



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu Mgr. Aleše Sabola a soudců Mgr. Marka Bedřicha a JUDr. Jitky Hroudové ve věci

žalobce: **AURES Holdings a.s.** (dříve **AAA Auto International a.s.**), IČO 01759299, sídlem Dopraváků 874/15, 184 00 Praha 8 – Čimice zastoupen Ing. Vladimírem Hejdukem, daňovým poradcem ev. č. 1280 sídlem ROWAN LEGAL, účetní a daňová kancelář s. r. o., Na Pankráci 1683/127, 104 00 Praha 4

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 10. 2. 2016, č. j. 5599/16/5200-11431-711360,

takto:

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

Odůvodnění:

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. H.

1. Podanou žalobou se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 10. 2. 2016, č. j. 5599/16/5200-11431-711360 (dále i jako žalobou napadené rozhodnutí), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce podané proti rozhodnutí správce daně – Specializovaného finančního úřadu (dále i jako „správce daně“), č. j. 85058/15/4200-12776-108960 ze dne 16. 4. 2015 (dále i jako „rozhodnutí správce daně“), kterým byla žalobci vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 ve výši 17 289 910 Kč.
2. Správce daně zahájil dne 15.1.2015 u daňového subjektu AAA Auto Group N.V., Dopraváků 723/1, Dolní Chabry, Praha 8, podnikajícího na území České republiky prostřednictvím své organizační složky AAA Auto Group N.V. – organizační složka, DIČ:CZ28215044, postup k odstranění pochybností na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2013 do 31.12.2013. Na žalobce jako na společnost nástupnickou, přešlo přeshraniční fúzí sloučením veškeré jmění, práva a povinnosti zanikajících společností AAA AUTO a.s., IČO 26699648, se sídlem Dopraváků 874/15, Čimice, 184 00 Praha 8, společnosti zapsané v obchodním rejstříku vedeném u Městského soudu v Praze, v oddílu B, vložce č. 8578 a AAA Auto Group N.V., se statutárním sídlem v Amsterdamu, a provozovnou (faktickým sídlem) na adrese Dopraváků 723, Čimice, 184 00 Praha 8, zapsané v nizozemském obchodním rejstříku vedeném Obchodní a průmyslovou komorou v Amsterdamu pod číslem KvK 34199203, včetně jejího odštěpného závodu AAA Auto Group N.V. - organizační složka, IČO: 28215044, se sídlem Praha 8 - Dolní Chabry, Dopraváků 723, a to k datu zápisu této skutečnosti do obchodního rejstříku dne 1. listopadu 2015.
3. Žalobce vstoupil do práv a povinností daňového subjektu, pokud je tedy v dalším textu uváděn „žalobce“ jde o právního předchůdce žalobce do okamžiku, než na žalobce jako na společnost nástupnickou přešlo přeshraniční fúzí sloučením veškeré jmění, práva a povinnosti zanikajících společností, v ostatních případech jde o žalobce uvedeného v záhlaví tohoto rozsudku. V případě, že bylo nutné tyto osoby od sebe v rámci odůvodnění odlišit, užil soud označení žalobce (pro žalobce označeného v záhlaví rozsudku) a právní předchůdce žalobce pro původní daňový subjekt.
4. V rámci řízení před správcem daně byl žalobce vyzván k odstranění pochybností podle § 89 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále i jako „d. ř.“) za období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013. Správce daně měl pochybnosti o tom, že žalobcem uplatněná ztráta ve výši 59 784 061 Kč vyměřená daňovou správou v Nizozemsku za rok 2008 splňuje podmínky pro to, aby byla uplatněna v České republice. V rámci toho správce daně odkázal na žádost č. j. 406925/13/4000-17202-104762 ze dne 28. 8. 2013 a rozhodnutí o závazném posouzení č. j. 13506/14/4000-506454 ze dne 22. 1. 2014, doručená žalobci dne 24. 1. 2014, jimiž bylo žalobci sděleno, že daňová ztráta vyměřená daňovou správou v jiném státě, nemůže být uplatněna jako ztráta v České republice. Správce daně dále vyslovil pochybnosti o uplatnění ztrátě za zdaňovací období roku 2011, kdy tato byla uplatněna žalobcem ve výši 2 736 590 Kč a následně snížena skrze dodatečné daňové přiznání na 2 099 050 Kč, což u správce daně vzbudilo podezření v tom ohledu, zda je ztráta uplatňována ve správné výši. V rámci řízení pak správce daně vyhotovil úřední záznam o průběhu postupu k odstranění pochybností č. j. 61039/14/4200-12776-108960 ze dne 18. 3. 2015, ve kterém uvedl, že zahraniční osoba AAA Auto Group N.V. Amsterdam 1083HJ, De Boelelaan 7,

Nizozemské království přemístila své sídlo do České republiky. Tato skutečnost byla zapsána do obchodního rejstříku dne 19. 4. 2013. Původní adresa sídla žalobce v Nizozemském království však byla zachována jakožto „statutární sídlo“. Z toho vyplynulo, že žalobce má stále zapsáno sídlo v Nizozemském království. Dne 24. 1. 2014 bylo zplnomocněnému zástupci žalobce doručeno rozhodnutí o závazném posouzení, ve smyslu § 132 d. ř., ve kterém bylo uvedeno, že ztrátu ve výši 2 792 187 EUR vyměřenou daňovou správou v Nizozemsku podle nizozemských daňových předpisů nelze uplatnit jako položku snižující základ daně za zdaňovací období roku 2012 podle ustanovení § 38n zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů (dále i jako „z. d. p.“). Správce daně uvedl, že daná ztráta byla již žalobcem uplatněna za zdaňovací období roku 2009 ve výši 8 434 982 Kč, za zdaňovací období roku 2010 ve výši 3 230 833 Kč a za zdaňovací období roku 2012 ve výši 47 522 631 Kč. Správce daně uvedl, že ačkoliv je daňová ztráta vymezená v ustanovení § 38n z. d. p., je potřeba vycházet z ustanovení § 34 odst. 1 z. d. p. ve spojení s § 38f odst. 3 z. d. p. Z toho vyplývá, že daňová ztráta může být daňovým subjektem (daňovým rezidentem ČR) uplatněna pouze při dodržení podmínek dle § 38n a § 38na z. d. p., tedy musí být vyměřena podle českých právních předpisů, resp. podléhá podmínkám stanoveným českými právními předpisy. V ustanovení § 38 na i § 23a odst. 5 písm. b) z. d. p. se uvádí odkaz na stanovení ztráty dle českých daňových předpisů. Při uplatnění daňové ztráty jako odečitatelné položky je nutno postupovat dle § 38f odst. 3 z. d. p., který určuje, že odečitatelné položky a položky snižující základ daně podle zahraničních právních předpisů nelze při stanovení základu daně v ČR použít. Tento názor správce daně je i v souladu se závěry koordinačního výboru Komory daňových poradců ze dne 23. 2. 2017 (příspěvek 321/26.01.11), který řešil uznání daňové ztráty stále provozovny umístěné v zahraničí. K této problematice vydalo Generální finanční ředitelství stanovisko, ve kterém poukazuje na výrok uvedený v odstavci 43 rozsudku C-414/06 (Lidl Belgium). Mezi hlavní argumenty neuznání daňové ztráty patří hrozba dvojího uplatnění ztrát. V případě, kdy má subjekt své formální sídlo i v zahraničí, pak i zde může být považován za daňového rezidenta (tzv. „dvojí rezidentství“) a může dojít ke dvojímu uplatnění daňové ztráty, kterému za současných podmínek nelze předcházet. Nebezpečí dvojího zdanění (a zamezení tohoto jevu) je rovněž vnímáno jako fakt sledující legitimní cíle EU. Daný postup je také v souladu s zákonem o dani z příjmů a judikaturou SDEU (Soudního dvora Evropské unie) C-414/06. Správce daně odkázal na § 141 odst. 1 d. ř. s tím, že dne 2. 7. 2012 podal žalobce daňové přiznání za zdaňovací období roku 2011, v němž přiznal daňovou ztrátu 15 625 026 Kč. Žalobce snížil v souladu s § 141 odst. 1 d. ř. daňový základ za zdaňovací období roku 2011 tak, že dne 22. 5. 2013 podal dodatečné přiznání k dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2011, v němž snížil vykázanou daňovou ztrátu na částku 2 736 590 Kč. Dne 14. 3. 2014 bylo žalobcem podáno druhé dodatečné přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011, v němž snížil vykázanou ztrátu na částku 2 099 050 Kč. Částku 2 099 050 Kč tak vyměřil správce daně jako ztrátu na základě druhého dodatečného daňového přiznání v této výši a dle § 34 z. d. p. si žalobce mohl vyměřenou ztrátu odečíst za období roku 2011 v této výši. Správce daně postupem dle § 93 d. ř. a § 8 odst. 1 d. ř. na základě důkazů a průběhu postupu k odstranění pochybností shledal, že pochybnosti ve výzvě č.j. 7360/15/4200-12776-108960 nebyly odstraněny, a daňová ztráta ve výši 59 784 061 Kč vyměřená nizozemským správcem daně jako položka odečitatelná o základu daně nebyla (českým) správcem daně uznána. Žalobci byla uznána daňová ztráta vykázaná ve druhém dodatečném daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2011 ve výši

2 099 050 Kč a daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 byla stanovena ve výši 17 289 810 Kč. Dále bylo dne 18. 3. 2015 vyhotoveno sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností, ve kterém byly výše uvedené závěry spolu s možností požádat o doplnění dokazování dle § 90 odst. 2 d. ř. zaslány žalobci.

5. Žalovaný odvolání proti rozhodnutí správce daně zamítl. V rozhodnutí se vyjádřil zejména ke třem bodům odvolání, a to k nesprávnému posouzení právních otázek o možnosti uplatnění daňové ztráty vyměřené či vzniklé jinak než podle českých právních předpisů, k neslučitelnosti rozhodnutí správce daně s právem EU a k porušení zásada legitimního očekávání v předvídatelnosti rozhodování správce daně. Ohledně prvního bodu odvolání se žalovaný ztotožnil s argumentací již obsaženou v rozhodnutí správce daně. V druhém bodu odvolání poukázal žalovaný na to, že rozhodovací praxe SDEU sice ovlivňuje postupy správce daně, stále se však nejedná o „předpisy“, které by ovlivňovaly přímo vnitrostátní předpisy, které musí správce daně respektovat a dle nich postupovat, jakkoliv správce daně musí při postupu dle vnitrostátních předpisů respektovat i unijní právo. K námitce žalobce, že se správce daně nevypořádal s dalším vývojem judikatury SDEU, a to konkrétně s rozhodnutím ve věci C-446/03 Marks & Spencer (dále i jako „MS“) ze dne 13. 12. 2005 a C-123/11 A Oy (dále i jako „AO“) ze dne 21. 2. 2013, žalovaný uvedl, že tato judikatura nedopadá na daný případ, neboť v případě judikátu MS šlo o situaci, kdy mateřská společnost a zároveň rezident Velké Británie požádala o snížení daní v důsledku ztrát vzniklých v jejích dceřiných společnostech se sídlem v Belgii, Německu a Francii. Tato žádost byla zamítnuta, neboť dceřiné společnosti nebyly založeny ve Velké Británii a ani zde neobchodovaly prostřednictvím poboček, což je v případě zápočtu ztrát vyžadováno britským daňovým systémem. Bylo v rozhodnutí konstatováno, že i přes existenci jednotného trhu, není rozporný postup, kdy se neumožňuje uplatnit ztrátu dceřiným společností - nerezidentům, ačkoliv to v případě dceřiných společností - rezidentů - vnitrostátní předpisy umožňují. Rozpor je shledáván pouze v případě, kdy by dceřiná společnost - nerezident - již nemohla uplatnit daňovou ztrátu ve státě, kde sídlí, a to buď jí samotnou nebo třetí osobou (v případě převodu dceřiné společnosti na tuto osobu). Absence možnosti uplatnit daňovou ztrátu může spočívat ve vyčerpání všech možností uplatnit daňovou ztrátu v konkrétním zdaňovacím období, kterého se týká žádost o snížení daní, nebo v obdobích příštích. Žalovaný konstatoval, že pokud předpisy členského státu skupinové zdanění nepřipouští, nedopadá na ně ani výše uvedený rozsudek. České právo na rozdíl od Velké Británie neupravuje tzv. skupinové zdanění. Navíc v případě žalobce nelze vyloučit ani uplatnění zohlednění předmětných daňových ztrát v rámci budoucích období v Nizozemí. Judikát AO též nedopadá na danou problematiku. V daném případě se řešila situace, kdy mateřská společnost (rezident) chtěla uplatnit ztrátu dceřiné společnosti, která sídlila v jiném členském státě, a to za situace, kdy mateřská a dceřiná společnost následně provedly fúzi. V daném případě byla možnost uplatnit daňovou ztrátu možná pouze pro dceřinou společnost, která byla rezidentem. Konkrétně se jednalo o finskou mateřskou společnost, která chtěl uplatnit daňovou ztrátu za švédskou dceřinou společnost, se kterou po ukončení činnosti fúzovala. SDEU uvedl, že články 49 a 54 Smlouvy o fungování EU (dále i jako „SFEU“) nebrání tomu, aby státní úprava umožňovala možnost odečtu daňové ztráty pouze pro mateřské společnosti, jejichž dcery jsou rezidenty daného státu. Opět však viděl rozpor v tom, že by předpisy neumožňovaly prokázat, že dceřiná společnost nemůže uplatnit právo na odečet ztráty v rámci daného zdaňovacího období či zdaňovacích období následujících. Závěry tak byly podobné jako

v judikátu MS. Závěry žalovaného jsou v souladu s judikáty MS, AO i C-414/06, který byl použit v odůvodnění platebního výměru 8505/15 ze dne 16. 4. 2015. Navíc možnost přenosu zahraniční daňové ztráty při fúzi na nástupnickou společnost český zákon o dani z příjmů upravuje. Postup pro uplatnění ztráty, která vznikla v zahraničí upravuje § 23a a § 23c z. d. p., v ostatních případech je potřeba postupovat dle § 38n z. d. p., který umožňuje uplatnění ztráty pouze za předpokladu, že ji nejprve poplatník vykáže v daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob v ČR (viz rozhodnutí NSS č.j. 1 Afs 60/2011-119 ze dne 27. 9. 2011). Nejvyšší správní soud neuznal nárok na odečet daňové ztráty rezidentovi ČR v případě, že mu tato nebyla vyměřena správními orgány ČR (srov. rozhodnutí NSS č.j. 5 Afs 63/2011-109 ze dne 2. 2. 2012). Nejedná se tak o nerovné zacházení, když i rezidenti jsou vystaveni stejným podmínkám jako zahraniční subjekty (nerezidenti). Žalovaný poukázal na rozhodnutí SDEU C-414/06, v němž byla konstatována nutnost ochrany dělby zdaňovací pravomoci mezi státy v souvislosti s nebezpečím dvojího zdanění. Zde pak žalovaný poukázal na rozhodnutí C-371/10 National Grid Indus BV (dále i jako „NGIBV“). V tomto případě se jednalo o situaci, kdy Společnost National Grid Indus BV byla dceřinou společností nizozemské mateřské společnosti a původně sídlila rovněž v Nizozemsku. Následně přesunula místo svého skutečného řízení (tzv. *effective management*) a veškerou činnost do Velké Británie a jejími řediteli se stali Angličané. V daném případě se tak stala společnost National Grid Indus BV daňovým rezidentem i pro Velkou Británii (kdy jím zároveň zůstala i z pohledu Nizozemska). Nizozemsko a Velká Británie měly uzavřeny smlouvu zamezující dvojí zdanění, dle které se měl zisk a nerealizované kapitálové přírůstky danit ve Velké Británii. Nizozemský správce daně pak chtěl zdanit nerealizované měnové zisky odcházející společnosti National Grid Indus BV bez možnosti odložení splatnosti daně a možnosti zohlednit budoucí ztráty. Zdanění zisků mělo proběhnout k datu přesunu a nikoliv k datu jejich realizace. Takový postup shledal SDEU jako znevýhodňující oproti společnostem, které přesouvaly svou daňovou rezidenci v rámci státu původu. Nizozemsko uvedlo, že je uvedena daň opatřením pro účely vyvážení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy, že má zajistit soudržnost daňového systému a že má zabránit daňovým únikům. Dále žalovaný poukázal i na judikát C-373/04 týkající se zdanění zisků získaných na území jednoho státu k datu přemístění, ve kterém bylo hovořeno i o zachování rozdělení daňové pravomoci mezi členské státy. Jelikož žalobce měl stále formální sídlo v Nizozemsku, byl členský stát oprávněn (resp. měl povinnost) uplatnit opatření, která mají zamezit dvojímu zdanění. Není pravdou, že by bez dalšího žalovaný neumožnil prokázat to, že žalobce nemohl uplatnit danou ztrátu za zdaň. období nebo období následující v Nizozemsku. Naopak žalobci byla poskytnuta možnost vyjádřit se v rámci postupu k odstranění pochybností. Této možnosti žalobce nevyužil a byl vůči správci daně nečinný. Nadto Nizozemský právní řád umožňoval provést uplatnění odečtu v rámci daňové ztráty i po 9 letech, rovněž byl umožněn zpětný převod ztráty do minulého období. Odkaz žalobce na §23a až § 23d a 38na odst. 4 až 6 je v daném případě žalovaný označil za nepatřičný, neboť daná ustanovení jsou sice promítnutím směrnice EU do českého právního řádu, ale upravují možnost přenesení daňové ztráty pouze ve specifických situacích, což není případ projednávané věci. Navíc je v daném případě nutno přepočítat ztrátu realizovanou v zahraničí (resp. vyměřenou cizím správcem daně) na ztrátu, kterou by mohl subjekt uplatnit v rámci českého práva – tedy vypočítat ztrátu dle českých předpisů (oceňování zásob, odpisů atd.). Bylo-li žalobcem namítnuto, že se žalovaný nedůvodně odchýlil od svých předcházejících rozhodnutí v obdobné věci, kdy na základě totožných okolností,

prokazovaných shodnými důkazními prostředky ztrátu vyměřenou nizozemským správcem daně uplatněnou v daňovém přiznání nespороval, žalovaný konstatoval, že sice dříve skutečně uznal výpočet daně se zohledněním ztráty, která byla vypočítána dle nizozemských právních předpisů, nicméně poukázal a to, že se jednalo o nesprávný postup. V tomto ohledu odkázal na rozhodnutí NSS č.j. 2 As 241/2014-36, ze kterého vyplývá, že pokud uplatňuje osoba něco, co je zjevně protizákonné, pak se nemůže dovolávat své dobré víry. Uplatnění ztráty, kterou vypočetly nizozemské orgány za rok 2009, již nelze dle § 148 d. ř. nyní přezkoumat a zůstává tak „uznána“ (resp. součástí daného daňového přiznání). Nicméně to neopravňuje žalobce k tomu, aby si nárokoval (v rámci dobré víry) neoprávněný odpočet i za zdaňovací období roku 2013. Danou ztrátu pak žalobce zkoušel uplatnit již za zdaňovací období roku 2012, kde si nárokoval částku 47 522 631 Kč na daňovém přiznání č. j. 432656/13 ze dne 16. 9. 2013. V daném případě byl rovněž veden postup k odstranění pochybností, kdy následně nebyla daná ztráta uznána jako položka, o kterou lze snížit základ daně. Navíc daňový subjekt 29. 8. 2013 podal žádost o závazné posouzení (viz § 38na z. d. p.) toho, zdali lze danou ztrátu vyměřenou nizozemskou daňovou správou v roce 2007 uplatnit jako položku odečitatelnou od základu daně pro zdaň. období roku 2012, a správce daně mu dal zamítavou odpověď. Nelze tak poukazovat na dobrou vůli žalobce.

6. Žalobce v žalobě namítl, že co se týče skutkového stavu, pak mezi ním a žalovaným není o této věci sporu. Žalobce spatřuje problém zejména v tom, že dle jeho názoru žalovaný i prvostupňový správce daně posoudili nesprávně danou věc z pohledu českého a evropského práva. Kvůli tomu tak správce daně vyměřil žalobci daň za rok 2013 o 11 358 960 Kč vyšší. Žalobce poukázal na to, že rozhodnutí správce daně i žalobou napadené rozhodnutí jsou stížena nezákonností, resp. nesprávností ve smyslu § 112 odst. 1 písm. d) d. ř. z důvodu jejich neslučitelnosti s právem EU. Žalobce definoval především tyto žalobní body:

- a. Žalobce vykonal přemístěním jeho místa skutečného vedení z Nizozemska do České republiky svobodu usazování dle čl. 49 a 54 SFEU, kdy znemožnění přenosu daňových ztrát představuje jisté omezení svobody usazování, jelikož jsou tomuto způsobu výkonu svobody usazování na překážku a činí jej méně atraktivním. SFEU zakazuje jakékoliv omezení na základě státní příslušnosti v pohybu pracovníků nebo v usazování firem či jejich poboček. SFEU zakazuje jakákoliv omezení na základě státní příslušnosti v pohybu pracovníků nebo v usazování firem či jejich poboček. Tyto základní svobody mohou být omezeny výhradně z důvodu veřejného pořádku, veřejné bezpečnosti a ochrany zdraví. V oblastech práva, které nejsou harmonizovány právem EU, je státům umožněno, aby zde stanovovaly autonomně či na základě mezinárodních smluv daňové povinnosti; výkon tohoto práva však nesmí být v rozporu s právem EU. Žalovaný nepřihlédl ke skutečnostem posuzovaného případu, kdy daňovou ztrátu nelze již v zahraničí podruhé uplatnit. Nevyhodnotil správně judikaturu SDEU, který opakovaně stanovil, že daňovou ztrátu je nutno povolit uplatnit v případě, že ji již nelze uplatnit v zahraničí; vnitrostátní úprava tak není relevantní, což vyplývá z aplikační přednosti primárního práva (viz čl. 10a Ústavy ČR a § 37 z. d. p.). Zákaz usazování je nutno

chápat tak, že překážkou jsou všechna opatření, která tomuto výkonu brání či jej činí méně atraktivním (viz odstavec 22 rozhodnutí C-439/99 Recueil a odstavec 36 rozhodnutí C-371/10). Přemístění místa skutečného vedení žalobce bylo projevem svobody usazování ve smyslu čl. 49 a 54 SFEU.

- b. Žalovaný i prvostupňový správce daně se dopustili nerovného zacházení, když zacházejí se žalobcem jinak než s rezidenty, resp. společnostmi, které vykonávají svou činnost čistě v rámci ČR. SDEU považuje takové jednání za nepřípustné, pokud je toto jednání schopné odradit společnost od výkonu jejího práva usazování v jiném členském státě (viz odstavec 38 rozhodnutí C-371/10). Pokud by došlo k přemístění místa vedení žalobcem z jednoho místa v ČR na druhé místo v ČR, pak by ztrátu uplatnit mohl.
- c. Žalovaný neumožnil žalobci prokázat to, že v rámci Nizozemska nemůže uplatnit danou ztrátu (a následně odmítl důkazy jako irelevantní), což je v rozporu s právem EU (viz odstavec 55 rozhodnutí C-446/03, odstavec 56 rozhodnutí C-123/11 a odstavec 59 C-446/03). Žalobce namítl, že svou činnost směřuje do ČR a nikoliv do Nizozemí. V rámci Nizozemí tak nemůže dosahovat zisku, vůči kterému by mohl danou daňovou ztrátu uplatnit. O tom svědčí to, že veškerá podnikatelská a řídicí činnost je vykonávána v rámci ČR, o čemž svědčí například zápisy v obchodním rejstříku i skutečnost, že jeho vedení je složeno z občanů ČR. K prokázání těchto skutečností navrhl žalobce v žalobě následující důkazy: rozhodnutí daňové správy v Nizozemsku prokazující, že žalobce ze nedosahoval za roky 2012 až 2014 zisků, tedy zde nemůže uplatnit daňovou ztrátu jako položku snižující základ daně; vyjádření nizozemské daňové správy, že žalobce za roky 2010 až 2013 neuplatnil danou ztrátu; projekt příhraniční fúze, kdy s rozhodným dnem 1. 1. 2015 daňový subjekt AAA Auto Group N. V. se statutárním sídlem Amsterdam zanikl a jeho nástupcem se stal AAA Auto International a.s., který je daňovým rezidentem ČR. Uplatnění dané ztráty v Nizozemsku tak bylo znemožněno.
- d. Rovněž tak není správný závěr žalovaného, že na daný případ nelze aplikovat § 23c odst. 8 písm. b) a odst. 9 a § 38na z. d. p. Správce daně uvedl jako důvod pro odmítnutí postupu dle tohoto ustanovení skutečnost, že se nejedná o fúzi či rozdělení, které předvídají citovaná ustanovení. V případě žalobce se jedná pouze o přesunu místa společnosti. To je proti smyslu článků 49 a 54 SFEU. Možnost uplatňování odlišného přístupu pouze kvůli tomu, že je společnost usazena v jiném státě by zbavilo článek 49 SFEU jeho smyslu. Daný postup je v rozporu s judikaturou SDEU (viz MS odstavec 37, AO odstavec 34) a se zákazem diskriminace a dále články 63 a 65 SFEU.
- e. Tvzení žalovaného ohledně nutnosti vyměření daňové ztráty českými orgány pro možnost jejího uplatnění jakožto položky odečitatelné od základu daně nemá oporu v zákoně. Je totiž nutno vzít v potaz § 34 odst. 2 z. d. p., pro který platí ustanovení § 23 až 33 a § 38n z. d. p. Dle názoru žalobce z § 23 odst. 17, § 23a odst. 5 písm. b) a § 23c odst. 8 písm. b) z. d. p.

je patrné, že není podmínkou pro uplatnění daňové ztráty její vyměření podle českých právních předpisů. Postačí, když byla ztráta vyměřena orgány ČR nebo v souladu s předpisy jiného státu, pokud odpovídá procesu vyměření daňové ztráty podle předpisů platných v ČR. Obširný popis žalovaného o speciálnosti ustanovení § 23a až § 23d z. d. p. nelze přijmout jako argument vyvracející základní principy pro možnost uplatnění daňové ztráty.

- f. Zákon o dani z příjmů neobsahuje žádné omezení v případě přenesení ztráty z provozovny do jiného státu. Ustanovení § 23 odst. 17 z. d. p. to předpokládá a umožňuje. Dané ustanovení obsahuje postup i pro případ, kdy daňový nerezident přenesl majetek a závazky do své stále provozovny v ČR.
 - g. Postupem správce daně byla porušena legitimní očekávání žalobce. Žalobce uplatnil ztrátu vyměřenou nizozemským správcem daně z let 2007 a 2008 již v rámci daňových přiznání za léta 2009 a 2010. Provozní systémy správce daně pro evidenci a vyměření daně (tzv. ADIS) musely správce daně upozornit na skutečnost, že žalobce uplatňuje ztrátu, která nebyla vyměřena orgány ČR. Je porušením zásady legitimního očekávání, že za roky 2009 a 2010 uznal správce daně danou ztrátu vyměřenou nizozemskými úřady a následně ji odmítl uznat jako odečitatelnou položku od základu daně.
7. Žalovaný setrval na skutkových zjištěních a právních závěrech uvedených v žalobou napadeném rozhodnutí, navrhl žalobu zamítnout.
 8. Soud v mezích žalobních bodů ve smyslu § 75 odst. 2 s. ř. s. přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí, dospěl přitom k závěru, že žaloba není důvodná.
 9. Soud konstatuje, že mezi stranami je nesporný skutkový stav. Jediným sporem je právní otázka ohledně možnosti uplatnění daňové ztráty vyměřené nizozemským správcem daně v letech 2007 a 2008 v rámci daňového přiznání v ČR za zdaň. období 2013 a také správnost postupu správního orgánu. Spor se týká především aplikace judikatury na vnitrostátní právo České republiky a také interpretace jednotlivých ustanovení právních předpisů ČR.
 10. Dle § 34 odst. 1 z. d. p. od základu daně lze 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 vyměruje. U poplatníka, který je společníkem veřejné obchodní společnosti, se daňová ztráta upraví o část základu daně nebo část daňové ztráty veřejné obchodní společnosti; přitom tato část základu daně nebo daňové ztráty se stanoví ve stejném poměru, v jakém je rozdělován zisk podle společenské smlouvy, jinak rovným dílem. U poplatníka, který je komplementářem komanditní společnosti, se daňová ztráta upraví o část základu daně nebo část daňové ztráty komanditní společnosti určené ve stejném poměru, v jakém je rozdělován zisk nebo ztráta komanditní společnosti podle zvláštního právního předpisu. Poprvé lze tohoto ustanovení použít u daňové ztráty vzniklé za zdaňovací období roku 1993. U akciové

společnosti, u níž došlo k přeměně z investičního fondu na jiný podnikatelský subjekt, lze odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena investičnímu fondu počínaje zdaňovacím obdobím 1996. U poplatníka uvedeného v § 2 lze od základu daně odečíst ztrátu vzniklou za předchozí zdaňovací období nebo jeho část podle § 5 a uvedenou v daňovém přiznání, nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po zdaňovacím období, ve kterém byla v daňovém přiznání uvedena.

11. Dle § 34 odst. 2. z. d. p. Pro stanovení daňové ztráty, kterou lze podle odstavce 1 odečíst, platí ustanovení § 23 až 33 a § 38n. U komanditní společnosti se daňová ztráta snižuje o částku připadající komplementářům.
12. Dle § 38n odst. 1 z. d. p. pokud výdaje (náklady) upravené podle § 23 převyšují příjmy upravené podle § 23, je rozdíl daňovou ztrátou. Podle odst. 2 citovaného ustanovení se při správě daňové ztráty se postupuje obdobně jako při správě daňové povinnosti, avšak daňová ztráta vzniklá a vyměřená poplatníkovi zaniklému bez provedení likvidace nepřechází na jeho právního nástupce s výjimkami uvedenými v § 23a odst. 5 písm. b) a § 23c odst. 8 písm. b). Daňová ztráta se vyměřuje. Při snižování daňové ztráty se postupuje obdobně jako při zvyšování daňové povinnosti. Při zvyšování daňové ztráty se postupuje obdobně jako při snižování daňové povinnosti. Daňová ztráta se zaokrouhluje na celé koruny nahoru. Podle odst. 3, 4 citovaného ustanovení platí ustanovení předchozích odstavců platí i pro poplatníky uvedené v § 2, pokud není v § 5 stanoveno jinak. Ustanovení odstavce 1 platí i pro stanovení daňové ztráty komanditní společnosti připadající komplementářům (komplementáři).
13. Podle § 38na odst. 4 až 6 z. d. p. zaniká-li při přeměně společnosti daňový poplatník, může právní nástupce daňovou ztrátu převzatou podle § 23c odst. 8 písm. b) odčítat od základu daně maximálně do výše části základu daně, připadající na stejné činnosti vykonávané poplatníkem, kterému byla daňová ztráta vyměřena, a to v období, za které byla daňová ztráta vyměřena. V případě přeměny rozdělením, kdy rozdělovaná obchodní korporace nezaniká, může daňovou ztrátu převzatou podle § 23c odst. 8 písm. b) odčítat nástupnická obchodní korporace při rozdělení od základu daně maximálně do výše části základu daně připadající na stejné činnosti vykonávané poplatníkem, kterému byla daňová ztráta vyměřena, a to v období, za které byla daňová ztráta vyměřena. Část základu daně podle věty první a druhé se stanoví na základě poměru tržeb za vlastní výkony a zboží zaúčtovaných do výnosů podle zvláštního právního předpisu připadajících na stejné činnosti vykonávané zanikající nebo poplatníkem, kterému byla daňová ztráta vyměřena, a to v období, za které byla daňová ztráta vyměřena, k celkovým tržbám za vlastní výkony a zboží zaúčtovaným do výnosů podle zvláštního právního předpisu. Obdobně se postupuje v případě převzetí daňové ztráty, která vznikla poplatníkovi uvedenému v § 17 odst. 4, který nemá na území České republiky stálou provozovnu. Obchodní korporace, která při přeměně sloučením nebo rozdělením nezaniká, může odčítat daňovou ztrátu, která jí byla vyměřena před přeměnou a nebyla převedena na nástupnickou obchodní korporaci při rozdělení, maximálně do výše části základu daně připadající na stejné činnosti, které vykonávala v období, za které byla daňová ztráta vyměřena. Část základu daně podle věty první se stanoví na základě poměru tržeb za vlastní výkony a zboží zaúčtovaných do výnosů podle zvláštního právního předpisu připadajících na stejné činnosti vykonávané poplatníkem, který nezaniká, v období, za které byla daňová ztráta vyměřena, k celkovým

tržbám za vlastní výkony a zboží zaúčtovaným do výnosů podle zvláštního právního předpisu. Při převodu obchodního závodu lze daňovou ztrátu nebo část daňové ztráty, převzaté podle § 23a odst. 5 písm. b), odčítat od základu daně přijímající obchodní korporace v jednotlivých obdobích maximálně do výše základu daně stanoveného u přijímající obchodní korporace z činnosti vykonávané prostřednictvím převedeného obchodního závodu, která byla prostřednictvím převedeného obchodního závodu vykonávána v období, za které byla uplatňovaná daňová ztráta vyměřena. Výše základu daně podle věty první se stanoví u přijímající obchodní korporace na základě poměru tržeb za vlastní výkony a zboží zaúčtovaných do výnosů podle zvláštního právního předpisu připadajících na stejné činnosti vykonávané převádějící obchodní korporací v období, za které byla daňová ztráta vyměřena, k celkovým tržbám za vlastní výkony a zboží zaúčtovaným do výnosů podle zvláštního právního předpisu²⁰). Obdobně se postupuje v případě převzetí daňové ztráty, která vznikla poplatníkovi uvedenému v § 17 odst. 4, který nemá na území České republiky stálou provozovnu.

14. Dle § 38na odst. 7 citovaného zákona vzniknou-li poplatníkovi pochybnosti, zda jsou splněny podmínky stanovené v odstavcích 1 až 6, může požádat správce daně o závazné posouzení skutečnosti, zda daňovou ztrátu lze uplatnit jako položku odčitatelnou od základu daně. V žádosti o vydání rozhodnutí o závazném posouzení je poplatník povinen uvést

a) název, právní formu a sídlo právnické osoby, daňové identifikační číslo, pokud bylo přiděleno,

b) přehled veškerých tržeb za vlastní výkony a zboží v členění podle činností vykonávaných poplatníkem, jemuž daňová ztráta vznikla, dosažených v období, za které byla daňová ztráta, která má být uplatněna jako položka odčitatelná od základu daně, vyměřena, nebo ve kterém vznikla,

c) přehled veškerých tržeb za vlastní výkony a zboží v členění podle činností vykonávaných poplatníkem, který daňovou ztrátu uplatňuje, dosažených v období, za které má být daňová ztráta uplatněna jako položka odčitatelná od základu daně,

d) návrh výroku rozhodnutí o závazném posouzení skutečnosti, zda daňovou ztrátu lze uplatnit jako položku odčitatelnou od základu daně.

15. Podle § 23c odst. 8 písm. b) z. d. p. nástupnická existující obchodní korporace, nástupnická založená obchodní korporace, nástupnická obchodní korporace, která je jediným společníkem, nebo nástupnická obchodní korporace při rozdělení nebo nástupnická existující obchodní korporace, nástupnická založená obchodní korporace, nástupnická obchodní korporace, která je jediným společníkem, nebo nástupnická obchodní korporace při rozdělení prostřednictvím své stálé provozovny umístěné na území České republiky, je oprávněna převzít vyměřenou daňovou ztrátu, která dosud nebyla uplatněna jako položka odčitatelná od základu daně zanikající nebo rozdělovanou obchodní korporací; od zanikající nebo rozdělované obchodní korporace lze převzít pouze část její daňové ztráty v rozsahu zjištěném podle ekonomicky zdůvodnitelného kritéria; ustanovení § 38na tím není dotčeno; tuto daňovou ztrátu lze uplatnit jako položku odčitatelnou od základu daně ve zdaňovacích obdobích zbývajících do 5 zdaňovacích období bezprostředně následujících po zdaňovacím období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, za které byla

daňová ztráta zanikající nebo rozdělované korporaci vyměřena za podmínek stanovených tímto zákonem; přitom je-li zanikající nebo rozdělovaná obchodní korporace poplatníkem, který je daňovým nerezidentem a nemá stálou provozovnu na území České republiky, lze převzít daňovou ztrátu, která vznikla zanikající nebo rozdělované obchodní korporaci v jiném členském státu a která nebyla uplatněna v jiném členském státu jako položka snižující základ daně zanikající, rozdělované nebo jiné obchodní korporace, maximálně však do výše, jak by byla daňová ztráta stanovena podle tohoto zákona, kdyby zanikající nebo rozdělovaná obchodní korporace byla ve zdaňovacím období, nebo období, za něž se podává daňové přiznání, v němž daňová ztráta vznikla, poplatníkem, který je daňovým rezidentem.

16. Dle § 23 odst. 17 z. d. p. při nabytí majetku a dluhů poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3 nebo stálou provozovnou poplatníka uvedeného v § 17 odst. 4 na území České republiky vkladem, převodem obchodního závodu, fúzí obchodních korporací nebo rozdělením obchodní korporace od poplatníka uvedeného v § 17 odst. 4 nebo při přemístění majetku a dluhů ze zahraničí do stálé provozovny poplatníka uvedeného v § 2 odst. 3 nebo v § 17 odst. 4 na území České republiky se pro přepočet hodnoty majetku a dluhů na české koruny použijí kursy devizového trhu vyhlášené Českou národní bankou ke dni převodu vlastnictví u majetku nabytého vkladem nebo převodem obchodního závodu nebo k rozhodnému dni u majetku nabytého fúzí obchodních korporací nebo rozdělením obchodní korporace od poplatníka uvedeného v § 17 odst. 4, který nemá stálou provozovnu na území České republiky, a to bez přihlédnutí k oceňovacím rozdílům vyplývajícím z přecenění majetku a dluhů v souladu s právními předpisy příslušného státu (dále jen „přepočtená zahraniční cena“). Stejný kurs se použije pro přepočet hodnoty uplatněných odpisů, opravných položek, daňové ztráty, rezerv, odčitatelných položek a obdobných položek uplatněných podle příslušných právních předpisů v zahraničí vztahujících se k nabytému majetku a dluhům. Přepočtená zahraniční cena se použije také pro účely uvedené v § 24 odst. 11.
17. Dle § 23a odst. 5 písm. b) z. d. p. přijímající obchodní korporace nebo přijímající obchodní korporace prostřednictvím své stálé provozovny umístěné na území České republiky je oprávněna převzít vyměřenou daňovou ztrátu nebo část daňové ztráty, která souvisí s převedeným obchodním závodem a dosud nebyla uplatněna jako položka odčitatelná od základu daně převádějící obchodní korporací; tuto daňovou ztrátu lze uplatnit jako položku odčitatelnou od základu daně ve zdaňovacích obdobích zbývajících do pěti zdaňovacích období bezprostředně následujících po zdaňovacím období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, za které byla daňová ztráta převádějící obchodní korporaci vyměřena za podmínek stanovených tímto zákonem; neprokáže-li poplatník, jaká část daňové ztráty se vztahuje k převedenému obchodnímu závodě, stanoví se tato část daňové ztráty podle poměru hodnoty převedeného majetku zachycené v účetnictví převádějící obchodní korporace podle právních předpisů upravujících účetnictví bezprostředně před převodem snižené o převedené dluhy při převodu obchodního závodu a hodnoty veškerého majetku zachycené v účetnictví převádějící obchodní korporace podle právních předpisů upravujících účetnictví snižené o veškeré dluhy převádějící obchodní korporace bezprostředně před provedením převodu; přitom je-li převádějící obchodní korporace poplatníkem, který je daňovým nerezidentem a nemá stálou provozovnu na území České republiky, lze převzít daňovou ztrátu, která vznikla převádějící obchodní

korporaci v jiném členském státu a která nebyla uplatněna v jiném členském státu jako položka snižující základ daně převádějící obchodní korporace nebo jiné obchodní korporace, maximálně však do výše, do které by byla daňová ztráta stanovena podle tohoto zákona, kdyby převádějící obchodní korporace byla ve zdaňovacím období nebo období, za něž se podává daňové přiznání, v němž daňová ztráta vznikla, poplatníkem, který je daňovým rezidentem.

18. Dle § 38n odst. 1 až 4 z. d. p. pokud výdaje (náklady) upravené podle § 23 převyšují příjmy upravené podle § 23, je rozdíl daňovou ztrátou. Při správě daňové ztráty se postupuje obdobně jako při správě daňové povinnosti, avšak daňová ztráta vzniklá a vyměřená poplatníkovi zaniklému bez provedení likvidace nepřechází na jeho právního nástupce s výjimkami uvedenými v § 23a odst. 5 písm. b) a § 23c odst. 8 písm. b). Daňová ztráta se vyměřuje. Při snižování daňové ztráty se postupuje obdobně jako při zvyšování daňové povinnosti. Při zvyšování daňové ztráty se postupuje obdobně jako při snižování daňové povinnosti. Daňová ztráta se zaokrouhluje na celé koruny nahoru. Ustanovení předchozích odstavců platí i pro poplatníky uvedené v § 2, pokud není v § 5 stanoveno jinak. Ustanovení odstavce 1 platí i pro stanovení daňové ztráty komanditní společnosti připadající komplementářům (komplementáři).
19. V daném případě byl spor zejména o výklad ustanovení § 34 odst. 1 a 2 z. d. p., dále § 23 odst. 17, § 23a odst. 5 písm. b) a § 23c odst. 8 písm. b) z. d. p. Žalobce má za to, že tato ustanovení umožňují odečíst ztrátu vyměřenou v Nizozemsku tamními orgány i v ČR. Žalovaný je opačného názoru.
20. V tomto ohledu je potřeba zmínit, že ustanovení § 23a a § 23c byly do z. d. p. zavedeny s ohledem na směrnici č. 90/434/EHS (nově směrnice 2009/133/ES, pozn. soudu) zákonem č. 438/2003 Sb. a měly upravovat následující: § 23a (převod podniku nebo jeho samostatné části na společnost), § 23b výměna podílů mezi společníky nabyté a nabývající společnosti, § 23c fúze a rozdělení společnosti a § 23d vyloučení výše aplikace ustanovení § 23a až § 23c pro případy, kdy by byly dané transakce uskutečňovány za účelem daňové optimalizace (viz Důvodová zpráva k zákonu č. 438/2003 Sb. poznámky k bodu 137). Všechny transakce jsou zohledňovány i v rámci mezinárodního (evropského) trhu, nikoliv jen v rámci vnitrostátních transakcí (viz důvodová zpráva k zákonu č. 438/2003 Sb. poznámky k bodu 137). Z výše uvedeného je tak zjevné, že daná ustanovení dopadají pouze na speciální případy, a nelze je tak aplikovat jako obecný princip pro jakoukoliv mezinárodní operaci nebo stav, kdy má jedna právnická osoba dvě daňová rezidentství v různých státech. To je ostatně patrné i z článku 2 výše uvedené směrnice č. 90/434/EHS, kde jsou rovněž vyjmenovány konkrétní případy, na které daná směrnice dopadá. Ustanovení § 23 odst. 17 z. d. p. je ustanovením, které stanovuje jaký konkrétní kurz se má použít v případě konkrétních majetkových transakcí. Tento případ mezi dané transakce nespadá. Navíc dané ustanovení se zmiňuje toliko o určení příslušného kurzu a nikoliv o tom, zda by mělo být umožněno uznat daňovou ztrátu realizovanou a vyměřenou v jiném státu EU i v rámci daň. přiznání podávaného v ČR daňovým rezidentem. V rámci předpisů ČR je tak klíčová interpretace § 34 odst. 1 z. d. p. Zde je uvedeno, že „Od základu daně lze 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.“. Ustanovení uvádí, že se má jednat toliko o ztrátu vzniklou a vyměřenou

za předchozí zdaňovací období. Ačkoliv tak výslovně nespecifikuje, že by se mělo jednat o ztrátu vyměřenou českým správcem daně, pak je nutno toto ustanovení interpretovat s ohledem na rozhodnutí NSS č.j. 1 Afs 60/2011-119 ze dne 27. 10. 2011, kde je uvedeno, že „*Nejvyšší správní soud již v předchozím rozsudku zdůraznil, že zákonné podmínky pro uplatnění odčitatelné položky - ztráty v roce 2003, vzniklé v předchozích zdaňovacích obdobích, upravovalo ustanovení § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Podle něho bylo možno od základu daně odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v sedmi zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje. Zákon o daních z příjmů tak stanovil pravidlo (rovněž pro zdaňovací období roku 2003), podle něhož bylo možno odečítat od základu daně daňovou ztrátu vzniklou v předchozích obdobích, avšak pouze tehdy, jestliže byla tato ztráta vyměřena; bylo-li tedy o její existenci správními orgány rozhodnuto. Nepostačovalo proto, že si daňový subjekt sám ztrátu vypočetl a uvedl ji v daňovém přiznání za příslušné zdaňovací období, ale správní orgány o ní musely postupem podle § 38n zákona o daních z příjmů rozhodnout. Při splnění této podmínky (a dalších podmínek uvedených v § 38n, avšak pro danou věc bez významu) pak bylo možno v následujících sedmi letech dříve vyměřenou ztrátu od základu daně odečítat.*

V souzeném případě šlo o to, že si žalobce uplatnil v daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003 odčitatelnou položku - ztrátu, která mu měla vzniknout u této daně ve zdaňovacím období roku 2002. Bylo proto na místě, jak ostatně již uvedl Nejvyšší správní soud ve shora zmíněném předcházejícím rozsudku, že správce daně v tomto ohledu pouze zkoumal, zda-li ztráta, kterou žalobce uplatnil v daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2003 a která mu měla vzniknout za předcházející zdaňovací období (rok 2002), byla již vyměřena, neboť jen takovou mohl, coby odčitatelnou položku od základu daně, zohlednit.“ Je tak patrné, že v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu i smyslem zákona, který upravuje pravidla pro přiznávání daně z příjmu vůči českému správci daně se bude v dikci § 34 odst. 1 z. d. p. jednat o ztrátu, která měla být vyměřena českým správcem daně. To vyplývá i ze samotné logiky věci, kdy český správce daně jako jediný (vzhledem ke správcům daně ostatních států) postupuje právě podle zákona o dani z příjmů, kdy ztráta uplatnitelná jako daňový odpočet musí být stanovena dle § 38n z. d. p., tedy se bude vždy jednat pouze o ztrátu vyměřenou českým (dle zákona o dani z příjmů) správcem daně. V tomto ohledu jsou stanoveny konkrétní výjimky pro určité v zákoně výslovně specifikované případy (viz výše zmíněné § 23a až § 23d z. d. p.), které se jakožto ztráty mohou uplatnit při snížení základu daně skrze § 34 odst. 2 z. d. p. V rámci českého právního řádu je tak postup žalovaného a správce daně souladný se zákonem. Jejich interpretace norem odpovídá smyslu a účelu zákona jakožto i judikatuře Nejvyššího správního soudu.

21. Dále se soud zabýval možností aplikace judikatury SDEU na daný případ. V tomto ohledu obě strany zmiňovaly zejména judikáty SDEU C-123/11 (AO), C-414/06 (Lidl Belgium dále i jako „LB“), C-371/10 (NGIBV) a C-446/03 (MS). Ačkoliv tyto judikáty se netýkají přímo situace, která je zkoumána v této konkrétní věci, pak se (většina z nich) dotýkají uplatňování daňové ztráty rezidentem za nerezidenta, což je situace podobná této. Nadto lze v této oblasti spatřit poměrně jasné stanovení hranic, kdy uplatnění daňové ztráty jako odečet na dani u rezidenta je za nerezidenta možné, resp. obecně vzato je zde řešen vztah uplatňování ztráty vyměřené orgány jiného státu EU, což lze bezpochyby uplatnit i na tento případ.

22. Z judikátu AO vyplývá, že situace, kdy by daňový systém umožňoval odečtení ztráty v případě rezidenta nebo vztahu rezident – rezident a vylučoval odečet v rámci vztahu rezident – nerezident, by mohl znamenat porušení článků 49 a 54 SFEU (viz odstavec 32 AO). Nicméně je zde výjimka pro případy, kdy skrze dané ustanovení je sledován legitimní cíl – zamezení dvojímu odečtu ztráty od základu daně (viz odstavec 33 a 41 AO). V takovém případě je rozdílné zacházení s operacemi rezident-rezident a rezident-nerezident umožněno. Dále jsou zde další dvě podmínky, které upravují odůvodněnost daných opatření. První je, že společnost má možnost uplatnit daňovou ztrátu ve dvou státech (viz odstavec 44 AO). Pokud má společnost tuto možnost, je bráno dané opatření (rozdílné zacházení ve vztahu k rezidentům a nerezidentům) jako oprávněné (viz odstavec 44 až 46 AO). Druhou podmínkou je, že správní orgán je povinen umožnit prokázání toho, že společnost nemá možnost jinde uplatnit danou ztrátu (a to pro současné zdaň. období a všechna budoucí zdaňovací období; viz odstavec 54 a 55 AO). Nadto pak musí být splněna ještě jedna podmínka, a to, že daná operace (zde například fúze) nebyla činěna za účelem daňové optimalizace (viz odstavec 36 a 37 AO). Z výše uvedeného tak vyplývá, že, velmi obecně řečeno, pro umožnění odečtu daňové ztráty vyměřené správcem daně z jiného státu EU musí být splněno, že: danou daňovou ztrátu nelze uplatnit v jiném státě EU nyní ani v budoucnu (tato možnost musí být naprosto objektivně vyloučena), přitom tuto skutečnost prokazuje osoba – rezident (např. nástupnická společnost); správce daně jí musí (z logiky věci) umožnit tuto skutečnost prokázat a k daným důkazům přihlídnout; rovněž pak uplatnění ztráty u rezidenta není činěno za účelem daňové optimalizace.
23. V judikátu MS dospěl SDEU ke stejným závěrům jako v judikátu AO, resp. s ohledem na to, že MS předcházeli AO, tak lze potvrdit, že názory přijaté v rozhodnutí MS se postupem času nezměnily. SDEU v tomto rozhodnutí zmínil, že je nutno i v rámci přímých daní, kdy tyto spadají do pravomoci členských států, dodržovat při výkonu dané pravomoci právo Společenství (EU, viz odstavec 29 MS). Dále, že rozdílné zacházení mezi rezidenty a nerezidenty je nepřípustné, resp. porušuje články 43 a 48 ES (nyní články 49 a 54 SFEU, pozn. soudu) viz odstavce 34 a 37 MS. Rozdílné zacházení je možné pouze na základě legitimního cíle (viz odstavec 35 MS), tímto legitimním cílem může být zabránění narušení daňové pravomoci mezi státy (viz odstavce 46 a 51 MS), zamezení dvojího zdanění (viz odstavec 47, 48 a 51 MS) nebo znemožnění daňového úniku (viz odstavce 49 a 51 MS). Pro možnost uplatnění ztrát ve státě rezidenta i pro nerezidenty (zde dceřiné společnosti) je nutno, aby neexistovala objektivní možnost uplatnit daňovou ztrátu jinde – v sídle nerezidenta, a to v rámci aktuálního zdaňovacího období a všech budoucích zdaňovacích období (v MS je to definováno jako vyčerpání možností uplatnění ztráty v rámci sídla nerezidenta v rámci daného zdaňovacího období a neexistence možnosti uplatnění těchto ztrát v rámci sídla nerezidenta v budoucnu, viz odstavce 55 a 59 MS). Toto musí být prokázáno rezidentem (zde mateřskou společností viz odstavec 56 MS).
24. Z rozhodnutí NGIBV vyplývá, že omezení svobody usazování lze uskutečnit pouze za účelem sledování legitimních cílů (viz odstavec 42 NGIBV), kdy tímto legitimním cílem může být rozdělení daňové pravomoci mezi státy (viz odstavec 43 NGIBV), zamezení dvojího zdanění (viz odstavec 43 NGIBV) či znemožnění daňového úniku (viz odstavec 83 NGIBV). Daný judikát se týká spíše rozdělení daňové pravomoci (na rozdíl od MS a AO, které řešily zejména i zamezení dvojího zdanění). Je zde vysloven názor, že stát má právo

zdanit příjmy, které byly na jeho území dosaženy za dobu, kdy byl daňový subjekt jeho daňovým rezidentem. Dále se řešila i otázka zohlednění nákladů spojených s přemístěním ústředí správy, zániku kurzového zisku z důvodu přemístění ústředí správy atd. Nicméně tyto další otázky, které daný judikát řeší, nejsou pro tuto věc relevantní.

25. Z rozhodnutí LB lze vypožarovat, že závěry jsou v podstatě totožné, jako v případě rozhodnutí AO, MS a NGIBV. Z daného rozhodnutí lze přímo odcitovat některé pasáže, které se týkají dané problematiky *„Kdyby měl daňový režim, který je předmětem původního řízení, omezující účinky na volný pohyb kapitálu, byly by takovéto účinky nevyhnutelným důsledkem případné překážky svobody usazování a neodůvodňovaly by, aby tento daňový režim byl posuzován z pohledu článku 56 ES (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Sb. rozh. s. I-7995, bod 33; ze dne 3. října 2006, Fidium Finanz, C-452/04, Sb. rozh. s. I-9521, body 48 a 49, jakož i ze dne 13. března 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Sb. rozh. s. I-2107, bod 34). ... Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že omezení svobody usazování lze připustit pouze tehdy, je-li odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu. V takovém případě je ještě třeba, aby bylo způsobilé zaručit uskutečnění dotčeného cíle a aby nepřekračovalo meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (viz rozsudek ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Sb. rozh. s. I-10837, bod 35; výše uvedený rozsudek Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, bod 47, jakož i výše uvedený rozsudek Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, bod 64). ... Kdyby totiž společností byla poskytnuta možnost volby ohledně zohledňování jejich ztrát v členském státě jejich usazení nebo v jiném členském státě, narušila by se tím ve značné míře vyvážená dělba zdaňovací pravomoci mezi členské státy, neboť základ daně by byl v prvním státě zvýšen a ve druhém státě snížen ve výši převedených ztrát (viz výše uvedený rozsudek Marks & Spencer, bod 46, a rozsudek Oy AA, bod 55). ... Pokud jde o pádnost prvního důvodu přípustnosti s ohledem na skutkové okolnosti věci v původním řízení, je třeba poukázat na to, že členský stát, ve kterém se nachází sídlo společnosti, které patří stálá provozovna, by v případě neexistence smlouvy o zamezení dvojího zdanění měl pravomoc zdaňovat zisky dosažené touto entitou. Proto cíl spočívající v ochraně dělby zdaňovací pravomoci mezi oba dotčené členské státy, který se odráží v ustanoveních smlouvy, může odůvodnit existenci daňového režimu, který je předmětem původní věci, neboť tento režim zachovává symetrii mezi zdaňovací pravomocí a možností odečítat ztráty. ... Kdyby za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v původním řízení, bylo připuštěno, že ztráty stálé provozovny-nerezidenta mohou být odečteny od příjmů hlavní společnosti, znamenalo by to, že by uvedené společnosti bylo umožněno si bez omezení zvolit členský stát, ve kterém tyto ztráty uplatní (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Oy AA, bod 56). ... K tomu je třeba uvést, že za takových okolností, jako jsou okolnosti, které daly vzniknout sporu v původním řízení, zjevně existuje nebezpečí, že tatáž ztráta bude uplatněna dvakrát (viz výše uvedený rozsudek Marks & Spencer, bod 48). Nelze totiž vyloučit, že společnost uplatní ve členském státě, kde se nachází její sídlo, ztráty své stálé provozovny nacházející se v jiném členském státě a že i přes toto započtení budou tytéž ztráty zohledněny později v členském státě, ve kterém se nachází stálá provozovna, když stálá provozovna vytvoří zisk, čímž bude členskému státu, ve kterém má hlavní společnost své sídlo, zabráněno ve zdanění tohoto zisku. ... Proto oba uvedené důvody musí být považovány za důvody, kterými lze ospravedlnit omezení svobody usazování, které je výsledkem toho, jak členský stát, ve kterém se nachází sídlo obchodní společnosti, z daňového hlediska zachází se zápornými výsledky hospodaření stálé provozovny, která patří uvedené obchodní společnosti a nachází se v jiném členském státě. Předkládající soud si nicméně klade*

otázku, zda důvody uvedené v bodech 44 až 50 citovaného rozsudku Marks & Spencer, mezi něž patří i nutnost předcházet nebezpečí daňových úniků, musí být chápány tak, že jsou kumulativní povahy, nebo zda postačuje existence jednoho z nich k tomu, aby daňový režim, který je předmětem původního řízení, mohl být v zásadě považován za odůvodněný. V tomto ohledu je třeba připomenout, že soudní dvůr judikoval v bodě 51 citovaného rozsudku Marks & Spencer, že všechny tři důvody dohromady, které stojí v pozadí právní úpravy, jež je předmětem původního řízení, sledují legitimní cíle slučitelné se Smlouvou, a představují tak naléhavé důvody obecného zájmu. Avšak k tomu, aby určitá vnitrostátní daňová právní úprava omezující svobodu usazování zakotvenou v článku 43 ES mohla být v zásadě odůvodněná, nelze vzhledem k rozmanitosti situací, v nichž se členský stát může dovolávat takovýchto důvodů, vyžadovat, aby byly naplněny veškeré důvody uvedené v bodě 51 citovaného rozsudku Marks & Spencer. Ve věci, v níž byl vydán rozsudek Oy AA, tak Soudní dvůr zejména uznal, že dotčená vnitrostátní právní úprava může být v zásadě přípustná na základě dvou ze tří důvodů uvedených v bodě 51 citovaného rozsudku Marks & Spencer, a sice z důvodů nezbytnosti ochrany dělby zdaňovací pravomoci mezi členské státy a nezbytnosti předcházet daňovým únikům chápaných jako celek (viz výše uvedený rozsudek Oy AA, bod 60). Stejně tak daňový režim, který je předmětem původní věci, může být v zásadě ospravedlněn dvěma důvody připuštěnými ve zmíněném bodě výše uvedeného rozsudku Marks & Spencer, a sice nezbytností ochrany dělby zdaňovací pravomoci mezi členské státy a nezbytností zabránit nebezpečí dvojího zohlednění ztrát. ... K tomuto Soudní dvůr v bodě 55 citovaného rozsudku Marks & Spencer uvedl, že opatření, které omezuje svobodu usazování, překračuje meze toho, co je nezbytné k dosažení sledovaných cílů, v situaci, kdy dceřiná společnost-nerezident vyčerpala jak v rámci předmětného zdaňovacího období, tak v rámci předcházejících zdaňovacích období, možnosti zohlednit ztráty, které existují v členském státě, kde se nachází, a kdy v tomto členském státě neexistuje možnost zohlednit ztráty uvedené dceřiné společnosti v rámci budoucích zdaňovacích období. ... Soudní dvůr v bodě 56 uvedeného rozsudku dále upřesnil, že prokáže-li v členském státě mateřská společnost-rezident vnitrostátním daňovým orgánům, že jsou tyto podmínky splněny, je v rozporu s článkem 43 ES, aby byla vyloučena možnost této mateřské společnosti odečíst ztráty vzniklé její dceřiné společnosti -nerezidentu z jejího zisku zdanitelného v tomto členském státě.“.

26. Z výše uvedeného judikátu LB tak opět vyplývá, že lze aplikovat právní úpravu v oblasti přímých daní uplatňující rozdílný přístup vůči rezidentům a nerezidentům (a operací mezi nimi prováděnými) v případech, kdy má být dosaženo legitimních cílů, kterými jsou: zajištění dělby pravomoci v oblasti přímých daní mezi státy, zamezení uplatnění ztráty jako odečitatelné položky dvakrát (resp. obecně zřejmě uplatnění daňové výhody vícekrát, a to skrze její uplatnění v rámci daňových přiznání v různých státech EU) a zamezení daňových úniků. Přitom v jednotlivých případech musí být splněny kumulativně alespoň dva cíle, a to vždy rozdělení pravomoci v oblasti daní mezi členské státy a k tomu buďto zamezení dvojímu uplatnění ztrát nebo zamezení daňových úniků. Tato úprava se pak neuplatní v případě, kdy nemůže sloužit svému účelu, tedy za situace, kdy je jasné, že zde nehrozí žádné riziko, že by nerezident (nebo 3. osoba) za dané zdaňovací období nebo zdaňovací období v budoucnu mohl uplatnit předmětnou daňovou ztrátu. Tato skutečnost musí být pro uplatnění ztráty u rezidenta naprosto a objektivně vyloučena – to musí prokázat ten, kdo danou ztrátu v daném období uplatňuje.

27. V daném případě však podmínky judikatury SDEU pro uplatnění ztráty vyměřené zahraničním správcem daně splněny nebyly. V souzené věci se jednalo o situaci, kdy společnost (žalobce) měla své sídlo v Nizozemsku a sídlo vedení v ČR. Byla tedy daňovým rezidentem ve dvou státech. Ztrátu mohla uplatnit jak v Nizozemsku tak v ČR. Nebyla tak splněna základní podmínka pro vyloučení aplikace zákonného omezení spočívajícího v možnosti uplatnit pouze ztrátu vyměřenou daňovými orgány v ČR. Cíl právní úpravy totiž zůstává zachován, a to do doby, než bude jisté, že společnost nemůže ztrátu uplatnit jinde, než v ČR. Žalobce se sice v daňovém řízení snažil odůvodnit danou věc tím, že ztráta nemůže být uplatněna, jelikož společnost v Nizozemsku v podstatě neprovozuje svou činnost, a tak zde nemá zisky, vůči kterým by mohla danou ztrátu uplatnit, takový důvod však nebyl dostačující, šlo totiž o prohlášení, na jehož základě nebylo možné postavit najisto, že tato ztráta v budoucnu v Nizozemsku uplatněna nebude. Z pohledu soudu jde o subjektivní příslib, že ztrátu nebude s ohledem na současnou obchodní strategii v Nizozemsku možné uplatnit. Jak je ale patrné z judikatury SDEU, pro uznání dané ztráty v ČR by musela být objektivně a naprosto vyloučena jakákoliv možnost uplatnění dané ztráty za zdaňovací období 2013 a následující v jiném státě. Taková situace v daňovém řízení nenastala. Žalobcem navrhované důkazy, které měly prokazovat, že ztráta v minulosti v Nizozemsku v rámci daňových přiznání nebyla uplatněna, neprokazují, že by ji žalobce po jejím zohlednění v rámci zdaňovacího období roku 2013 v ČR nemohl uplatnit i v Nizozemsku za období následující, resp. i předchozí (v tomto ohledu soud poukazuje na závěr žalovaného, že v Nizozemsku je umožněn zpětný převod ztráty i do minulého období). Lze shrnout, že nebyly splněny podmínky pro uznání ztráty z jiného státu, jak potom uvádí výše uvedený judikát LB, je navíc nežádoucí, aby si společnost mohla „vybrat“, kde svou ztrátu uplatní.
28. S ohledem na výše uvedené je tak nutno konstatovat, že daná úprava v ČR je tak v souladu s cílem mezinárodní legislativy (EU) – rozdělení pravomoci v oblasti přímých daní mezi jednotlivé státy EU a prevence dvojího započtení ztrát. To ostatně zmiňovala i rozhodnutí správce daně a žalovaného. Nadto to bylo zmiňováno i v rámci řízení o odstranění pochybností a rovněž to bylo zmiňováno v rámci stanoviska GFŘ a Komory daňových poradců ČR. Žalobce pak v daňovém řízení neprokázal, že by zde byly skutečnosti (předpokládané judikaturou SDEU), které by umožňovaly postupovat bez aplikace vnitrostátní normy. Proto soud dospěl k názoru, že rozhodnutí správce daně i žalovaného v rámci interpretace právních norem (d. ř. a z. d. p.) a judikatury SDEU obstojí.
29. Nadto je potřeba říci, že pro uplatnění dané ztráty, pokud by pro to byly splněny podmínky, by zřejmě bylo nutné přepočítat danou ztrátu dle předpisů ČR. Každý stát totiž používá vlastní účetní předpisy, přičemž zvýhodnění v podobě možnosti uplatnění odpočtu ztráty z předchozích zdaňovacích období souvisí velmi těsně s logikou výpočtu daně samotné. Nedávalo by tak smysl, aby ztráta vypočtená podle jiných účetních principů byla zohledněna ve státě rezidenta, kde jsou ztráty obecně počítány jinak. To by pak mohlo umožňovat poplatníkům, aby volili určité daňové strategie, kdy by společnost mohla mít sídlo tam, kde je daňová ztráta ve své nominální hodnotě za použití účetních principů vyšší než v ostatních státech a pak ji uplatnit v jiném státě (kde by za použití tamních účetních principů byla vypočtená ztráta nižší). Takový postup je z obecného pohledu nežádoucí.

30. Změnila-li se situace poté, co proběhla fúze, není tato skutečnost za daných okolností předmětné věci rozhodná pro její posouzení. Právní předchůdce žalobce prokazoval v daňovém řízení právo na uplatnění daňové ztráty v souvislosti s přemístěním svého sídla do České republiky, nikoliv v souvislosti s později realizovanou fúzí. Právní předchůdce žalobce v důsledku fúze zanikl, okolnosti, které dosud mohly být jako rozhodující posuzovány v daňovém řízení, již nebyly relevantní, tj. právní předchůdce žalobce nemohl být objektivně nadále v situaci, kdy by neměl možnost uplatnit daňovou ztrátu jinde, než v České republice. Do okamžiku účinků realizované fúze přitom právní předchůdce žalobce skutečnosti, na jejichž základě mělo být uplatnění daňové ztráty správcem daně (ve smyslu judikatury SDEU) uznáno, neprokázal (viz výše). V tomto ohledu rozhodnutí nizozemské daňové správy o vyměření daně z příjmů za roky 2012 až 2014, či vyjádření o využití daňových ztrát žalobcem v letech 2010 až 2013 neprokazovaly a neprokazují, že je (bylo) u právního předchůdce žalobce vyloučeno, aby u nizozemského správce daně ztrátu uplatnil.
31. Samotná existence fúze a s ní spjaté důsledky pro možnost uplatnění daňové ztráty již právnímu předchůdci žalobce nesvědčí, resp. tato skutečnost není rozhodná pro posouzení věci. Právní předchůdce žalobce uplatňoval daňovou ztrátu na základě dvojího daňového rezidenství, nikoliv v důsledku fúze. V tomto ohledu soud podotýká, že ani ze samotného projektu přeshraniční fúze nemohl žalovaný bez jakýchkoliv pochyb dospět k závěru o vyloučení možnosti daňovou ztrátu uplatnit jinde, než před daňovými orgány České republiky (již jen proto, že projekt faktickou realizaci fúze nezaručuje), samotná realizace fúze pak již u právního předchůdce žalobce učinila další dokazování skutečností předpokládaných judikaturou SDEU bezpředmětným. Jakkoliv žalobce vstoupil do práv a povinností původního daňového subjektu, nesvědčí mu okolnosti vztahující se ke skutkovému stavu týkajícímu se původního daňového subjektu, byly totiž nastoleny okolnosti nové, které mu umožňují daňovou ztrátu uplatnit na základě provedené fúze. Daňovou ztrátu je tak oprávněn uplatnit přímo žalobce na základě silnějšího a přímo zákonem o dani z příjmů aprobovaného titulu předpokládaného v § 23c odst. 8 písm. b) z.d.p. Z výše uvedených důvodů pak také soud neshledal tvrzení a důkazy, které žalobce v soudním řízení navrhl k prokázání nároku na uplatnění ztráty u českého správce daně v souvislosti s dvojím rezidenstvím, za rozhodující pro posouzení věci. Žalobní body pod písm. a), b) v tomto rozhodnutí výše tak soud s ohledem na shora uvedené závěry neshledal důvodnými.
32. K žalobnímu bodu uvedenému výše pod písm. c) soud poukazuje na skutečnost, že vyloučení možnosti uplatnit danou ztrátu v zahraničí prokazuje daňový subjekt, který chce uplatnit snížení daňového základu z důvodu ztráty. Důkazní břemeno tedy leželo na žalobci. Ten však danou skutečnost neprokázal. V rámci postupu k odstranění pochybností (viz výše) byl přitom žalobce vyzván k tomu, aby pochybnosti správce daně odstranil, avšak na výzvu reagováno nebylo. V tomto ohledu je rovněž tento žalobní bod nedůvodný. Bylo povinností žalobce prokázat, že se jedná o výjimku předpokládanou judikaturou SDEU, naopak správce daně postupoval dle zákona, pokud respektoval kontrolní mechanismy pro zabránění dvojímu zdanění. V daňovém systému obecně platí, že poplatník se musí sám svého práva zastat – požádat o daňové úlevy, odpočty, atd. Správce daně v tomto ohledu nečiní žádná opatření z vlastní iniciativy (vyjma těch

souvisejících s kontrolou) – nezasahuje do vůle daňového subjektu ve vztahu k uplatňování daňových úlev, nezkoumá pak nad rámec předložených důkazů, zdali na ně má poplatník nárok. I ve vztahu k tomuto žalobnímu bodu pak soud odkazuje na výše uvedené závěry vztahující se k žalobním bodům a) a b).

33. K žalobním bodům uvedeným výše pod písmeny. d), e) a f) soud uvádí, že daná ustanovení zákona [§ 34 odst. 2 z. d. p., § 23 až § 33 a § 38n z. d. p., zejména § 23 odst. 17 a dále § 23a odst. 5 písm. b) a § 23c odst. 8 písm. b) z. d. p.] nelze v daném případě uplatnit, jelikož se jedná o specifické – konkrétně vyjmenované případy. V daném případě nelze u § 23a až § 23c z. d. p. uplatnit rozšiřující výklad, neboť dané případy byly do zákona o dani z příjmu zavedeny na základě směrnice ES, která dané případy (výjimky) velmi konkrétně vyjmenovává a definuje. Ustanovení § 23 odst. 17 z. d. p. upravuje pouze konkrétní použití směnného kurzu v rámci určitých případů a neupravuje jakoukoliv možnost započtení ztráty vzniklé v Nizozemsku v rámci daňového přiznání v ČR. Podrobnější argumentace k tomuto žalobnímu bodu byla již uvedena výše v tomto rozhodnutí. V rámci daňových předpisů se jedná o velmi rigidní právní úpravu, a to zejména s ohledem na zamezení daňových úniků, dvojího zdanění a rozdělení daňové pravomoci mezi členské státy. Nelze zde používat rozšiřující výklad, jak se toho domáhá žalobce. Takový postup by vedl k rozvolnění daňové úpravy a zvýšení možnosti daňových úlev i na situace, u kterých je zákonodárce nezamýšlel, popř. umožnění daňových úniků, atd.
34. K žalobnímu bodu uvedenému výše pod písm. g) soud uvádí, že legitimní očekávání žalobce nemohlo být narušeno. Před uvedením dané ztráty jako položky snižující základ daně se žalobce dotázal správce daně postupem dle § 38na odst. 7 z. d. p. žádostí ze dne 29. 8. 2013, zda může danou ztrátu vyměřenou nizozemskými orgány uplatnit v rámci daňového přiznání v ČR (viz úřední záznam o průběhu postupu k odstranění pochybností ze dne 18.3.2015, č.j. 61039/15/4200-12776-108960, uvedený výše), přitom odpověď správce daně byla negativní. Pokud dříve správce daně danou ztrátu uznal, pak šlo o nedostatky ve výkonu jeho dohledové pravomoci. Jakkoliv žalobci již byla tato výhoda, spočívající v (neoprávněném) uplatnění ztráty vyměřené nizozemskými orgány, ponechána, stalo se tak na základě postupu správního orgánu, který oporu v zákoně nenacházel. V tomto ohledu je tak argumentace žalobce lichá. Naopak argumentace žalovaného je přiléhavá, a to i s odkazem na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve věci č.j. 2 As 241/2014-36.
35. Nadto žalobce již měl k dispozici zamítavé rozhodnutí správce daně o uplatnění dané ztráty z roku 2012, kdy se snažil danou ztrátu rovněž uplatnit. Také z výše uvedeného stanoviska GFŘ a Komory daňových poradců ČR, na které bylo v rozhodnutích správních orgánů odkazováno, mohl vyčíst, že jeho úvahy a interpretace zákona či judikatury SDEU, jsou v tomto ohledu liché.
36. Daná situace, kterou soud v tomto případě řešil tak vznikla nesprávnou interpretací zákona a judikatury SDEU ze strany žalobce, který uplatnil daňovou ztrátu vyměřenou nizozemskými správními orgány za období 2007 a 2008 i přesto, že mu v daném případě bylo dopředu poskytnuto jasné zamítavé stanovisko (i s právním odůvodněním) ze strany správce daně. Jde-li o argumentaci žalobce odkazující na judikaturu SDEU, je z pohledu soudu zásadní fakt, že žalobce není v důsledku (s ohledem na vývoj věci) zbaven práva daňovou ztrátu uplatnit. Soud na základě výše uvedené argumentace žalobu podle § 78

odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl. Ve věci soud rozhodl bez nařízení jednání s ohledem na stanoviska účastníků řízení (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Jakkoliv si je soud vědom předložení předběžné otázky usnesením Nejvyššího správního soudu ze dne 31.5.2018, č.j. 5 Afs 138/2017 – 26, vzhledem k výše uvedené argumentaci připouštějící aplikaci judikatury SDEU v určitých případech, soud řízení nepřerušil.

37. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 s. ř. s., a contrario. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, náklady řízení nad rámec jeho administrativní činnosti mu však nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí **l z e** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu. 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 nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Praha 30. května 2019

Mgr. Aleš Sabol v. r.
předseda senátu