



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., a Mgr. Petra Pospíšila v právní věci žalobce: **DFH Haus CZ s.r.o.**, se sídlem Žákava 162, 332 04 Žákava, zastoupený Ing. Radkem Lančíkem, daňovým poradcem se sídlem Divadelní 4, Brno, proti žalovanému: **Generální finanční ředitelství**, se sídlem Lazarská 7, Praha, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 4. 2015, č. j. 20355/15/7100-10113-050459,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 4. 2015, č. j. 20355/15/7100-10113-050459, **se ruší a věc se vrací** k dalšímu řízení žalovanému.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 11 228 Kč, a to k rukám jeho zástupce Ing. Radka Lančíka do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobce napadá rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 4. 2015, č. j. 20355/15/7100-10113-050459, kterým bylo zamítnuto žalobcovo odvolání a potvrzena rozhodnutí Odvolacího

finančního ředitelství ze dne 4. 7. 2014, č. j. 17337/14/5000-14201-706012, a č. j. 17323/14/5000-14201-706012.

[2] Jak vyplývá z žalobou napadeného rozhodnutí, bylo zmíněnými rozhodnutími Odvolacího finančního ředitelství ze dne 4. 7. 2014 nařízeno přezkoumání dodatečných platebních výměrů vydaných Finančním úřadem pro Plzeňský kraj – Územním pracovištěm v Blovicích za zdaňovací období roku 2005 (č. j. 816250/13/2304-24801-401538) a za zdaňovací období roku 2006 (č. j. 816251/13/2304-24801-401538). Dle odvolacích námitek byla výše specifikovaná rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství vydána v rozporu s § 122 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) po lhůtě počítané dle § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní“), přičemž běh této lhůty dle žalobce nepřerušily žádné úkony správce daně v průběhu daňové kontroly ani zmíněné dodatečné platební výměry ze dne 8. 7. 2013.

[3] Dodatečná daňová přiznání za roky 2005 a 2006 žalobce odůvodnil tím, že se jedná o následnou úpravu zisků sdruženého podniku dle Úmluvy o zamezení dvojího zdanění č. 90/436/EHS publikované pod č. 93/2006 Sb.m.s. (dále jen „Arbitrážní konvence“). Žalobce dodatečná daňová přiznání opřel nejen o zmíněnou Arbitrážní konvenci, ale také o výsledky mezinárodního dohádovacího řízení ve věci úprav zisků sdružených podniků, které bylo vedeno mezi českou a německou daňovou správou za zdaňovací období 2002, 2003 a 2004. Dle uvedených informací přihlédla německá daňová správa při daňové kontrole sdružených podniků DFG Musterhäuser GmbH c/o DFH Fertighaus Holding AG k výsledkům tohoto dohádovacího řízení a upravila ceny sjednané mezi spojenými osobami a žalobcem i v období roku 2005 a 2006. Jak uvedl v napadeném rozhodnutí žalovaný, žádal žalobce o uplatnění čl. 9 odst. 2 Smlouvy mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německa o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku publikované pod č. 18/1984 Sb. (dále jen „SZDZ“).

[4] Žalovaný ve svém rozhodnutí konstatoval, že kdyby správce daně postupoval jen dle vnitrostátních právních předpisů a SZDZ, pak by nebylo možné vyměřit žalobcem podaná dodatečná daňová přiznání a správce daně by musel zahájená řízení zastavit, neboť lhůta pro vyměření či dodatečně stanovení daně ve smyslu § 47 odst. 1 zákona o správě daní uplynula za zdaňovací období roku 2005 dne 31. 12. 2008 a za zdaňovací období roku 2006 dne 31. 12. 2009, jelikož před uplynutím daných lhůt nebyl učiněn žádný úkon ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní směřující k vyměření daně, který by uvedenou lhůtu prodloužil.

[5] Dle žalobou napadeného rozhodnutí podání dodatečných daňových přiznání a vyměření dodatečných daňových povinností za zdaňovací období roku 2005 a 2006 bylo ovlivněno čl. 1 Arbitrážní konvence, ze kterého vyplývá, že se použije na případy týkající se úprav zisků sdružených podniků. Dále Arbitrážní konvence v čl. 6 odst. 2 stanoví, že se jakákoli dosažená vzájemná dohoda provede bez ohledu na lhůty stanovené vnitrostátními právními předpisy zúčastněných smluvních států. Dle žalovaného to znamená, že Arbitrážní konvence stanoví speciální lhůty pro režim následných úprav zisků dle čl. 9 odst. 2 SZDZ. Nadto čl. 6 odst. 1 Arbitrážní konvence obsahuje lhůtu, dle které věc musí být předložena příslušnému orgánu dotčeného smluvního státu, a to do 3 let od prvního oznámení o opatření, které má za následek nebo patrně bude mít za následek vznik dvojího zdanění.

[6] Jak v žalobou napadeném rozhodnutí uvedl žalovaný, žalobce uplatnil následné úpravy zisku na základě postupu uvedeného v Zápise z jednání k převodním cenám – minifórum, č. j. 39/51 097/2009-393, ze dne 13. 2. 2009, kde se uvádí, že pokud příslušný správce daně souhlasí s navrhovanou úpravou základu daně, vydá rozhodnutí formou dodatečného platebního výměru a není nutno se uchýlit k mezinárodnímu řízení za účelem vzájemné dohody. V opačném případě bude nutno přistoupit k zahájení řízení se zahraniční daňovou správou.

[7] Žalovaný k námitce vydání rozhodnutí o nařízení přezkoumání v rozporu s § 122 odst. 3 daňového řádu po lhůtě, počítané dle § 47 zákona o správě daní, neboť běh této lhůty nepřerušily žádné úkony provedené správcem daně, upozorňuje, že i dodatečná daňová přiznání předložená daňovým subjektem dne 27. 6. 2013 by byla podána po takto stanovené lhůtě.

[8] Dále žalovaný v napadeném rozhodnutí nesouhlasí s názorem žalobce, opřeným o usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008-134, publikované pod č. 2026/2010 Sb. NSS, že uplynula lhůta pro stanovení daně v případě roku 2005 dne 31. 12. 2008 a v případě roku 2006 dne 31. 12. 2009, neboť dodatečné platební výměry ze dne 8. 7. 2003 běh lhůty pro stanovení daně nepřerušují (neprodlužují). Podle žalovaného se naopak jednalo o úkony, které ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní směřují k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení.

[9] Žalovaný uzavřel, že vydáním předmětných dodatečných platebních výměrů ze dne 8. 7. 2013 vyjádřil správce daně, byť nesprávně, svůj souhlas s následnou úpravou zisků, potažmo s dodatečnou změnou vyměření daně. Jestliže však poté po předběžném posouzení věci dospěl správce daně k závěru, že dané dodatečné platební výměry byly vydány v rozporu s právními předpisy, neboť výsledky daňové kontroly provedené německou daňovou správou nelze považovat za dostatečné důkazní prostředky pro provedení úpravy základu daně českého daňového subjektu (žalobce) ve smyslu čl. 9 odst. 2 SZDZ v návaznosti na Arbitrážní konvenci, pak byl oprávněn nařídit přezkoumání těchto rozhodnutí.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

[10] 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 o správě daní. V tomto směru odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2009, č. j. 5 Afs 54/2009-75, dostupný 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, publikovaný pod č. 3153/2015 Sb. NSS. 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, dostupném na www.nssoud.cz.

[11] 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, dostupným na www.nssoud.cz, odpovídal principu zdrženlivosti a přiměřenosti zakotvenému v § 2 odst. 2 daňového řádu.

[12] Žalobce uzavřel, že vzhledem k tomu, že podle § 47 zákona o správě daní 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

[13] Žalovaný ve vyjádření k žalobě podrobně přiblížil posuzovanou situaci po skutkové stránce, jakož i podal své právní hodnocení celé věci. V rámci skutkového popisu věci zmínil mj. to, že dne 27. 6. 2013 podal žalobce dodatečné daňové přiznání na daň z příjmů právnických osob za roky 2005 a 2006. Dne 8. 7. 2013 Finanční úřad pro Plzeňský kraj – Územní pracoviště v Blovicích (správce daně) vydal dodatečné platební výměry na daň z příjmů právnických osob za roky 2005 a 2006; dne 7. 4. 2014 Odvolací finanční ředitelství nařídilo svými rozhodnutími přezkum dodatečných platebních výměrů správce daně; konečně dne 17. 4. 2015 žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobce proti prvostupňovému rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství o nařízení přezkumu.

[14] 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 (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.

[15] 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. Přitom ve vztahu k čl. 9 SZDZ, který upravuje pravidla týkající se zdanění sdružených podniků, dospěl Krajský soud v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci v rozsudku ze dne 30. 1. 2006, č. j. 59 Ca 19/2004-57, publikovaném pod č. 1149/2007 Sb. NSS, k závěru, že uzavřením této smlouvy oba státy závazně deklarovaly vůli zabránit dvojímu zdanění v případech a za podmínek uvedených v této smlouvě. Přitom dle žalovaného se v každém příslušném státě uplatní vnitrostátní procesní daňová pravidla. Zároveň je třeba vzít v potaz aplikační přednost mezinárodní smlouvy před zákonem – zde daňovým řádem.

[16] Pro řešený případ je závazná též Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy (dále jen „Směrnice“) vydaná v roce 1995 OECD, 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 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.

[17] Nadto čl. 6 odst. 1 Arbitrážní konvence obsahuje pravidlo, dle kterého je možné předložit záležitost ve věci dvojího zdanění 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 § 148 daňového řádu či § 47 zákona o správě daní. 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.

[18] 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 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.

[19] 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 sice (až) po vydání dodatečných platebních výměrů předložil, nicméně bez zrušení dodatečných platebních výměrů by nebylo možné promítnout výsledky dohádovacího řízení ohledně zdaňovacích období roku 2005 a 2006. Ustanovení čl. 6 Úmluvy 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.

[20] Podle žalovaného zahájení řízení (jednání) dle čl. 6 Arbitrážní konvence prolamuje jak subjektivní tak objektivní lhůtu pro vyměření či doměření daně. Pro provedení či vypořádání nároku vyplývajícího z Arbitrážní konvence či SZDZ je nutné použít daňový řád, jakožto právní předpis nejbližší, a to za situace, kdy nadnárodní právo nezná svou vlastní úpravu. Při aplikaci vnitrostátní úpravy je nutné důsledně ctít smysl a cíl nadnárodní právní úpravy.

[21] V řešeném případě je logickým výkladem to, že podáním dodatečných daňových přiznání došlo k iniciaci „zvláštního“ daňového řízení, které se řídí pravidly jak Arbitrážní konvence a SZDZ, tak i daňového řádu. Aby bylo vůbec možné daň vyměřit, musí dojít k situaci, která umožní promítnout výsledky dohádovacího řízení, resp. výsledky tohoto „zvláštního“ daňového řízení, obdobně jako v případě § 148 odst. 6 daňového řádu.

[22] Jestliže je správná úvaha, že dojde k prolomení subjektivní lhůty pro vyměření daně, je logicky možné využít opravných či dozorčích prostředků. Tento závěr podporuje také skutečnost, že musí existovat právní instrument, kterého bude možné využít za situace, kdy vnitřní postup bude stížen procesní chybou, jejímž následkem bude zmařen účel Arbitrážní konvence či porušení nadnárodního závazku k zamezení dvojího zdanění.

[23] Analogicky se tedy v posuzovaném případě uplatní vnitrostátní právní úprava, která procesně umožní napravení stavu, která je v rozporu s Arbitrážní konvencí. V daném případě tedy správce daně měl po podání dodatečných daňových přiznání ve spolupráci s příslušným orgánem dle Arbitrážní konvence iniciovat dohádovací jednání ohledně stanovení zisků sdružených podniků. 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.

[24] 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

[25] Zdejší soud, v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“) bez nařízení jednání přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správního orgánu prvního stupně včetně řízení předcházejícího jejich vydání, a shledal, že **žaloba je důvodná**.

[26] Základem a předmětem sporu je zejména otázka, zda byly splněny podmínky pro vydání rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 4. 7. 2014, č. j. 17337/14/5000-14201-706012, a č. j. 17323/14/5000-14201-706012, kterými bylo nařízeno přezkoumání rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj – Územního pracoviště v Blovicích, dodatečného platebního výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2005 do 31. 12. 2005 ze dne 8. 7. 2013, č. j. 816250/13/2304-24801-401538, resp. rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj – Územního pracoviště v Blovicích, dodatečného platebního výměru na daňovou ztrátu z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2006 do 31. 1. 2006 ze dne 8. 7. 2013, č. j. 816251/13/2304-24801-401538.

[27] Obě strany vycházejí z toho, že minimálně dle vnitrostátních předpisů lhůta pro vyměření daně, respektive pro dodatečné stanovení daně uplynula ve smyslu § 47 odst. 1 zákona o správě daní v případě zdaňovacího období roku 2005 k datu 31. 12. 2008 a v případě zdaňovacího období roku 2006 k datu 31. 12. 2009. Zatímco žalobce je toho názoru, že dodatečné platební výměry ze dne 8. 7. 2013 běh daně lhůty nepřerušily, žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí vychází z toho, že tyto dodatečné platební výměry naopak představovaly úkon ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, které přerušují běh tříleté lhůty pro vyměření daně. Pro názornost soud dodává, že dle § 47 odst. 1 zákona o správě daní platilo, že „[p]okud tento nebo zvláštní zákon nestanoví 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.“ Dle § 47 odst. 2 zákona o správě daní pak „[b]yl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.“

[28] Uvedené základní východisko napadeného rozhodnutí, tedy že dodatečný platební výměr lhůtu dle § 47 odst. 1 zákona o správě daní přerušuje, je však nesprávné. Kromě rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2009, č. j. 5 Afs 54/2009-75, na který odkazoval žalobce, lze odkázat rovněž na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2010, č. j. 7 Afs 20/2007-73, publikované pod č. 2055/2010 Sb. NSS, dle kterého „za „úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení“ ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu lze jen stěží považovat (dodatečný) platební výměr, jímž se daň právě již vyměřuje, resp. dodatečně vyměřuje. Ke shodnému výsledku lze dospět zároveň i výkladem teleologickým, neboť (dodatečný) platební výměr stojí na konci daňového řízení směřujícího k (dodatečnému) vyměření daně, v okamžiku vydání platebního výměru tedy není žádný důvod k tomu, aby došlo k přerušení a novému běhu prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 daňového řádu.“ (pozn.: „daňovým řádem“ uvedeným v citovaném rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu je myšlen zákon o správě daní)

[29] Jelikož byl nesprávný předpoklad žalovaného o přerušení lhůty pro vyměření daně, nemůže bez dalšího obstát jeho závěr, že přezkumné řízení ve věci bylo nařízeno včas, kdy § 122 odst. 3 daňového řádu stanoví, že „[p]řezkoumání rozhodnutí o stanovení daně lze nařídit, pokud neuplynula lhůta pro stanovení daně. Přezkoumání rozhodnutí vydaného v řízení při placení daní lze nařídit, pokud neuplynula lhůta pro placení daně. Přezkoumání

jiného rozhodnutí lze nařídit do 3 let ode dne právní moci tohoto rozhodnutí.“ Soud připomíná, že i podle názoru žalovaného došlo dle vnitrostátních předpisů k uplynutí lhůt pro vyměření dotčených daňových povinností dne 31. 12. 2008 a 31. 12. 2009. Pakliže tedy byl přezkum daných dodatečných platebních výměrů za takto definované situace nařízen rozhodnutími Odvolacího finančního ředitelství ze dne 4. 7. 2014, zjevně tomu tak nemohlo být včas.

[30] Co se přitom týká prvostupňových rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 4. 7. 2014, ta v podstatě vychází z toho, že výsledky daňové kontroly provedené německou daňovou správou nelze považovat za dostatečné důkazní prostředky pro provedení úpravy základu daně žalobce ve smyslu § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a čl. 9 SZDZ v návaznosti na Arbitrážní konvenci, kdy lakonicky konstatují, že byly splněny podmínky dle § 122 daňového řádu pro využití přezkumu dodatečných platebních výměrů pro jejich rozpor s právními předpisy, kdy ve věci mělo být dle čl. 6 odst. 2 Arbitrážní konvence zahájeno jednání se zahraničním správcem daně a příslušným orgánem pro toto dohádovací řízení je Generální finanční ředitelství; je dodáno, že dosažená vzájemná dohoda se následně provede bez ohledu na lhůty pro vyměření či doměření daně stanovené vnitrostátním právním předpisem, a to v návaznosti na čl. 6 Arbitrážní konvence.

[31] Ve vztahu k žalobou napadenému rozhodnutí pak lze dodat, že toto rozhodnutí, v kontextu tvrzení o přerušení lhůt pro vyměření daně dodatečnými platebními výměry, poněkud pythicky konstatuje vazbu celé věci na čl. 6 Arbitrážní konvence. Žalovaný zde tedy jednak zastává v podstatě názor, že k přerušení lhůt tak, aby byly splněny podmínky dle § 122 odst. 3 daňového řádu, došlo, na druhou stranu konstatuje překonání jakýchkoli vnitrostátních lhůt v důsledku čl. 6 Arbitrážní konvence.

[32] K uvedenému soud specifikuje, že dle čl. 6 odst. 1 Arbitrážní konvence platí mj. 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 dotčeného 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 pak *„[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.“*

[33] Z uvedeného soud dovozuje, že žalobce uplatnil svá práva ve smyslu čl. 6 odst. 1 Arbitrážní konvence u správce daně včas, kdy dodatečná daňová přiznání byla podána dne 27. 6. 2013, přičemž ze dne 20. 12. 2012 je zpráva o daňové kontrole č. 10/95-018, provedená u obchodní korporace DFH Musterhäuser GmbH c/o DFH Fertighaus Holding AG finanční správou spolkové země Rheinland-Pfalz.

[34] Otevřenou otázkou naopak zůstává, zda česká daňová správa postupovala řádně ve smyslu čl. 6 odst. 2 Arbitrážní konvence, a to i ve vazbě na vnitrostátní právo. Za otevřenou tuto otázku soud považuje také proto, že problematikou řádné aplikace čl. 6 odst. 2 Arbitrážní konvence se v určitém rozsahu zabývala v podstatě jen prvostupňová rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství, kdy tato konstatují, že „[p]říslušným orgánem oprávněným vést mezinárodní dohadovací řízení je Generální finanční ředitelství. Tento správní orgán vede mezinárodní dohadovací řízení s cílem pokusit se věc vyřešit vzájemnou dohodou s příslušným orgánem smluvního státu a zamezit tak dvojímu zdanění na základě zásad uvedených v čl. 4 Arbitrážní konvence. Dosažená vzájemná dohoda se následně provede bez ohledu na lhůty definované pro vyměření resp. doměření daně stanovené vnitrostátním právním předpisem v návaznosti na ust. čl. 6 Arbitrážní konvence“.

[35] Soud nepochybuje o tom, že za situace, kdy by správce daně, Finanční úřad pro Plzeňský kraj – Územní pracoviště v Blovicích, nevydal předmětné dodatečné platební výměry, měla by úprava dle Arbitrážní konvence v podstatě bez dalšího přednost před vnitrostátními předpisy upravujícími lhůty pro vyměření daně apod. Dle názoru soud však samotná skutečnost, že Arbitrážní konvence stanoví autonomní úpravu dotýkající se lhůt dle vnitrostátního práva, nemůže znamenat bez dalšího popření právní jistoty daňového subjektu a mandát k libovolnému postupu orgánů daňové správy. V posuzovaném případě se přitom žalobce řádně obrátil na svého místně příslušného správce daně, který posléze vydal na základě dodatečných daňových přiznání žalobce dodatečné platební výměry, které nabyly právní moci.

[36] Ustanovení čl. 6 odst. 2 Arbitrážní konvence rovněž hovoří o tom, že „bez ohledu na lhůty stanovené vnitrostátními právními předpisy“ se provede „vzájemná dohoda“ příslušných orgánů smluvních států. O nařízení přezkoumání dodatečných platebních výměrů, a tedy prolomení vnitrostátní lhůty dle § 122 odst. 3 daňového řádu, však Odvolací finanční ředitelství rozhodlo, bez toho aniž by existovala jakákoli vzájemná dohoda ve smyslu čl. 6 odst. 2 Arbitrážní konvence. Nadto prvostupňová rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství se ke lhůtě dle § 122 odst. 3 nevyjádřila konkrétně ale jen implicitně a povšechně v podstatě tak, že od všech vnitrostátních lhůt je třeba odhlédnout a následně žalobou napadené rozhodnutí své závěry opřelo mj. o nesprávný předpoklad přerušení lhůty pro vyměření daně vydáním dodatečných platebních výměrů.

[37] Uchopitelnou a právní polemiky způsobitou argumentaci žalovaný předestřel v podstatě až ve vyjádření k žalobě. V tomto směru však krajský soud uvádí, že vyjádření žalovaného k žalobě (popř. v rámci správního soudnictví i ke kasační stížnosti) není z povahy věci způsobilé nahradit odůvodnění žalobou napadeného správního rozhodnutí. Nedostatky správního rozhodnutí proto nelze zhojit ani ve vyjádření k žalobě, ani ve vyjádření ke kasační stížnosti (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2008, č. j. 8 Afs 66/2008-71, dostupný na www.nssoud.cz, nebo usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74, publikované pod č. 1566/2008 Sb. NSS). Je tomu tak proto, že zákonnost rozhodnutí správního orgánu lze poměřovat toliko přes jeho odůvodnění, a nikoliv přes vyjádření k žalobě či ke kasační stížnosti.

[38] Na základě výše uvedeného soud uzavírá, že rozhodnutí žalovaného trpí částečně nezákonností spočívající v nesprávném právním hodnocení věci (závěr o přerušení lhůty pro

vyměření daně dodatečnými platebními výměry – viz také usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005-94, publikované pod č. 953/2006 Sb. NSS, dle kterého platebním výměrem se daň vyměřuje, nelze jej tedy považovat za úkon směřující k vyměření daně, který přerušuje běh tříleté lhůty dle § 47 odst. 2 zákona o správě daní), jednak částečně v nepřezkoumatelnosti spočívající v tom, že se nevěnuje některým otázkám, které je nutné pro nařízení přezkumu dotčených dodatečných platebních výměrů vzít v potaz, a které žalovaný tematizuje až ve vyjádření k žalobě; tato jistá rozpornost žalobou napadeného rozhodnutí znemožňuje jeho logický přezkum.

[39] Soud si je vědom, že posuzovaná otázka je poměrně dosti specifická, to zejména v důsledku toho, že ve věci byly vydány „sporné“ dodatečné platební výměry. Na druhou stranu právě tato skutečnost musí v dalším řízení vést ke zvážení mj. následujících otázek:

[40] Je třeba zvážit, nakolik je vydáním dodatečných platebních výměrů správcem daně „konzumována“ možnost postupů „příslušného orgánu“ dle čl. 6 odst. 2 Arbitrážní konvence, když toto ustanovení hovoří v podstatě o tom, že se příslušný orgán pokusí věc vyřešit vzájemnou dohodou s příslušným orgánem smluvního státu subsidiárně, pokud sám nedospěje k uspokojivému řešení. Přitom nelze pustit ze zřetele otázku nastolenou již ve správní řízení (viz rozhodnutí žalovaného) v podobě existence a vlivů „zápisu z jednání k převodním cenám – minifórum“, ze dne 13. 2. 2009, č. j. 39/51 097/2009-393 (jednalo se o pracovní setkání zástupců Komory daňových poradců ČR a Ministerstva financí, které se týkalo postupu poplatníka v oblasti procedurálních otázek v České republice v souvislosti s problematikou následných úprav zisků v souladu se smlouvami o zamezení dvojího zdanění a Arbitrážní konvencí). V bodu I.2. tohoto dokumentu (dostupného např. na http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/zavery_k_nasledne_uprave_zisku_250609.pdf), u něhož je třeba zvážit otázku jeho konotace s problematikou ustálené správní praxe, je řečeno, že „[ř]ízení o případu (provedení následné úpravy zisku) je v České republice zahájeno podáním místně příslušnému správci daně v souladu s § 21 odst. 7 ZSDP. Pokud příslušný správce daně souhlasí s navrhovanou úpravou základu daně, vydá rozhodnutí formou dodatečného platebního výměru (§ 32 odst. 8 ZSDP) a není nutno se uchýlit k mezinárodnímu řízení za účelem vzájemné dohody. V opačném případě bude nutno přistoupit k zahájení řízení se zahraniční daňovou správou. Místně příslušný správce daně postoupí případ příslušnému orgánu kompetentnímu k vyjednávání, kterým může být dle jednotlivých smluv o zamezení dvojího zdanění či AK ministr financí nebo Ministerstvo financí.“

[41] Další, již naznačenou, otázkou je, zda relevanci i z hlediska vnitrostátních postupů a možností dalších kroků orgánů finanční správy nemá až vzájemná dohoda dosažená ve smyslu čl. 6 odst. 2 Arbitrážní konvence.

[42] Ze zřetele nelze, v úzké návaznosti na shora nastolené otázky, pustit ani problematiku dobré víry žalobce. V této souvislosti, při zohlednění relevantní komentářové literatury (Ondříšek, R. Základní zásady správy daní (§ 5-9). In: Lichnovský, O., Ondříšek, R., Nováková, P., Kostolanská, E., Rozehnal, T. Daňový řád. 3. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016, s. 10) soud připomíná judikaturu Ústavního soudu (popř. Nejvyššího správního soudu), dle které „[z]ákladní zásady daňového řízení tedy určují, že daňová politika státu má sice odpovídat jeho zájmům a že jejím cílem je správné stanovení a vybrání daně,

avšak vyplývá z nich, že tato politika nemůže mít pouze jednostranný charakter.“ (Nález Ústavního soudu ze dne 11. 12. 1996, sp. zn. I. ÚS 116/1996; všechna citovaná rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>) „Podstatou uplatňování veřejné moci v demokratickém právním státu (čl. 1 odst. 1 Ústavy) je kromě jiného také princip dobré víry jednotlivce ve správnost aktů veřejné moci a ochrana dobré víry v nabytá práva konstituovaná akty veřejné moci, ať už v individuálním případě plynou přímo z normativního právního aktu nebo z aktu aplikace práva. Princip dobré víry působí bezprostředně v rovině subjektivního základního práva jako jeho ochrana, v rovině objektivní se pak projevuje jako princip presumpce správnosti aktu veřejné moci.“ (Nález Ústavního soudu ze dne 9. 10. 2013, sp. zn. IV. ÚS 150/01) „Tak čl. 1 odst. 1 Ústavy deklaruje podstatu státu založenou mj. na úctě k právům člověka a občana a čl. 2 odst. 4 zaručuje občanovi ochranu před donucením k tomu, co zákon neukládá. Obdobně i čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod stanoví, že povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod. Čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod obecně poskytuje ochranu majetku, v odst. 5 pak výslovně stanoví, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona. Daně jsou tedy v zásadě přípustným zásahem do vlastnického práva, ovšem při respektování principů právního státu. Stát tak může svou finanční politiku realizovat jen v zákonných mezích, vždy respektujících jistoty daňového poplatníka. Tyto jistoty znamenají nejen vymezení druhu a výše daní, ale i podmínek, za jakých lze daň požadovat a vymáhat. Jen tak totiž lze zajistit, aby daňový systém byl současně efektivním i spravedlivým. Výrazem toho jsou oprávnění svěřená správci daně v mezích respektujících práva daňového subjektu. Jestliže se tedy správou daně rozumí právo činit potřebná opatření ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, nejde o právo neomezené. Daňové řízení je proto ovládáno určitými základními zásadami, mezi které patří i zásada zákonnosti, tj. povinnost správce daně jednat v řízení o daních v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy tak, aby byly chráněny nejen zájmy státu, ale i zachována práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení (§ 2 odst. 1 daňového řádu).“ (Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005-94).

[43] S výše uvedeným souvisí také to, že případné povinnosti vyplývající z příslušných mezinárodních smluv, či speciálně z Arbitrážní konvence, stíhají především stát a státní moc a je nutné zvážit, nakolik případné pochybení v rámci systému daňové správy (kdy se žalobce řádně obrátil s dodatečnými daňovými přiznáními na svého příslušného správce daně, kdy ten dle pozdějšího názoru nadřízených orgánů měl vydáním svých rozhodnutí pochybit) lze posléze napravovat zásahy do práv jednotlivce konstituovaných pravomocnými rozhodnutími státních orgánů.

[44] Pouze na okraj soud dodává, že žalovaný (ani Odvolací finanční ředitelství) z hlediska případného uplynutí lhůty pro vyměření daně nevzal v potaz rovněž např. § 34 (či související § 38r) zákona o daních příjmů týkající se položek odčitatelných od základu daně a lhůt, v nichž lze související úkony činit, popř. jaký vliv mají tyto úkony na lhůty pro vyměření daně.

[45] Vzhledem k výše uvedeným závěrům nepovažuje soud na tomto místě za nutné se podrobně vypořádávat s žalobní argumentací týkající se počítání lhůt dle analogické aplikace § 3036 občanského zákoníku, z níž žalobce dovozuje, že ve věci měl být i za účinnosti

daňového řádu aplikován § 47 zákona o správě daní. Obdobně soud uvádí i k žalobní argumentaci dovolávající se aplikace § 145 odst. 2 daňového řádu, neboť bezprostředně nesouvisí s posuzovanou otázkou zákonnosti rozhodnutí o nařízení přezkumu dodatečných platebních výměrů za situace, kdy se žalovaný nevypořádal se všemi výše nastolenými otázkami (nadto nebylo zřejmé, zda ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu „*lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena*“), resp. kdy své rozhodnutí opřel o nesprávné právní závěry. Takto nastolenými otázkami je vhodné, aby se v dalším řízení zabýval právě žalovaný.

[46] Stejně tak soud neshledává dostatek důvodů pro předložení případu Soudními dvory EU prostřednictvím využitím institutu předběžné otázky dle čl. 267 Smlouvy o fungování Evropské unie, neboť ani v řízení před správními orgány ještě nebyla věc posouzena v plném rozsahu a nelze nyní bez dalšího předjímat, jaké stanovisko žalovaný zaujme a nakolik se toto stane předmětem případného soudního přezkumu.

V. Závěr a náklady řízení

[47] Krajský soud v Brně z výše uvedených důvodů rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost ruší a věc mu vrací k dalšímu řízení (§ 78 odst. 1 a 4 s. ř. s.); v dalším řízení je žalovaný právním názorem soudu vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

[48] 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.

[49] 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 (převzetí a příprava zastoupení, žaloba) a dva režijní paušály, a to ve výši $2 \times 3\,100\text{ Kč}$ a $2 \times 300\text{ Kč}$ [§ 7 bod 5., § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d), § 13 odst. 3 advokátního tarifu], tedy celkem 6 800 Kč. Protože zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 1 428 Kč, odpovídající dani (21 %), kterou je povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč.

[50] Celkem tedy byla žalobci vůči žalovanému přiznána náhrada nákladů ve výši 11 228 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

P o u č e n í : 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.

V Brně dne 22. srpna 2017

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu