČR, nebyl zkrácen na svých právech, neboť (i.) dohádovací řízení dosud nebylo ukončeno, (ii.) závěry žalovaného uvedeného v naposledy uvedeném přípisu nepředstavují v žádném ohledu konečné stanovisko žalovaného, resp. konečný obsah dohody mezi smluvními státy, (iii.) nic nenasvědčuje tomu, že by žalovaný od úmyslu vést dohádovací řízení a pokusit se v jeho rámci dosáhnout dohody ve smyslu čl. 25 Smlouvy ve skutečnosti ustoupil, (iv.) z ničeho nevyplyvá, že by žalovaný považoval za vyloučené, aby byly dosud zastávané závěry stran aplikace čl. 4 Smlouvy na případ žalobce v dalším průběhu řízení revidovány.

110. Žalobcem specifikované jednání žalovaného proto v daném ohledu za této situace nepředstavuje takový zásah, proti němuž by bylo možno žalobci poskytnout ochranu v řízení podle § 82 a násl. s. ř. s.
111. Ze všech shora uvedených důvodů soud neshledal žalobní námitky důvodnými, proto žalobu podle § 87 odst. 3 s. ř. s. pro nedůvodnost zamítl.
112. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nenáleží. Žalovanému pak žádné náklady v souvislosti s vedením předmětného řízení nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

V Praze dne 12. prosince 2019

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