



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., a JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., ve věci

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

proti
žalovanému: **Generální finanční ředitelství**
sídlem Lazarská 15/7, 117 22 Praha

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 1. 2018, č. j. 94952/17/7100-10113-050459,

takto:

- I. Rozhodnutí Generálního finančního ředitelství ze dne 4. 1. 2018, č. j. 94952/17/7100-10113-050459 **se ruší** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku ve výši 11 228 Kč k rukám Ing. Radka Lančíka, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví citovaného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl v řízení, navazujícím na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 22. 8. 2017, č. j. 29 Af 72/2015-36, jímž krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 4. 2015, č. j. 20355/15/7100-10113-050459, a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení, odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 4. 7. 2014, č. j. 17337/14/5000-14201-706012, a č. j. 17323/14/5000-14201-706012. Těmito rozhodnutími Odvolací finanční ředitelství podle § 121 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“), nařídilo přezkum dodatečných platebních výměrů ze dne 8. 7. 2013, č. j. 816250/13/2304-24801-401538, a č. j. 816251/13/2304-24801-401538, kterými Finanční úřad pro Plzeňský kraj podle § 141 a § 143 daňového řádu doměřil žalobci na základě dodatečného daňového přiznání ze dne 27. 6. 2013 daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2005 a 2006.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

2. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobce navrhuje krajskému soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil.
3. Žalobce svou argumentaci opírá zejména o závěr, že podání dodatečného daňového přiznání nebo vydání dodatečného platebního výměru nepředstavuje úkony přerušující běh prekluzivní lhůty dle § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v tehdy platném znění (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). V tomto směru odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2009, č. j. 5 Afs 54/2009-75 (rozhodnutí správních soudů jsou rovněž dostupná na www.nssoud.cz). V takovém případě pak Odvolací finanční ředitelství nařídilo přezkoumání specifikovaných dodatečných platebních výměrů ze dne 8. 7. 2013 pozdě. Přezkoumání rozhodnutí o stanovení daně lze totiž nařídit, pokud neplynula lhůta pro stanovení daně, přičemž tato lhůta ve smyslu § 122 odst. 3 daňového řádu již uplynula. Názor, že běh lhůt pro stanovení daně v případě daně z příjmů právnických osob za roky 2005 a 2006 se posuzuje dle § 47 zákona o správě daní a poplatků, nikoli dle § 148 daňového řádu, opírá žalobce o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2014, č. j. 9 Afs 38/2014-59. Analogicky pak tento závěr žalobce opírá o § 3036 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „občanský zákoník“), přičemž ke stejnému závěru dospěl i Nejvyšší správní soud v usnesení ze dne 7. 8. 2014, č. j. 4 Afs 105/2014-38.
4. Žalobce dodává, že z obou rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 4. 7. 2014 je zřejmé, že existují poměrně konkrétní důvody pro změnu daně z příjmů právnických osob za roky 2005 a 2006. Na takovou situaci pamatuje § 145 odst. 2 daňového řádu, dle něhož lze vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání. Právě tak mělo být ve věci postupováno, což se však nestalo. Tento postup by, jak žalobce dokládá rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 5. 2015, č. j. 2 Afs 209/2014-23, odpovídal principu zdrženlivosti a přiměřenosti zakotvenému v § 2 odst. 2 daňového řádu. Žalobce uzavřel, že vzhledem k tomu, že podle § 47 zákona o správě daní a poplatků lhůta pro stanovení daně za roky 2005 a 2006 uplynula dne 31. 12. 2008, resp. 31. 12. 2009, a vzhledem k tomu, že žalobce nebyl vyzván k podání přiznání daňové příjmů právnických osob za rok 2005 a 2006, jsou rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 4. 7. 2014 i žalobou napadené rozhodnutí žalovaného nezákonná.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

5. Žalovaný nesouhlasí se základní žalobní námitkou, tedy že rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství o nařízení přezkumu byla vydána až po uplynutí lhůty pro vyměření či doměření daně ve smyslu § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků (prekluze k 31. 12. 2008, resp. 31. 12. 2009). Zdánlivě tomu sice tak bylo, ale je třeba vzít v potaz mezinárodní prvek a rozměr věci.
6. Žalobce totiž spadá pod právní úpravu týkající se dvojího zdanění a je tu tak dán mezinárodní prvek a je nutné zohlednit mezinárodní, potažmo evropské právo. Na danou věc se přitom aplikuje jednak Úmluva č. 90/436/EHS o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků, publikovaná pod č. 93/2006 Sb.m.s. (dále jen „Arbitrážní konvence“) a také Smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Spolkovou republikou Německo, publikovaná pod č. 18/1984 Sb. (dále jen „SZDZ“). Podle čl. 9 odst. 2 SZDZ přitom platí, že dojde-li ke zdanění zisků jednoho ze sdružených podniků v jednom ze smluvních států, a tento zisk byl zahrnut i do druhého ze sdružených podniků v druhém smluvním státu, provede tento druhý smluvní stát přiměřenou opravu zisku, aby bylo vyloučeno dvojí zdanění. SZDZ však neuvádí lhůty, ve kterých by k opravě mělo být přistoupeno.
7. Pro řešený případ je závazná též Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy (dále jen „Směrnice“) z roku 1995, v ČR účinná od 1. 6. 1996. Ze Směrnice mj. vyplývá, že odstavec 2 článku 25 Modelové daňové smlouvy OECD (Modelová smlouva omezení dvojího zdanění příjmů a majetku byla vydána OECD a SZDZ vychází právě z této modelové smlouvy) řeší otázku lhůt tak, že požaduje, aby dohoda dosažená v rámci postupu dle vzájemné dohody byla provedena bez ohledu na jakékoliv lhůty ve vnitrostátním právu smluvních států. Lhůty proto nebrání provedení následných úprav, jestliže dvoustranná smlouva obsahuje toto ustanovení. Žalovaný rovněž tak odkázal na znění Arbitrážní konvence, která na území Evropské unie doplňuje a rozšiřuje právní úpravu zamezení dvojího zdanění. Tato konvence vstoupila pro Českou republiku v platnost dne 1. 10. 2006, vztahuje se na daně z příjmů a jejím účelem je zabránit dvojímu zdanění v případě sdružených podniků (jako je tomu v případě žalobce). Vztah Arbitrážní konvence a SZDZ je vtahem právních předpisů stejné právní síly a je proto na daňovém subjektu, aby svým jednáním určil režim (řízení) dle Arbitrážní konvence, nebo dle SZDZ. Čl. 6 odst. 1 Arbitrážní konvence obsahuje pravidlo, dle kterého je možné předložit záležitost ve věci dvojího zdanění příslušnému orgánu dle Arbitrážní konvence bez ohledu na prostředky poskytované vnitrostátním právem. Mezi ně spadá i vnitrostátní úprava daňového práva. V souladu s účelem SZDZ je možné dosáhnout účelu Arbitrážní konvence i v případě, že to vnitrostátní právo nepředpokládá, resp. neumožňuje. Účelu Arbitrážní konvence tak lze dosáhnout, když není dle daňového řádu možné vyměřit daň pro uplynutí prekluzivní lhůty dle § 47 zákona o správě daní a poplatků. Výsledkem postupu dle čl. 6 Arbitrážní konvence by posléze mělo být tzv. dohádovací řízení, v němž se dotčené smluvní státy (jejich finanční správy) dohodnou na stanovení převodních cen pro konkrétní zdaňovací období.
8. V posuzovaném případě žalobce podal dodatečná daňová přiznání v roce 2013, tj. po uplynutí lhůty pro vyměření či doměření daně dle § 47 zákona o správě daní a poplatků, a to z důvodu daňové kontroly, kterou realizoval německý správce daně u spojené osoby žalobce. Tuto situaci lze dle žalovaného podřadit pod čl. 6 odst. 1 Arbitrážní konvence.

V souvislosti s Kodexem chování pro účinné provádění Úmluvy o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků (CELEX 42009X1230 - dále jen „Kodex“) je podání dodatečného daňového přiznání s odůvodněním prokazujícím splnění podmínek čl. 6 Arbitrážní konvence, předložením věci s cílem odstranění dvojího zdanění. V takovém případě dojde k aktivování čl. 6 odst. 1 Arbitrážní konvence, čímž je doplněna či vyloučena vnitrostátní aplikace § 47 zákona o správě daní a poplatků.

9. Odvolací finanční ředitelství nařídilo přezkum dodatečných platebních výměrů, protože správce daně nedostatečně zhodnotil důvody vedoucí německého správce daně k úpravě daňové povinnosti německé obchodní korporace (spojené osoby žalobce) a také proto, že tento případ nepředložil příslušnému orgánu dle Arbitrážní konvence (žalovanému). Obě tato pochybení jsou procesní povahy, přičemž správce daně posuzovaný případ orgánu příslušnému dle Arbitrážní konvence předložil sice (až) po vydání dodatečných platebních výměrů, nicméně bez zrušení dodatečných platebních výměrů by nebylo možné promítnout výsledky dohádovacího řízení ohledně zdaňovacích období roku 2005 a 2006. Ustanovení čl. 6 Arbitrážní konvence se vztahuje na poměry dohodnuté v dohádovacím řízení, které v daném případě neproběhlo, ačkoli proběhnout mělo. V posuzovaném případě tak dle názoru žalovaného mělo být zahájeno dohádovací řízení ohledně sjednaných cen pro zdaňovací období roku 2005 a 2006, k čemuž ovšem nedošlo. Právě proto musí být zachována možnost zrušení rozhodnutí, neboť by jinak nebylo možné dosáhnout účelu Arbitrážní konvence, která má aplikační přednost před vnitrostátní úpravou. Jediným procesním způsobem, kterým je možné dosáhnout „odklizení“ dodatečných platebních výměrů vydaných v rozporu s Arbitrážní konvencí, bylo pouze nařízení přezkumného řízení dle § 121 a násl. daňového řádu. Odvolací finanční ředitelství tak správně nařídilo přezkum dodatečných platebních výměrů, neboť došlo k ohrožení cílů Arbitrážní konvence. Nad rámec uvedeného lze argumentovat také tím, že celé řízení, které vyvrcholilo žalobou napadeným rozhodnutím, směřuje ve prospěch žalobce. Žalovaný tak usuzuje z toho, že pokud by bylo provedeno dohádovací řízení mezi českou a německou daňovou správou, mohlo by dojít i ke snížení daňové povinnosti žalobce nad rámec toho, jak ji uvedl v dodatečných daňových přiznáních.
10. Žalovaný dodal, vzhledem ke složitosti posuzovaných otázek, že se nabízí i možnost předložení případu Soudnímu dvoru EU využitím institutu předběžné otázky dle čl. 267 Smlouvy o fungování Evropské unie.

IV. Posouzení věci soudem

11. Krajský soud, za splnění podmínek dle § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadená rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství, včetně řízení předcházejících jejich vydání, a dospěl k závěru, že žaloba **je důvodná** (§ 78 odst. 1 s. ř. s.).
12. Podstatu nyní projednávané věci tvoří nesouhlasná polemika žalobce se závěry žalovaného při posouzení otázky, zda byly splněny podmínky pro vydání citovaných rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 4. 7. 2014, kterými bylo nařízeno přezkoumání rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 8. 7. 2013 - dodatečného platebního výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2005 do 31. 12. 2005, resp. dodatečného platebního výměru na daňovou ztrátu z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2006 do 31. 1. 2006.

13. Podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků platilo, že nestanoví-li tento zákon jinak „nelze daň vyměřit ani doměřit, či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, nebo do tří let od vzniku daňové povinnosti u těch daní, které nemají zdaňovací období.“ Mezi účastníky řízení přitom dle krajského soudu není sporu o tom, že tato lhůta v době vydání rozhodnutí o přezkumu Odvolacím finančním ředitelstvím již uplynula. Žalovaný však v napadeném rozhodnutí argumentoval prolomením této lhůty s odkazem na mezinárodněprávní úpravu zamezování dvojího zdanění.
14. Podle čl. 6 odst. 1 Arbitrážní konvence platí, že „[d]omnívá-li se některý podnik, že v jakémkoli případě, na nějž se vztahuje tato úmluva, nebylo dbáno zásad vytyčených v článku 4, může bez ohledu na prostředky poskytované vnitrostátním právem dotyčného smluvního státu předložit svou věc příslušnému orgánu smluvního státu, jehož je podnikem nebo v němž se nachází jeho stálá provozovna. Věc musí být předložena do tří let od prvního oznámení o opatření, které má nebo patrně bude mít za následek vznik dvojího zdanění ve smyslu článku 1.“ Dle čl. 6 odst. 2 Arbitrážní konvence platí, že „[m]á-li příslušný orgán za to, že stížnost je podložená, a nemůže-li sám dospět k uspokojivému řešení, pokusí se věc vyřešit vzájemnou dohodou s příslušným orgánem kteréhokoli jiného zúčastněného smluvního státu s cílem zamezit dvojímu zdanění na základě zásad vytyčených v článku 4. Jakákoli dosažená vzájemná dohoda se provede bez ohledu na lhůty stanovené vnitrostátními právními předpisy zúčastněných smluvních států.“ Podle čl. 25 odst. 1 SZDZ zdanění platí, že „[j]estliže se osoba mající bydliště či sídlo v některém smluvním státě domnívá, že opatření učiněná jedním nebo oběma smluvními státy přivodila nebo přivodí pro ni zdanění, které není v souladu s touto smlouvou, může nezávisle na opravných prostředcích, které poskytuje vnitrostátní zákonodárství těchto států, předložit svůj případ příslušnému úřadu smluvního státu, ve kterém má bydliště či sídlo.“ Podle 25 odst. 2 SZDZ platí, že „[j]estliže bude příslušný úřad považovat námitku za oprávněnou a nebude-li sám s to najít uspokojivé řešení, bude se snažit, aby otázku upravil dohodou s příslušným úřadem druhého smluvního státu tak, aby se vyloučilo zdanění, které není ve shodě s touto smlouvou.“ Dle čl. 9 odst. 2 SZDZ platí, že „[j]estliže zisk, ze kterého byl podnik jednoho smluvního státu zdaněn v tomto státě, byl podle ustanovení odstavce 1 zahrnut do zisku podniku druhého smluvního státu a přiměřeně zdaněn a jestliže zisk takto zahrnutý je ziskem, který by byl docílen tímto podnikem tohoto druhého smluvního státu, kdyby podmínky sjednané mezi oběma podniky byly totožné s podmínkami, které by byly sjednány mezi nezávislými podniky, provede prvně zmíněný stát přiměřenou opravu takto zahrnutého zisku, aby bylo vyloučeno dvojí zdanění. Tato oprava se provede s přihlédnutím k ostatním ustanovením této smlouvy s ohledem na druh příjmu a bude-li to nutné, příslušné úřady smluvních států se za tímto účelem poradí.“ Dlužno dodat, že tato ustanovení obou zmíněných předpisů vychází ze vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění v oblasti daní z příjmů a kapitálových daní a o prevenci daňových úniků a vyhýbání se placení daní, vydané OECD (OECD Model Tax Convention) původně v roce 1963, od té doby mnohokrát novelizované, naposledy v roce 2017.
15. Veškerá argumentace žalovaného je založena na domněnce, že v případě hrozby či existence dvojího zdanění smluvních podniků v souladu s výše uvedenou mezinárodněprávní úpravou je nezbytné k zamezení dvojího zdanění zahájit tzv. dohodaovací řízení, v němž se příslušné orgány (na úrovni ministrů financí) dohodnou na výši zisku, z něhož byla odvedena daň z příjmů jednoho ze sdružených podniků, o daň

z něhož by následně měla být upravena daň z příjmů, vyměřená druhému ze sdružených podniků. Z tohoto důvodu pak považuje žalovaný za nezbytné „odklidit“ dodatečné platební výměry, vydané Finančním úřadem pro Plzeňský kraj, neboť pravomocná rozhodnutí o doměření daně žalobci, přestože vydaná po lhůtě, představují podle žalovaného překážku pro zahájení tohoto řízení. Dále pak dle žalovaného s ohledem na mezinárodněprávní závazky České republiky je nutno k dohadovacímu řízení přistoupit bez ohledu na vnitrostátní lhůty, přičemž jediný způsob, jak „odklidit“ zmiňované dodatečné platební výměry, představuje zahájení přezkumného řízení ve smyslu § 121 a násl. daňového řádu, a to přestože je takový postup v rozporu s lhůtou pro zahájení přezkumného řízení podle § 122 odst. 3 daňového řádu.

16. Krajský soud se však neztotožňuje už s prvotní domněnkou žalovaného, a sice že úpravu daně z příjmů z důvodu zamezení dvojího zdanění sdružených podniků lze provést výlučně v dohadovacím řízení ve smyslu čl. 6 odst. 1 Arbitrážní konvence, resp. čl. 25 odst. 1 SZDZ. V obou těchto mezinárodních smlouvách, stejně jako ve vzorové smlouvě o zamezení dvojího zdanění OECD, je totiž dle krajského soudu zcela jednoznačně uvedeno, že dohadovací řízení se zahajuje, jsou-li splněny podmínky, že: a) se daňový subjekt domnívá, že došlo ke dvojímu zdanění nebo hrozí, že k němu dojde; b) tento daňový subjekt předloží svou věc příslušnému orgánu; c) příslušný orgán shledá stížnost podloženou a d) příslušný orgán nemůže sám dospět k uspokojivému řešení. Svou věc přitom může daňový subjekt předložit dle čl. 6 odst. 1 Arbitrážní konvence příslušnému orgánu do 3 let od prvního oznámení o opatření, které má nebo patrně bude mít za následek vznik dvojího zdanění, a to bez ohledu na prostředky, poskytované vnitrostátním právem.
17. Z citovaného ustanovení je dle krajského soudu zjevné, že domněnka žalovaného je nesprávná, neboť dohadovací řízení je až prostředkem *ultima ratio* k zamezení dvojího zdanění, nelze-li tomuto dvojímu zdanění zabránit zásahem samotného příslušného orgánu, a to pouze za situace, kdy daňový subjekt podal k tomuto příslušnému orgánu stížnost. V nyní projednávané věci však krajský soud neshledal, že by taková stížnost byla žalobcem podána. Žalobce podal dodatečná daňová přiznání, v nichž žádal o úpravu základu daně z příjmů právnických osob za daňová období 2005 a 2006, přičemž v přípisu adresovaném Finančnímu úřadu pro Plzeňský kraj se žalobce odkazoval na Arbitrážní konvenci. To však v žádném případě neznamená, že by žalobce podával stížnost ve smyslu čl. 6 odst. 1 Arbitrážní konvence. Dle krajského soudu lze z předmětného přípisu pouze usuzovat, že se žalobce dovolával svého práva na eliminaci zdanění příjmu, který již byl v jiném členském státě zdaněn jeho sdruženému podniku. Dodatečný platební výměr pak krajský soud v nyní projednávané věci posuzuje právě jako prostředek, poskytovaný vnitrostátním právem, k němuž slouží stížnost příslušnému orgánu dle čl. 6 odst. 1 Arbitrážní konvence jako alternativa. Jinými slovy, je zcela v dispozici daňového subjektu (zde žalobce), zda se pokusí dosáhnout svého práva na zamezení dvojího zdanění prostřednictvím vnitrostátního prostředku nápravy či prostřednictvím stížnosti dle čl. 6 odst. 1 Arbitrážní konvence. Tento výklad je zjevný taktéž z žalovaným citovaného komentáře k vzorové smlouvě OECD o zamezení dvojího zdanění, jenž v komentáři k čl. 25 (korespondujícímu s čl. 6 Arbitrážní konvence) uvádí „[s]o paragraph 1 makes available to taxpayers affected, without depriving them of the ordinary legal remedies available a procedure which is called a mutual agreement procedure...“, tedy že odstavec 1 čl. 25 vzorové

smlouvy OECD o zamezení dvojího zdanění dává plátcům daně k dispozici prostředek, zvaný vzájemné dohodovací řízení, aniž by je zbavoval standardních prostředků nápravy, jež mají k dispozici.

18. V nyní projednávané věci dle krajského soudu nemohou být dodatečné platební výměry považovány za nic jiného, než právě za standardní prostředek nápravy dle vnitrostátního práva. Ostatně jedná se o v českém právním řádu standardní prostředek, určený k řádnému vyměření, resp. doměření daně. O tomto výkladu by dle krajského soudu bylo tím méně pochyb, kdyby byl dodatečný platební výměr vydán ve lhůtě pro stanovení daně. Za situace, kdy Finanční úřad pro Plzeňský kraj dodatečným platebním výměrům vyhověl, je pak také nepodstatné, že byly dodatečné platební výměry žalobcem podány po lhůtě k vyměření daně podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Vydal-li totiž správce daně dodatečný platební výměr taktéž po lhůtě k vyměření daně, namísto toho, aby řízení o dodatečném vyměření daně zastavil, jedná se sice o procesní pochybení, které způsobuje nezákonnost napadeného rozhodnutí, takové pochybení však nezpůsobuje jeho nicotnost, k níž by bylo moci přihlížet z úřední povinnosti. Nezákonnost napadeného rozhodnutí by mohl namítat v odvolání toliko žalobce, který je však zjevně s výsledkem doměřovacího řízení spokojen. Za dané situace ovšem (stejně jako byly nezákonnými dodatečné platební výměry) i řízení o přezkumu těchto dodatečných platebních výměrů musí být stíženo vadou nezákonnosti, neboť toto řízení bylo rovněž zahájeno až po lhůtě, která je k jeho zahájení stanovena.
19. Jinými slovy, za situace, kdy správce daně nezákonně rozhodne o doměření daně daňovému subjektu, který se však dodatečným platebním výměrům nebrání, tyto standardním způsobem nabudou právní moci (ostatně jako i v jakémkoliv jiném případě nezákonného rozhodnutí, proti němuž nebyl podán opravný prostředek), avšak je zjevné, že je-li následně zahájeno řízení k přezkoumání takových platebních výměrů, které je pro zahájení po lhůtě taktéž stíženo vadou nezákonnosti, proti němuž se však daňový subjekt bude bránit, musí být daňový subjekt vždy v takovém případě úspěšný, a tudíž nezákonnost dodatečného platebního výměru již vnitrostátní cestou nelze zhojit. Dalo by se říci, že takové pochybení správce daně jde k jeho tíži. Jediný způsob, jakým by pak mohl daňový subjekt dosáhnout zamezení dvojího zdanění, by bylo právě podání stížnosti dle čl. 6 odst. 1 Arbitrážní konvence, kterou je možno podat bez ohledu na existenci vnitrostátních prostředků nápravy, a to ve lhůtě v tomto ustanovení stanovené, nikoliv bez ohledu na vnitrostátní lhůty, jak tvrdil v napadeném rozhodnutí žalovaný. Bez ohledu na vnitrostátní lhůty má být dle čl. 6 odst. 2 Arbitrážní konvence provedena pouze dohoda, k níž bylo dospěno již na základě proběhnuvšího dohadovacího řízení, ke kterému však zjevně nemohlo dojít, jestliže žádné dohadovací řízení nemohlo být zahájeno, neboť daňový subjekt nepodal stížnost ve smyslu čl. 6 odst. 1 Arbitrážní konvence.
20. V neposlední řadě krajský soud zdůrazňuje, že povinností zabývat se těmito a dalšími otázkami pověřil žalovaného již v předcházejícím kasačním rozsudku č. j. 29 Af 72/2015-36, který se však žádnou z těchto otázek dostatečně nezabýval, jelikož v rozhodnutí napadené nyní projednávanou žalobou odůvodnil za použití argumentace, která dle krajského soudu byla do značné míry převzata z argumentace obsažené ve vyjádření žalovaného k žalobě projednávané právě v řízení sp. zn. 29 Af 72/2015 a ústící do vydání citovaného rozsudku, v němž se krajský soud s uvedenou argumentací neztotožnil.

Napadené rozhodnutí je proto nezákonné taktéž z důvodu, že žalovaný nerespektoval závazný právní názor krajského soudu ve smyslu § 78 odst. 5 s. ř. s.

21. Závěrem krajský soud konstatuje, že nepovažuje za nezbytné podávat předběžnou otázku k výkladu čl. 6 Arbitrážní konvence k Soudnímu dvoru EU, neboť výklad tohoto ustanovení je natolik jasný, že neponechává prostor pro jakoukoliv rozumnou pochybnost ve smyslu doktríny *acte clair* vytvořené Soudním dvorem EU (viz rozsudek ze dne 6. 10. 1982 ve věci 283/81 *Srl CILFIT a Lanificio di Gavardo SpA proti Ministerstvu zdravotnictví*, [1982] ECR 3415).

V. Závěr a náklady řízení

22. S ohledem na výše uvedené krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil pro nezákonnost dle § 78 odst. 1 s. ř. s. a současně věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení bude žalovaný v souladu s § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku.
23. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.
24. Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Odměna žalobcova zástupce a náhrada hotových výdajů byla stanovena podle § 35 odst. 2 s. ř. s. a vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. V daném případě se jednalo o dva úkony právní služby (příprava a převzetí zastoupení, žaloba) ve výši $2 \times 3\,100$ Kč a dva režijní paušály ve výši 2×300 Kč, tedy celkem 6 800 Kč. Protože advokát žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení ve smyslu § 57 odst. 2 s. ř. s. o částku 1 428 Kč odpovídající dani (21 %), kterou je advokát povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést. Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč.
25. Celkem tedy byla žalobci vůči žalovanému přiznána náhrada nákladů ve výši 11 228 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 18. prosince 2019

JUDr. Zuzana Bystrická, v.r.
předsedkyně senátu