ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Petry Weissové a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci **DFH Haus CZ s.r.o.,** se sídlem Žákava 162, Nezvěstice, zast. JUDr. Marií Martinovou, advokátkou, se sídlem Roháčova 2614, Tábor, proti žalovanému: **1) Ministerstvo financí,** se sídlem Letenská 15, Praha 1, **2) Generální finanční ředitelství,** se sídlem Lazarská 15/7, Praha 1, na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 19. 8. 2020, č. j. 10 A 30/2020-63,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.

[1] Žalobkyně se žalobou u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“) domáhala ochrany před nezákonným zásahem žalovaných. Žádala, aby žalovanému 1) byla uložena povinnost učinit opatření k zajištění vzájemnosti nebo odvetné opatření za účelem vzájemného vyrovnání zdanění, k odstranění tvrdostí a nesrovnalostí podle § 39q písm. a) a b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a dále aby žalovanému 2) byla uložena povinnost ve věci daní z příjmů právnických osob za roky 2010 a 2011 předložit věc žalobkyně k řešení cestou dohody podle článku 25 Smlouvy mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německa o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů a z majetku (vyhl. č. 18/1984 Sb.; dále jen „smlouva o zamezení dvojího zdanění“). Městský soud v záhlaví označeným rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek“) uvedenou žalobou zamítl.

[2] Městský soud předně vyslovil, že z povahy věci nelze vyloučit, že tvrzená nečinnost žalovaných může žalobkyni nadměrně daňově zatěžovat, a může tudíž potenciálně být nezákonným zásahem. Shledal také, že jak žalobkyně, tak i žalovaní 1) a 2) jsou věcně aktivně/pasivně legitimováni.

[3] K věci samé městský soud uvedl, že jádrem sporu je, zda se na uplatnění daňové ztráty za rok 2006 (doměřené v České republice na základě podkladů z daňové kontroly provedené ve Spolkové republice Německo, které žalobkyně co do výše nezpochybnila) proti daňovému základu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2010 a 2011 může vztahovat čl. 25 smlouvy o zamezení dvojího zdanění, tedy zda nedošlo ke zdanění žalobkyně v rozporu s uvedenou smlouvou.

[4] Městský soud upozornil, že pravidla pro zdanění příjmů či odečet nákladů přes existenci smluv o zamezení dvojího zdanění zůstávají vyhrazeny smlouvou o zamezení dvojího zdanění určenému vnitrostátnímu právu. K tomu odkázal nejen na závěry vyplývající z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 1. 2017, č. j. 2 Afs 166/2016-35, ale i na rozsudky Soudního dvora Evropské unie (rozsudky ze dne 12. 5. 1998, C-336/96, *Gilly*, ze dne 17. 7. 2014, C-48/13, *Nordea Bank Danmark A/S*, či ze dne 17. 9. 2015, C-10/14, C-14/14 a C-17/14, *Miljoen*), z nichž lze dovodit souladnost smluv o zamezení dvojího zdanění, tedy i té uzavřené mezi ČSSR a SRN, s právem Evropské unie. Městský soud se zabýval i otázkou, zda nezohlednění daňové ztráty jako následek vnitrostátního zdanění je obecně legitimní a v souladu s principy, na nichž je založena Smlouva o fungování Evropské unie (konkrétně s čl. 63 týkajícím se zákazu omezení pohybu kapitálu). Městský soud přitom upozornil, že žalobkyně je rezidentem v České republice, podle tohoto práva byla i založena a ze zahraničí pocházejí pouze její příjmy, které byly zdaněny podle českých vnitrostátních předpisů, konkrétně podle § 34 zákona o daních z příjmů. Daňová ztráta žalobkyně na dani z příjmů za rok 2006 byla stanovena a vyčíslena podle českých vnitrostátních předpisů, a došlo tedy výlučně k vnitrostátnímu zdanění na území České republiky. Z uvedeného důvodu nemohlo podle městského soudu dojít ke dvojímu zdanění žalobkyně podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Městský soud na základě uvedených úvah dospěl k závěru, že žalovaný 2) nebyl povinen zahájit dohodovací řízení se Spolkovou republikou Německo podle čl. 25 smlouvy. Nedopustil se tedy nezákonného zásahu.

[5] Ve vztahu k požadavku, aby žalovaný 1) podle § 39q písm. a) a b) zákona o daních z příjmů ve vztahu ke Spolkové republice Německo učinil opatření k zajištění vzájemnosti nebo odvetná opatření za účelem vzájemného vyrovnání zdanění a opatření k odstranění tvrdostí a nesrovnalostí, městský soud zopakoval, že v daném případě došlo k vnitrostátnímu zdanění, neboť mezinárodní prvek při zdanění příjmů žalobkyně byl dán jen ve vztahu k převodním cenám fakturovaným žalobkyni s ní spojenými osobami tak, aby obsahovaly 5% ziskovou přirážku (daňová kontrola považovala ceny za nadhodnocené). Uvedenou úpravu cen provedenou německou daňovou správou však žalobkyně i správce daně akceptovali. U daňové ztráty stanovené podle vnitrostátní právní úpravy a jejího následného uplatnění v letech 2010 a 2011 tudíž již mezinárodní prvek neexistuje. Z uvedeného důvodu městský soud neshledal, že zde jsou důvody, aby žalovaný

1) jako k tomu příslušný správní orgán přijal opatření podle § 39q písm. a) a b) zákona o daních z příjmů. Ani ve vztahu k žalovanému 1) městský soud neshledal žalobu důvodnou.

[6] Závěrem se městský soud nad rámec potřebného a mimo vlastní rozhodovací důvody vyjádřil ke vhodným možnostem procesní obrany, kterou mohla žalobkyně proti nezohlednění daňové ztráty za rok 2006 ve zdaňovacích obdobích let 2010 a 2011 využít. Upozornil na § 38p zákona o daních z příjmů (ve znění do 31. 12. 2014, které dopadá na posuzovanou věc – shodně též dále) a odkázal v této souvislosti na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 8. 2015, č. j. 1 Afs 238/2014-52, který se výkladu uvedeného ustanovení věnoval. Z toho dovodil, že první vhodnou volbou obrany měl být přezkum dodatečných platebních výměrů za roky 2010 a 2011 (řízení o dodatečných daňových přiznáních za uvedené roky správce daně zastavil, neboť je považoval za právně nepřípustná podání; daňovou ztrátu za rok 2006 považoval za uplatněnou v rozporu s § 38p zákona o daních z příjmů, tedy aniž došlo ke zvýšení daňového základu v letech 2010 a 2011 – poznámka kasačního soudu), kterou však žalobkyně nezvolila. Pouze následně se domáhala přezkumu rozhodnutí o zastavení řízení o obnově daňových řízení za roky 2010 a 2011, resp. se bránila odvoláním proti pozdějšímu zastavení řízení o dodatečných daňových přiznáních za uvedené roky (tato dodatečná daňová přiznání žalobkyně podala opakovaně, nejprve dne 27. 6. 2013 a následně dne 28. 10. 2019). Ohledně těchto posléze uvedených opravných prostředků nebylo v době rozhodování městského soudu rozhodnuto, městský soud však doplnil, že nebude-li ani s nimi žalobkyně úspěšná, bude muset akceptovat současný výsledek zdanění.

II.

[7] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) nyní brojí proti napadenému rozsudku kasační stížností a navrhuje jej zrušit a věc vrátit městskému soudu k dalšímu řízení.

[8] Stěžovatelka nejprve shrnuje, že dne 27. 6. 2013 podala dodatečná přiznání k dani z příjmů právnických osob za roky 2005 a 2006 poté, co se dne 19. 6. 2013 dozvěděla o výsledku daňové kontroly u mateřské společnosti (DFH Fertighaus Holding AG). Důvodem byla úprava cen o 5% ziskovou přirážku (dále též „primární úprava“) u uvedené mateřské společnosti a také sesterské společnosti DFH Musterhäuser GmbH (dále jen „spojená osoba“) na základě uvedené daňové kontroly. O daňovou ztrátu za rok 2006 vzniklou v důsledku této primární úpravy cen stěžovatelka hodlala snížit základ daně z příjmů právnických osob za roky 2010 a 2011. K uvedenému chtěla využít nástrojů podle čl. 25 smlouvy o zamezení dvojího zdanění, tedy předložit věc k řešení cestou dohody, nebo učiněním opatření podle § 39q písm. a) a b) zákona o daních z příjmů. Tyto postupy městský soud neuznal a shledal, že je zde jiná cesta, kterou měla žalobkyně využít, a to prostřednictvím přezkumu rozhodnutí o dodatečných daňových přiznáních k dani z příjmů právnických osob za roky 2010 a 2011, v nichž uplatnila snížení základu daně o daňovou ztrátu za rok 2006.

[9] Stěžovatelka nesouhlasí s úvahou městského soudu o tom, že na věc dopadají závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 8. 2015, č. j. 1 Afs 238/2014-52. V dalších rozsudcích (ze dne 11. 12. 2019, č. j. 6 Afs 147/2019-26, a ze dne 17. 3. 2020, č. j. 1 Afs 368/2018-58) uvedený soud odmítl pouhé uplatnění daňové ztráty, aniž by

současně došlo ke zvýšení základu daně a výsledně doměřený základ daně činil alespoň 1.000 Kč. Tedy, i kdyby stěžovatelka zvolila cestu přezkoumání zastavení řízení o dodatečných daňových přiznáních, ničeho by se nedomohla, neboť pouhé uplatnění daňové ztráty možné není. Obdobně tomu zřejmě je i v případě podání odvolání proti pozdějšímu zastavení řízení o dodatečných daňových přiznáních za roky 2010 a 2011 podaných dne 28. 10. 2019. Správce daně totiž postupoval v souladu s posledně citovanou judikaturou. Pokud jde o další možnou obranu cestou obnovy daňových řízení za zdaňovací období let 2010 a 2011, kterou se stěžovatelka vydala, pak tuto cestu považuje za možnou, dosud však o její správnosti soud nerozhodl. Není tak jisté, zda stěžovatelka splnila podmínku vyplývající z § 117 odst. 2 daňového řádu, aby byla s tímto prostředkem obrany úspěšná. Stěžovatelka na základě uvedeného shrnuje, že má-li být výběr daní spravedlivý, musí existovat cesta, jak o daňovou ztrátu nepřijít a snížit základ daně, i když dodatečnému daňovému přiznání v jejím případě brání § 38p odst. 1 zákona o daních z příjmů. Právě z tohoto důvodu stěžovatelka zvolila možnosti žalobou uplatněné, tedy podáním zásahové žaloby s požadavkem k zahájení dohodovacího řízení podle čl. 25 smlouvy o zamezení dvojího zdanění nebo přijetím opatření podle § 39q zákona o daních z příjmů.

[10] V doplnění kasační stížnosti stěžovatelka opětovně rekapituluje podstatu věci a závěry městského soudu týkající se možností, jež podle něj měla k dispozici, aniž je účinně využila. Dále stěžovatelka cituje čl. 9 a čl. 25 smlouvy o zamezení dvojího zdanění a dovozuje, že výklad uvedené smlouvy z roku 1984 je třeba provést rozumně a hledat smysl a účel jejích ustanovení při aplikaci na danou věc. Stěžovatelka má za to, že došlo ke dvojímu zdanění (v Německu z důvodu daňové kontroly za roky 2005 až 2007 v návaznosti na výsledky předchozí daňové kontroly za roky 2002 až 2004 a v České republice z důvodu nemožnosti odečtení daňové ztráty z roku 2006 od základu daně z příjmů právnických osob za roky 2010 a 2011), což není v souladu s uvedenou smlouvou. Žalovaný 2) měl tudíž zahájit dohodovací řízení podle čl. 25 této smlouvy. Oporou pro stěžovatelkou zastávaný názor jsou čl. 31 a čl. 32 Vídeňské úmluvy o smluvním právu (vyhl. č. 15/1988 Sb.). Stěžovatelka zde odkazuje i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2020, č. j. 5 Afs 468/2019-65, který se také vyjadřoval k aplikaci čl. 25 smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

[11] V závěru svého doplňujícího vyjádření stěžovatelka znovu rozporuje závěry městského soudu týkající se možností obrany, jež měla k dispozici, a opakuje, že by ničeho nedosáhla, pokud by zvolila cestu navrhovanou městským soudem, tedy odvoláním proti zastavení řízení o dodatečných daňových přiznáních za roky 2010 a 2011 podaných dne 27. 6. 2013. Ničeho by nedosáhla ani odvoláním proti pozdějšímu zastavení řízení o dodatečných daňových přiznáních za roky 2010 a 2011 podaných dne 28. 10 2019, neboť v tomto případě správce daně postupoval v souladu se závěry vyplývajícími z judikatury Nejvyššího správního soudu (již zmíněné rozsudky č. j. 6 Afs 147/2019-26 a č. j. 1 Afs 368/2018-58).

III.

[12] Žalovaný 1) ve vyjádření navrhuje kasační stížnost zamítnout. Ve shodě s městským soudem má za to, že postupy vyplývající z § 39q zákona o daních z příjmů nejsou

ve stěžovatelčině případě aplikovatelné. Uvedená věc totiž nemá mezinárodní přesah, jedná se o vztah českého daňového rezidenta a českých právních předpisů a daná situace vznikla výlučně v důsledku toho, že stěžovatelka nehodlala respektovat české vnitrostátní předpisy pro uznání daňové ztráty.

[13] Ustanovení § 39q písm. a) a b) zákona o daních z příjmů zakotvuje pravomoci žalovaného 1) ve vztahu k zahraničí a jejich použití je vázáno na určité specifické a zcela mimořádné situace. Z uvedeného ustanovení však neplynou pro tohoto žalovaného žádné povinnosti vůči konkrétním daňovým subjektům ani jakékoliv jejich oprávnění vůči tomuto žalovanému. Není ani zřejmé, vůči komu by se opaření podle § 39q mělo v daném případě aplikovat. Ke všem poplatníkům se přistupuje stejně, podmínky pro uplatnění daňové ztráty platí obecně. Stěžovatelka se tak vlastně snaží dosáhnout lepšího postavení, než mají jiní poplatníci. Pokud by jí bylo vyhověno, došlo by ke zvýhodnění na úkor jiných poplatníků, tedy nastal by nespravedlivý výběr daní. Nadto postup podle § 39q zákona o daních z příjmů představuje možnost, nikoliv povinnost. Tato možnost pak není podmíněna žádnou žádostí ani nejsou stanoveny žádné lhůty pro její uskutečnění, žalovaného 1) tedy nelze sankcionovat za to, že nevyužil možnosti dané zákonem; nehledě na to, že na čistě vnitrostátní problém není opatření podle § 39q zákona o daních z příjmů použitelné.

[14] Žalovaný 1) upozorňuje i na to, že to byla stěžovatelka, která vůči veřejné správě postupovala nejednoznačně se svými návrhy obsahujícími odkládací podmínku k zahájení dohodovacího řízení podle čl. 25 smlouvy o zamezení dvojího zdanění (v roce 2014 správci daně – Finančnímu úřadu pro Plzeňský kraj v rámci doplnění návrhu na obnovu daňového řízení za roky 2010 a 2011 sdělila, že pokud nebude obnova řízení úspěšná, navrhuje postup podle § 39q zákon o daních z příjmů či dohodovací řízení podle čl. 25 uvedené smlouvy). Takové návrhy s odkládací podmínkou nelze vůči správci daně uplatňovat. Z postoje stěžovatelky je zřejmé, že uplatňuje různé návrhy cestou „pokus-omyl“ a doufá, že některý z nich bude úspěšný. Žalovaný 1) současně upozorňuje, že stěžovatelka navrhuje uplatnění institutů, jež jsou protichůdné, aniž nastiňuje, jak a v jakém pořadí mají být použity.

[15] Žalovaný 1) dodává, že od stěžovatelky neobdržel žádný návrh na postup, který vůči němu uplatnila žalobou v nynější věci. Jediný podnět obdržel dne 10. 1. 2020 prostřednictvím žalovaného 2) a jednalo se o přípis označený podnět k ochraně před nečinností podle § 38 daňového řádu.

[16] Závěrem žalovaný 1) uvádí, že nepovažuje za účelné se vyjadřovat k doporučení městského soudu o tom, jakou nejvhodnější cestu obrany měla stěžovatelka v daném případě zvolit, neboť to věcně nesouvisí s podanou žalobou na ochranu před nezákonným zásahem. Ostatně i městský soud tyto svoje úvahy označil za učiněné nad rámec vlastních rozhodovacích důvodů.

IV.

[17] Žalovaný 2) se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje s napadeným rozsudkem, setrvává na svém dříve již vyjádřeném (v řízení o žalobě) názoru na věc a

navrhuje kasační stížnost zamítnout. Tvrzení obsažená v kasační stížnosti se podle žalovaného 2) shodují s těmi v žalobě, tudíž i žalovaný 2) setrvává na svém vyjádření, které k žalobě učinil.

[18] Žalovaný 2) zdůrazňuje, že k tomu, aby mohl aktivovat postup podle čl. 25 smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zahájit řešení případu dohodou podle uvedené smlouvy ve vztahu ke zdaňovacím obdobím let 2010 a 2011, by v nich muselo dojít ke zdanění v rozporu se čl. 9 nebo č. 7 uvedené smlouvy. Právě pro řešení těchto případů je totiž žalovaný 2) pověřen Ministerstvem financí (o tom není mezi účastníky řízení sporu – poznámka soudu).

[19] V daném případě dospěl správce daně v doměřovacích řízeních k závěru, že pro odpočet daňové ztráty nebyl dodržen v rozhodné době účinný § 38p zákona o daních z příjmů (dodatečně nelze uplatnit snížení základu daně o daňovou ztrátu, pokud současně není dodatečně zvýšen základ daně). Doměřovací řízení proto zastavil. Proti tomu se stěžovatelka bránila odvoláním a následně žádostí o obnovu řízení, kterou Odvolací finanční ředitelství zamítlo. Proti uvedenému rozhodnutí se stěžovatelka nebránila a pouze správci daně sdělila, že pokud její návrh na obnovu řízení nebude úspěšný, navrhuje postup podle zákona o daních z příjmů nebo smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Posuzovaná věc je však ryze vnitrostátní a stěžovatelce pro případný úspěch postačovalo, aby věc řešila postupy, jež jí poskytuje právě vnitrostátní právo. Žalovaný 2) se také ztotožňuje s vyjádřením žalovaného 1), který poukazuje na protichůdnost navrhovaných institutů (podle čl. 25 smlouvy o zamezení dvojího zdanění a § 39q písm. a) a b) zákona o daních z příjmů). Nemožnost uznání daňové ztráty v dané věci nemá žádný mezinárodní přesah a vznikla výlučně proto, že stěžovatelka nerespektovala vnitrostátní předpisy pro její odpočet. V takovém případě není podstatné, kde je daňovým rezidentem vlastník podniku (či osoba jej ovládající), o jehož daňovou povinnost se jedná. Smlouva o zamezení dvojího zdanění vůbec o uznání daňové ztráty nepojednává.

V.

[20] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[21] Kasační stížnost není důvodná.

[22] Stěžovatelka sice výslovně neuvádí kasační důvod, jehož se dovolává, z obsahu kasační stížnosti však lze dovodit, že uplatněné kasační námitky jsou podřaditelné pod kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Stěžovatelka rozporuje především závěry městského soudu týkající se možností obrany, jež jí poskytovala platná právní úprava za účelem uplatnění daňové ztráty za rok 2006. Obecně pak stěžovatelka vyjadřuje nesouhlas také se závěrem městského soudu o tom, že takovým prostředkem k uplatnění daňové ztráty není využití postupu podle čl. 25 smlouvy o zamezení dvojího zdanění či podle § 39q písm. a) a b) zákona o daních z příjmů.

[23] Nejvyšší správní soud předesílá, že nepřehlédl, že kasační námitky se v převážné části míjí s rozhodovacími důvody, na nichž je napadený rozsudek založen. Stěžovatelka totiž většinu svých stížnostních tvrzení směřuje proti úvahám městského soudu, jež vyslovil pouze nad rámec rozhodovacích důvodů, jako *obiter dictum*, a v nichž se zabýval možnostmi, které stěžovatelce platná právní úprava poskytovala v rámci její obrany proti postupu správce daně při nezohlednění uplatněné daňové ztráty za rok 2006 ve zdaňovacích obdobích let 2010 a 2011 (konkrétně se jedná o závěry městského soudu vyslovené v odstavcích 53. až 64. napadeného rozsudku). Stěžovatelka se závěry, které v tomto směru městský soud vyslovil, vyjadřuje nesouhlas a má za to, že možnosti obrany, které jako vhodné městský soud navrhl, by jí v podstatě nepomohly. Nutno však zdůraznit, že tyto stěžovatelkou rozporované úvahy nejsou těmi, na nichž je založen závěr o nedůvodnosti zásahové žaloby, neboť (což výslovně uvedl i samotný městský soud - viz odst. 64. napadeného rozsudku) se jedná o úvahy vyslovené pro úplnost a pro dokreslení situace (srov. též odst. 53. napadeného rozsudku).

[24] Stěžovatelka podala dodatečné daňové přiznání za roky 2010 a 2011 dne 27. 6. 2013 (současně s dodatečnými daňovými přiznáními za roky 2005 a 2006), když se o důvodech, pro které je podala (o výsledcích daňové kontroly německého správce daně, které pro stěžovatelku znamenaly zvýšení daňové ztráty, pro které podala dodatečné daňové přiznání za rok 2006), dozvěděla dne 19. 6. 2013. Správce daně stěžovatelkou uplatněnou daňovou ztrátu nezohlednil a řízení o dodatečných daňových přiznáních za roky 2010 a 2011 zastavil pro nesplnění podmínek podle § 38p odst. 1 zákona o daních z příjmů. Na základě těchto skutečností městský soud dovodil, že *„první skutečně vhodnou procesní obranou mělo být přezkoumání platebních výměrů za roky 2010 a 2011, v nichž správce daně žalobci neumožnil zohlednění daňové ztráty za daňové období roku 2006. Žalobce takovou procesní obranu však nezvolil. Až následně* (...) *se žalobce v řízení u Krajského soudu v Plzni pod sp. zn. 77 Af 1/2019 domáhá přezkoumání rozhodnutí o zastavení řízení o obnově daňových řízení za roky 2010 a 2011, příp. žalobce aktuálně podal odvolání proti pozdějšímu zastavení řízení o dodatečných daňových přiznáních za rok 2010 a 2011 podaných dne 28. 10. 2019.“* Tyto úvahy městský soud uzavřel tím, že *„[p]okud však žalobce nevyužil již první procesní obrany, v níž by se domáhal přezkoumání důvodů pro nezohlednění daňové ztráty a případného přehodnocení postoje správce daně a k úspěchu nepovedou ani následná zmíněná odvolací či soudní řízení, žalobci již nezbude, než současný výsledek zdanění respektovat.“*

[25] Jelikož tyto závěry, s nimiž se stěžovatelka neztotožňuje a proti nimž uplatňuje převážnou většinu kasačních námitek, městský soud vyslovil nad rámec potřebného, tedy netvořily rozhodovací důvody napadeného rozsudku, neshledává Nejvyšší správní soud důvod, aby k nim zaujímal stanovisko. I kdyby je totiž považoval za nesprávné, na výsledku nynějšího řízení by to ničeho nemohlo změnit. Tyto úvahy se míjí s předmětem řízení vymezeným zásahovou žalobou (viz odst. [1]). Na zodpovězení stěžejní sporné otázky, zda se žalovaní tím, že nepostupovali ve stěžovatelčině případě podle čl. 25 smlouvy [žalovaný 2)], resp. 39q zákona o daních z příjmů [žalovaný 1)], dopustili nezákonného zásahu, totiž nemají žádný vliv závěry o tom, jaké procesní prostředky obrany stěžovatelka bývala mohla či měla využít vůči daňovým orgánům, aby mohla daňovou ztrátu za rok 2006 uplatnit v letech 2010 a 2011.

[26] Menší část kasačních námitek směřuje k meritu věci, tedy ke sporné otázce o tom, zda se žalovaní dopustili nezákonného zásahu a žalovaný 1) je povinen přijmout opatření podle § 39q písm. a) a b) zákona o daních z příjmů, resp. žalovaný 2) má zahájit dohodovací řízení podle čl. 25 smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Stěžovatelka však kromě obecného nesouhlasu se závěry městského soudu o této otázce konkrétně neuvádí, v čem městský soud pochybil a v čem konkrétně jsou jeho úvahy nesprávné. Tedy konkrétně neuvádí, proč je vadný závěr, že v daném případě došlo výlučně k vnitrostátnímu zdanění na území České republiky, a nemohlo tak dojít ke dvojímu zdanění podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění, tudíž žalovaný 2) nebyl povinen zahájit dohodovací řízení se Spolkovou republikou Německo podle čl. 25 smlouvy o zamezení dvojího zdanění a žalovaný 1) nebyl povinen učinit opatření k zajištění vzájemnosti, odvetná opatření či opatření k odstranění tvrdostí a nesrovnalostí ve smyslu § 39q písm. a) a b) zákona o daních z příjmů.

[27] Nejvyšší správní soud však již mnohokráte ve své judikatuře vyslovil, že míře obecnosti uplatněných kasačních námitek, s ohledem na dispoziční zásadu, jíž je řízení o kasační stížnosti ovládáno, odpovídá i míra obecnosti, v jaké Nejvyšší správní soud přezkum napadeného rozhodnutí správního soudu provádí. Nejvyšší správní soud totiž není ani povinen, ale ani oprávněn za stěžovatelku domýšlet či doplňovat její námitky tak, aby případně se svojí kasační stížností byla úspěšná. Tím by přestal být nestranným rozhodcem sporu. Uvedené platí beze zbytku i v nynějším řízení. S ohledem na veskrze obecný stěžovatelčin nesouhlas se závěrem městského soudu o tom, že se žádný z žalovaných nezákonného zásahu nedopustil a k jednání, jehož se stěžovatelka žalobou domáhala, není povinen proto, že pro takový postup nejsou dány podmínky, Nejvyšší správní soud zaujme stanovisko také pouze v obecné rovině, jež obecnosti kasačních námitek odpovídá.

[28] Nejvyšší správní soud přitom znovu zdůrazňuje, že stěžovatelka nerozporuje pro věc stěžejní závěr městského soudu o tom, že v nynějším případě, v němž nesouhlasí s tím, že daňovou ztrátu za rok 2006 nemohla uplatnit jako odpočet ve zdaňovacích obdobích let 2010 a 2011, se jedná o ryze vnitrostátní situaci, na niž dopadají pravidla vyplývající z vnitrostátních právních norem, konkrétně zákona o daních z příjmů. Z tohoto závěru o vnitrostátní povaze posuzovaného skutkového stavu je tedy třeba jako z nezpochybněného vycházet. Nejvyšší správní soud přesto pro úplnost dodává, že se v dané věci s ohledem na skutkové okolnosti případu jedná o závěr správný. Již s ohledem na tuto skutečnost je zjevné, že chybějí důvody, pro které by měly být žalovaným uloženy povinnosti k jednání [předložení věci k řešení dohodou podle čl. 25 smlouvy o zamezení dvojího zdanění, resp. přijetí opatření podle § 39q písm. a) a b) zákona o daních z příjmů], jichž se stěžovatelka žalobou domáhá a již pro uvedené žaloba důvodná být nemohla.

[29] Mezi účastníky není sporu o tom, že daňová ztráta za rok 2006 vznikla v návaznosti na výsledky daňové kontroly provedené u mateřské společnosti a spojené osoby ve Spolkové republice Německo. Na základě této kontroly a v návaznosti na závěry předchozího dohodovacího řízení podle Arbitrážní konvence (Úmluva o zamezení dvojího zdanění č. 90/436/EHS) vedeného ve vztahu k období let 2002 až 2004, jehož výsledky byly využity i pro úpravu cen spojených osob v letech 2005 až 2007, došlo ve Spolkové

republice Německo k úpravě převodních cen mezi těmito spojenými osobami tak, aby obsahovaly 5% ziskovou přirážku. Uvedená úprava, která u spojených osob vedla ke snížení nákladů a u stěžovatelky ke snížení výnosů a v roce 2006 vedla ke zvýšení daňové ztráty, v sobě zahrnovala onen mezinárodní prvek, a tudíž potenciální možnost postupu podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění, konkrétně čl. 25 ve spojení s čl. 9, pokud by toto zdanění bylo v rozporu s uvedenou smlouvou. Právě za účelem zamezení dvojího zdanění za rok 2006 tudíž stěžovatelka mohla závěry německé daňové správy rozporovat a případně navrhnout řešení cestou dohodovacího řízení podle čl. 25 smlouvy o zamezení dvojího zdanění (resp. podle čl. 6 Arbitrážní konvence). Stěžovatelka však takto nepostupovala a v návaznosti na daňovou kontrolu ve Spolkové republice Německo, v rámci níž došlo u spojené osoby ke snížení nákladů, a u stěžovatelky ke snížení výnosů, resp. za rok 2006 ke zvýšení daňové ztráty, nerozporovala. Naopak výsledky daňové kontroly německé daňové správy akceptovala, a s odkazem na ně, včetně odkazu na závěry dohodovacího řízení podle Arbitrážní konvence za předchozí zdaňovací období, podala dodatečná daňová přiznání za roky 2005 (v němž došlo k dodatečnému doměření daně z příjmů právnických osob) a 2006 (v němž byla doměřena daňová ztráta ve výši 4.251.440 Kč). Na to správce daně (Finanční úřad pro Plzeňský kraj) vydal dne 8. 7. 2013 dodatečné platební výměry na daň z příjmů za roky 2005 a 2006. Tyto dodatečné platební výměry přitom nabyly právní moci, což není sporné. Tím došlo k odstranění onoho dvojího zdanění. (srov. též rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 18. 12. 2019, č. j. 29 Afs 34/2018-35, jenž se týkal stěžovatelčiny žaloby proti rozhodnutí žalovaného 2), kterým zamítl odvolání a potvrdil rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství o nařízení přezkumu dodatečných platebních výměrů za roky 2005 a 2006; uvedený rozsudek je dostupný na www.nssoud.cz).

[30] Také městský soud v nynější věci zdůraznil, že stěžovatelka závěry německé daňové kontroly akceptovala právě v tom, že podala dodatečná daňová přiznání (v nichž se dovolala výsledků této kontroly a závěrů předchozího dohodovacího řízení podle Arbitrážní konvence za roky 2002 až 2004) a následně nerozporovala na základě nich vydané dodatečné platební výměry za roky 2005 a 2006. Výsledky zdanění spojených osob ve Spolkové republice Německo představovaly pro stěžovatelku v roce 2006 doměření daňové ztráty. Tu hodlala uplatnit jako odpočet od základu daně ve zdaňovacích obdobích let 2010 a 2011. To byl také důvod, proč současně s dodatečnými daňovými přiznáními k dani z příjmů právnických osob za roky 2005 a 2006 podala i dodatečná daňová přiznání k téže dani za roky 2010 a 2011, v nichž uplatňovala tuto daňovou ztrátu. Na možnost odpočtu nezpochybněné doměřené daňové ztráty (vzniklé jako důsledek mezinárodního zdanění) od základu daně v letech 2010 a 2011 však již dopadalo výlučně vnitrostátní právo. Je tomu tak jednak proto, že v letech 2010 a 2011 nedošlo ke zdanění spojených osob, jež by bylo v rozporu se smlouvou o zamezení dvojího zdanění, tedy za uvedená období nebylo možno aktivovat případné dohodovací řízení podle jejího čl. 25 (resp. podle čl. 6 Arbitrážní konvence), a jednak proto, že smlouva o zamezení dvojího zdanění vůbec otázku uplatnění odpočtu daňové ztráty od základu daně v následujících zdaňovacích obdobích neupravuje a ta je vyhrazena vnitrostátní právní úpravě, konkrétně § 34 zákona o daních z příjmů a navazujícímu § 38p odst. 1 téhož zákona.

[31] Městský soud tedy správně shledal, že v daném případě se jedná o problematiku výlučně vnitrostátního zdanění, resp. odpočet daňové ztráty za rok 2006 od základu daně ve zdaňovacích obdobích let 2010 a 2011 lze učinit výhradě za podmínek upravených v zákoně o daních příjmů. To, že stěžovatelka podmínky vyplývající z § 34 a navazujícího § 38p odst. 1 zákona o daních z příjmů pro uplatnění odpočtu daňové ztráty nesplňuje, přitom taktéž nebylo sporné. Za takové situace však není na místě, aby žalovaný 2) zahájil podle čl. 25 smlouvy o zamezení dvojího zdanění dohodovací řízení.

[32] Již výše bylo uvedeno, že zdanění, k němuž došlo v roce 2006, stěžovatelka nerozporovala a v letech 2010 a 2011 ke zdanění v rozporu se smlouvou o zamezení dvojího zdanění nedošlo. Aktivace této smlouvy tak nebyla namístě. Nejvyšší správní soud přesto pro úplnost dodává, že obvyklým účelem smluv o zamezení dvojího zdanění je pouze upravit místo (stát), kde se ten který příjem (či náklad) bude daňově uplatňovat. Samotná pravidla pro zdanění takového příjmu či odečtení takového nákladu však zůstávají vyhrazena vnitrostátnímu právu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2015, č. j. 6 Afs 52/2015-29, nebo ze dne 11. 1. 2017, č. j. 2 Afs 166/2016-35).

[33] Obdobné závěry o nemožnosti použít opatření podle § 39q písm. a) a b) zákona o daních z příjmů [*Ministerstvo financí může vztahu k zahraničí a) činit opatření k zajištění vzájemnosti nebo odvetná opatření za účelem vzájemného vyrovnání zdanění, b) činit opatření k odstranění tvrdostí a nesrovnalostí*] pro absenci mezinárodního prvku pak platí i pro návrh uplatněný stěžovatelkou v žalobě vůči žalovanému 1). Na stěžovatelčinu situaci dopadá výlučně vnitrostátní právo, tato nemá mezinárodní přesah, a proto lze stěží na žalovaném 1) požadovat, aby přijal opatření podle zmíněného zákonného ustanovení ve vztahu k zahraničí, byť k nim má pravomoc.

[34] S ohledem na právě uvedené je zřejmé, že městský soud se nedopustil pochybení, pokud neshledal požadavky stěžovatelky žalobou uplatněné oprávněnými. Tedy neshledal, že se kterýkoliv z žalovaných dopustil vůči stěžovatelce nezákonného zásahu a že je na místě oběma žalovaným či některému z nich uložit povinnosti, jež stěžovatelka v žalobě uplatňovala.

[35] Ve světle závěrů o tom, že v daném případě se jedná výlučně o vnitrostátní situaci řešenou národní právní úpravou, je pak bez významu zabývat se stěžovatelčinou námitkou, podle níž bylo na místě za účelem výkladu ujednání smlouvy o zamezení dvojího zdanění použít výkladová pravidla obsažená v čl. 31 a 32 Vídeňské úmluvy o smluvním právu (vyhl. č. 15/1988 Sb.).

[36] Odkazovala-li stěžovatelka v kasační stížnosti taktéž na závěry vyplývající z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2020, č. j. 5 Afs 468/2019-65, v němž se tento soud zabýval aplikací smlouvy o zamezení dvojího zdanění, o niž se jednalo i v posuzované věci, je třeba uvést, že závěry v něm obsažené jsou zčásti použitelné, to však pouze pokud jde o možnosti a rozsah soudního přezkumu postupu příslušného daňového orgánu podle uvedené smlouvy. V případě řešeném odkazovaným rozsudkem pátého senátu totiž smlouva o zamezení dvojího zdanění byla aplikována a probíhalo dohodovací řízení, zatímco z výše vysloveného je zjevné, že v nynější věci tato smlouva aplikována být

nemůže již z podstaty věci pro absenci mezinárodního aspektu zdanění; odpočet daňové ztráty od základu daně je výlučnou věcí národního zákonodárství (konkrétně zákona o daních z příjmů) a ke dvojímu zdanění zde nedošlo.

[37] Přesto lze dodat, že i za předpokladu, že by bylo možno o použití čl. 25 smlouvy o zamezení dvojího zdanění v nynějším případě uvažovat (ač to kasační soud výše vyloučil) a že by stěžovatelka také řádně uplatnila podnět na předložení věci k dohodovacímu řízení u žalovaného 2), což se také nestalo, pak v souladu se závěry posledně citovaného rozsudku by měl tento žalovaný *„v zásadě tři možnosti, jak na podanou žádost reagovat: (i) daňovým subjektem předložený případ, resp. jeho námitku odmítnout jako neoprávněnou, (ii) najít uspokojivé řešení případu sám, (iii) zahájit řešení případu cestou dohody (dohodovací řízení). Povinnosti správního orgánu zvolit jeden z těchto postupů odpovídá zajisté právo daňového subjektu na to, aby byl o volbě postupu a jejích důvodech vyrozuměn.“* (důraz přidán soudem). Tyto závěry pátý senát rozvinul tak, že *„[t]ento postup podléhá přezkumu ve správním soudnictví, jehož podstatou je přezkum pozice, kterou příslušný úřad zaujal; jak silné jsou vlastně důvody pro možnost, kterou ve vztahu k předloženému případu úřad zvolil. V praxi se pochopitelně bude jednat zpravidla o přezkum první z těchto možností, kdy příslušný úřad námitky daňového subjektu neshledá oprávněnými [ad (i)]. V případě, že příslušný úřad považuje námitky daňového subjektu za oprávněné, snaží se je sám uspokojivě vyřešit [ad (ii)] a není-li toho schopen, zahájí dohodovací řízení [ad (iii)].“*

[38] V nynější věci stěžovatelka nejprve uplatnila ve vztahu k aktivaci dohodovacího řízení dne 28. 10. 2019 podnět k ochraně před nečinností správce daně ve věci řešení případu cestou dohody dle čl. 25 smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Tento podnět Odvolací finanční ředitelství odložilo s odůvodněním, že tvrzená nečinnost správce daně (Finančního úřadu pro Plzeňský kraj) byla odstraněna, neboť správce daně předložil věc k řešení případu dohodou podle uvedené smlouvy žalovanému 2). Následně stěžovatelka učinila dne 15. 12. 2019 podnět k odstranění nečinnosti podle § 38 daňového řádu, na nějž žalovaný 2) reagoval dne 28. 1. 2020 tak, že žádost o řešení případu dohodou podle Arbitrážní konvence neshledal důvodnou, jelikož správce daně vydal dodatečné platební výměry za roky 2005 a 2006, a tím akceptoval úpravy provedené německou daňovou správou a odstranil tím dvojí zdanění. Dále tento žalovaný v odpovědi uvedl, že aktivace smlouvy o zamezení dvojího zdanění nepřichází v úvahu ani pro zdaňovací období let 2010 a 2011, jelikož by v nich muselo dojít ke zdanění v rozporu s uvedenou smlouvou. Žalovaný 1) na tento podnět odpověděl dne 7. 2. 2020 tak, že jej neshledal důvodným, neboť dohodovací řízení podle čl. 25 smlouvy o zamezení dvojího zdanění, resp. opatření podle § 39q písm. a) a b) zákona o daních z příjmů nepředstavují postupy při správě daní, a tudíž se ve vztahu k nim nelze domáhat ochrany před nečinností; současně žalovaný 1) v této odpovědi odkázal také na stanovisko žalovaného 2).

[39] Je zřejmé, že žalovaný 2), jemuž potenciálně svědčily kompetence k vedení dohodovacího řízení podle čl. 25 smlouvy o zamezení dvojího zdanění (ve spojení s jejím čl. 9), postupoval ve smyslu výše citovaných závěrů vyjádřených v rozsudku č. j. 5 Afs 468/2019-65, a stěžovatelce sdělil důvody, pro které nelze zahájit dohodovací řízení. Důvody svého postupu (nepřijetí opatření podle § 39q zákona o daních z příjmů) sdělil stěžovatelce také žalovaný 1). Tyto důvody následně podrobil městský soud přezkumu

v napadeném rozsudku v tom, že se zabýval možnostmi předložení věci k řešení dohodou podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění, resp. možností přijetí opatření podle § 39q zákona o daních z příjmů. Dospěl přitom k závěru, že stěžovatelkou nastolená sporná otázka, pro kterou se domáhá, aby žalovaným byla uložena povinnost k přijetí opakovaně zmíněných opatření, nemá řešení ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění, ale má výlučně vnitrostátní povahu. Z uvedeného důvodu nepovažoval za opodstatněný ani požadavek na předložení k věci cestou dohody podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění, ani požadavek na přijetí opatření ve vztahu k zahraničí ze strany žalovaného 1) podle zákona o daních z příjmů.

[40] Těmto závěrům přitakává i Nejvyšší správní soud. Lze proto shrnout, že žádný z žalovaných se nezákonného zásahu z výše uvedených důvodů nedopustil a stěžovatelčina veřejná subjektivní práva nebyla dotčena. Nejvyšší správní soud tudíž neshledal pochybení v právním posouzení věci provedeném městským soudem a kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nebyl naplněn.

VI.

[41] Kasační stížnost není pro výše uvedené důvodná, a proto ji Nejvyšší správní soud ve smyslu § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[42] Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 větou první s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, a právo na náhradu nákladů řízení tudíž nemá. Žalovaným 1) a 2) jako v řízení úspěšným účastníkům žádné náklady nad rámec jejich běžné úřední činnosti nevznikly, a proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 11. listopadu 2022

Mgr. Petra Weissová
předsedkyně senátu