ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Viktora Kučery a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: **MUDr. J. J.**, zast. JUDr. Zdeňkem Koschinem, advokátem se sídlem Štefánikova 75/48, Praha, proti žalovanému: **Ministerstvo financí**, se sídlem Letenská 15, Praha, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 12. 12. 2019, č. j. 10 A 162/2018 - 155,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení v záhlaví označeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla ve výroku I. zamítnuta jeho žaloba na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením žalovaného (tzv. zásahová žaloba); výrokem II. městský soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

[2] Stěžovatel jako bipolita – občan České republiky i Spolkové republiky Německa (dále též „Německo“) – podle čl. 25 odst. 1 Smlouvy mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německo o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku, publikované vyhláškou Ministerstva zahraničních věcí č. 18/1984 Sb. (dále jen „smlouva o zamezení dvojího zdanění“), požádal dne 11. 6. 2014 žalovaného o zahájení řešení svého případu cestou dohody. Německé správní orgány totiž dospěly k závěru, že stěžovatel měl daňový domicil dle smlouvy o zamezení dvojího zdanění v období od 1997 do 2008 v Německu a na základě toho mu vyměřily daně z dividend za toto období. Stěžovatel však tvrdil, že podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění měl mít daňový domicil v daném období v České republice.

[3] Žalovaný zahájení řešení případu stěžovateli oznámil přípisem ze dne 17. 6. 2014, č. j. MF-46723/2014/15-4. Dopisem ze dne 1. 6. 2018, č. j. 46723/2014/15-14, s označením

„*Mutual Agreement Procedure: Czech Republic – Germany, tax case: Mr. J. J.*“ se žalovaný obrátil na německý Federální daňový úřad. Sdělil, že český správce daně stěžovateli vydal osvědčení o daňové rezidenci pro roky 1993-2010, ale je mu známo, že německý správce daně s takto určeným domicilem nesouhlasí a postupuje vůči stěžovateli jako vůči německému daňovému rezidentovi. Německý Federální daňový úřad na dopis reagoval dne 25. 7. 2018 a představil několik skutečností, na jejichž základě dovodil, že měl stěžovatel mezi lety 1997 a 2008 daňový domicil v Německu.

[4] Žalovaný informoval stěžovatele přípisem ze dne 7. 9. 2018, č. j. MF-46723/2014/15-24, že se stanoviskem německého Federálního daňového úřadu souhlasí. Současně přípisem ze dne 7. 9. 2018, č. j. MF-46723/2014/15-26, žalovaný potvrdil německému Federálnímu daňovému úřadu, že byl stěžovatel v letech 1997-2008 daňovým rezidentem Německa – učinil tak ovšem s výhradou, že stěžovatel nepředstaví nové důkazy a argumenty. Na výše uvedený přípis reagoval stěžovatel dopisem „*Vyjádření ke stanovisku německé strany*“, v němž vysvětlil, proč se domnívá, že ze skutkových zjištění německé strany nelze usuzovat na jeho daňový domicil v Německu. V návaznosti na tento dopis žalovaný stěžovateli sdělil přípisem ze dne 11. 10. 2018, č. j. MF-46723/2014/15-33, že na svém stanovisku setrvává, a vyložil, proč se stěžovatelovými argumenty nesouhlasí.

[5] Dne 15. 10. 2018 obdržel žalovaný přípis, ve kterém mu německý Federální daňový úřad sděluje, že stěžovatele považuje za německého daňového rezidenta do roku 2008, a dotázal se, zda může Česká republika stěžovateli vyměřit daně za rok 2009. Žalovaný reagoval přípisem ze dne 4. 1. 2019, č. j. MF-46723/2014/15-42; v něm uvádí, že příjmy z roku 2009 v České republice zdanit nelze, neboť již uběhla prekluzivní lhůta, a zároveň žádá o nové zvážení stěžovatelova případu (především okolností, na jejichž základě měl být stěžovatel německým daňovým rezidentem do roku 2008).

II. Rozhodnutí městského soudu

[6] Stěžovatel podal dne 9. 12. 2018 (tedy ještě předtím, než žalovaný odeslal německému Federálnímu daňovému úřadu posledně zmíněný přípis) k městskému soudu žalobu na ochranu před nečinností správního orgánu. Následně několikrát změnil žalobní petit i žalobní typ. Část žaloby, jíž stěžovatel brojil proti přípisu ze dne 11. 10. 2018, č. j. MF-46723/2014/15-33, který označil za kvazi-rozhodnutí, městský soud vyloučil k samostatnému projednání. Žaloba v nyní projednávané věci po její poslední změně směřovala na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu a stěžovatel navrhoval, aby soud žalovanému uložil dále řádně postupovat v řešení a novém posouzení jeho žádosti o provedení dohodovacího řízení podle čl. 25 smlouvy o zamezení dvojího zdanění a chránit jeho práva jako daňového rezidenta České republiky; a dále aby soud určil, že postup žalovaného, pokud nevycházel z osvědčení českého správce daně, dle něhož měl stěžovatel v letech 1993-2010 daňový domicil v České republice, je nezákonný.

[7] Městský soud se nejprve zabýval přípustností zásahové žaloby. V prvé řadě vyloučil, že by byl proti uvedenému postupu přípustný jiný typ žaloby. Dále uvedl, že podle judikatury Nejvyššího správního soudu je namístě zásahovou žalobu odmítnout z důvodu, že popsané jednání nemůže být zásahem, pouze v tom případě, že je tato skutečnost zjevná a nepochybná; naopak při rozumné pochybnosti je třeba žalobu za splnění ostatních procesních podmínek projednat. Ačkoliv je dohodovací řízení podle čl. 25 smlouvy o zamezení dvojího zdanění postupem upraveným pouze mezinárodním právem veřejným, nelze zcela vyloučit, že by některé jednání správního orgánu související s dohodovacím řízením mohlo být nezákonným zásahem. O takový případ by se mohlo podle městského soudu jednat především, pokud by žalovaný

odmítl iniciovat dohodovací řízení, aniž by alespoň stručně stěžovateli vysvětlil, co jej k takovému postupu vede – na obdobné skutečnosti přitom stěžovatel v žalobě poukazoval, když mj. namítal, že žalovaný odmítl jeho případ řešit.

[8] Městský soud tedy dospěl k závěru, že zde jsou pochybnosti o tom, zda popsané jednání může být nezákonným zásahem či nikoliv, a žalobu proto věcně projednal. Nařídil k tomu jednání, při němž provedl k důkazu stěžovatelem předložené listiny – zachycující především komunikaci mezi ním a správcem daně.

[9] V rámci posouzení věci samé městský soud předně konstatoval, že je žaloba vnitřně rozporná, neboť na jednu stranu stěžovatel brojí proti tomu, že mu žalovaný odmítl poskytnout ochranu a nezahájil dohodovací řízení, a na druhou stranu nesouhlasí s kroky, které žalovaný při dohodovacím řízení učinil. Vzhledem k tomu, že ze správního spisu vyplývá, že žalovaný dohodovací řízení zahájil a vedl, městský soud nepřisvědčil stěžovatelovým námitkám ohledně nezahájení dohodovacího řízení a soustředil se na stěžovatelovy námitky vztahující se k nesprávnému postupu žalovaného v rámci samotného dohodovacího řízení. Poznamenal, že stěžovatel fakticky brojil proti dílčím výstupům probíhajícího dohodovacího řízení, neboť nesouhlasil s názorem vysloveným žalovaným ve výše citovaném přípisu ze dne 11. 10. 2018 – žalovaný měl pouze přebrat závěry německé strany, aniž by se dostatečným způsobem vypořádal se stěžovatelovými tvrzeními. Městský soud však zdůraznil, že se žalovaný dne 4. 1. 2019 znovu obrátil přípisem na německý Federální daňový úřad, který však doposud nezareagoval, a dohodovací řízení tedy ještě není ukončeno. K nezákonnému zásahu proto zjevně dojít nemohlo – prozatímní závěry žalovaného nepředstavují jeho konečné stanovisko, žalovaný neustoupil od úmyslu vést dohodovací řízení a z ničeho nevyplývá, že by doposud zastávané závěry ohledně stěžovatelova daňového domicilu nemohly být v dalším řízení revidovány. Městský soud proto žalobu jako nedůvodnou zamítl podle § 87 odst. 3 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

III. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného, replika a další podání stěžovatele

[10] Stěžovatel rozsudek městského soudu napadl kasační stížností. Městskému soudu vytkl, že zamítl jinou žalobu, než jakou stěžovatel podal – městský soud zamítal zásahovou žalobu, kdežto stěžovatel podal „*žalobu na ochranu proti nečinnosti*“ a „*žalobu určovací*“. Účelem žaloby bylo, aby byla žalovanému uložena povinnost realizovat řádný postup v řešení a novém posouzení žádosti žalobce, nikoliv dále vést jednání s německým Federálním daňovým úřadem. Městský soud navíc ve výroku nespecifikoval žalobní petit, který je zamítán, a není tak zřejmé, co vlastně bylo zamítnuto. Městský soud také pochybil, pokud nedospěl k závěru, že vzájemná korespondence mezi žalovaným a německým Federálním daňovým úřadem je vedena ryze formálně. Za řádný postup v dohodovacím řízení nelze v žádném případě považovat, pokud se žalovaný obrací na německý Federální daňový úřad pouze s dotazy, aniž by vedl relevantní dohodovací řízení a ve vztahu k žalobci pouze reprodukuje údaje převzaté od německé strany. Stěžovatel dále zopakoval svou žalobní argumentaci, v níž se snaží dovodit, že daňový domicil dle smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi lety 1997 a 2008 měl mít v České republice.

[11] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti rekapituloval, jak stěžovatel v průběhu řízení u městského soudu měnil petity, resp. jednotlivé žalobní typy. Poslední změnou byla jeho žaloba změněna na žalobu zásahovou ve smyslu § 82 a násl. s. ř. s. a petit upraven tak, jak uvedl městský soud. Pokud chtěl stěžovatel trvat na tom, aby byla jeho žaloba projednána jako žaloba nečinnostní ve smyslu § 79 a násl. s. ř. s., neměl žalobní typ a petit měnit, přestože k tomu byl městským soudem vyzván.

[12] V replice stěžovatel setrval na svém názoru, že je nutné, aby zamítavý výrok soudu nezaměnitelným způsobem specifikoval, jakou žalobu (resp. jaký petit) zamítá. Současně uvedl, že i po úpravě žalobního petitu se domáhal ochrany proti nečinnosti správního orgánu a dále „*výroku určovacího taktéž z titulu ochrany proti nečinnosti správního orgánu*“ podle § 4 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Toutéž žalobou se stěžovatel dle svých slov v intencích § 82 a násl. s. ř. s. domáhal ochrany proti zásahu správního orgánu a určení, že tento zásah byl nezákonný.

[13] Stěžovatel se jak ve výše uvedených podáních, tak i v několika dalších, která Nejvyššímu správnímu soudu zaslal (konkrétně se jedná o podání ze dne 31. 12. 2019, ze dne 31. 1. 2020, ze dne 22. 7. 2020 a ze dne 21. 10. 2020), snažil zpochybnit závěr žalovaného a Federálního daňového úřadu o jeho daňovém domicilu v Německu v období let 1997-2008, popř. poukázat na nesprávný postup českých správních orgánů. Předmětem přezkumu Nejvyšším správním soudem v řízení o kasační stížnosti je však rozsudek městského soudu, který se těmito otázkami věcně nezabýval, neboť shledal, že v dané fázi dohodovacího řízení je to předčasné, protože nelze vyloučit revizi dosud zastávaných závěrů ohledně daňového domicilu stěžovatele. Nejvyšší správní soud proto považoval za nadbytečné obsah zmíněných podání a jednotlivých argumentů podrobně rekapitulovat.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, a stěžovatel je řádně zastoupen v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. Poté přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, a dospěl k následujícímu závěru.

[15] Kasační stížnost není důvodná.

IV. a) K otázce kvalifikace návrhu jako zásahové žaloby a tvrzené vadě výroku napadeného rozsudku

[16] Stěžovatel v prvé řadě namítal, že městský soud rozhodl o jiné žalobě, než jaká byla podána. Dle kasační stížnosti totiž podal žalobu na ochranu proti nečinnosti správního orgánu a žalobu určovací a podle repliky se tou samou žalobou zároveň domáhal ochrany před nezákonným zásahem správního orgánu a určení, že zásah byl nezákonný.

[17] K tomu Nejvyšší správní soud konstatuje, že ve správním soudnictví lze volit mezi třemi základními žalobními typy: a) žalobou proti rozhodnutí správního orgánu, b) žalobou na ochranu proti nečinnosti správního orgánu a c) žalobu na ochranu před nezákonným zásahem. Každý z těchto žalobních typů lze použít v odlišné situaci a přípustnost každého z nich záleží na charakteru úkonu (resp. jeho absenci), proti němuž směřuje, a nikoliv na procesní taktice žalobce (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Aps 3/2004 - 42, č. 720/2005 Sb. NSS). Každá žaloba může být jen jednoho typu; nelze tedy projednat žalobu na ochranu proti nečinnosti a zároveň zásahovou žalobu. To ovšem neznamená, že by žalobce nemohl z procesní opatrnosti podat všechny tři typy žalob, zaplatit za každou z nich soudní poplatek a mít jistotu, že jedna z podaných žalob bude projednána meritorně (pokud ovšem nebrojí proti úkonu, který je z přezkumu ve správním soudnictví zcela vyloučen).

[18] V nyní projednávaném případě podal stěžovatel žalobu na ochranu proti nečinnosti správního orgánu. Následně ji rozšířil o žalobu proti rozhodnutí, neboť se domníval, že jeden z úkonů žalovaného byl kvazi-rozhodnutím. Vzhledem k tomu, že stále trval také na původní

žalobě a za obě žaloby zaplatil soudní poplatek, městský soud nejprve usnesením ze dne 3. 1. 2019, č. j. 10 A 162/2018 - 15, vyloučil žalobu proti rozhodnutí správního orgánu k samostatnému projednání; k této žalobě nyní Nejvyšší správní soud nemá důvod se jakkoli vyjadřovat. Následně městský soud usnesením ze dne 29. 10. 2019, č. j. 10 A 162/2018 - 104, stěžovatele vyzval, aby žalobu na ochranu proti nečinnosti správního orgánu změnil na zásahovou žalobu. Stěžovatel následně žalobní typ v souladu s výzvou městského soudu změnil a z ničeho nevyplývá, že by v řízení nadále trval na původně zvoleném žalobním typu.

[19] Nejvyšší správní soud souhlasí s tím, že má-li být přípustná žaloba proti postupu žalovaného podle čl. 25 smlouvy o zamezení dvojího zdanění, pak je třeba zvolit zásahovou žalobu, a to i v případě, že je žalovaný nečinný. Jak správně upozornil již městský soud, žalobu na ochranu proti nečinnosti správního orgánu lze podat pouze tehdy, pokud správní orgán nevydá rozhodnutí nebo osvědčení, ačkoli ho již vydat měl. Ustanovení čl. 25 smlouvy o zamezení dvojího zdanění ovšem nestanoví, že má „*příslušný úřad*“ – tedy žalovaný správní orgán – vydat rozhodnutí nebo osvědčení. Ani správní soud tedy nemůže žalovanému uložit povinnost vydat rozhodnutí či osvědčení. To je přitom jediný způsob rozhodnutí správního soudu, resp. jeho výroku, který lze vydat v řízení o žalobě na ochranu proti nečinnosti správního orgánu, má-li žalobě vyhovět; viz § 81 odst. 2 s. ř. s. Oproti tomu zásahová žaloba může směřovat jak proti úkonu správního orgánu, který není rozhodnutím, tak proti nečinnosti tam, kde má správní orgán činit toliko faktické úkony a nemá vydat rozhodnutí (srov. např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2010, č. j. 7 Aps 3/2008 - 98, č. 2206/2011 Sb. NSS, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 234/2014 - 43, č. 3290/2015 Sb. NSS).

[20] Lze tedy konstatovat, že městský soud stěžovatele správně vyzval, aby změnil žalobní typ a původně podanou žalobu upravil na žalobu zásahovou. Stěžovatel této výzvě vyhověl a jeho argumentace, že městský soud rozhodoval o jiné žalobě, než jakou podal, je zcela nepřípadná. Pomíjí totiž nejen předchozí procesní postup městského soudu, ale i shora popsané tři základní typy žalob, o kterých v souladu s § 4 odst. 1 písm. a), b) a c) s. ř. s. mají pravomoc rozhodovat soudy ve správním soudnictví. Volba konkrétního žalobního typu je primárně na žalobci a nic na tom nemění ani prostupnost mezi jednotlivými žalobními typy, kterou judikatura připouští s tím, že soud by zpravidla měl žalobce poučit a vyzvat k úpravě žaloby, pokud se ve volbě žalobního typu zmýlí; k tomu srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 11. 2017, č. j. 7 As 155/2015 - 160, č. 3687/2018 Sb. NSS, bod 62. Dlužno dodat, že tento rozsudek byl zrušen nálezem Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2018, sp. II. ÚS 635/18, avšak z důvodu náhledu na jinou právní otázku než je poučovací povinnost soudu při kvalifikaci konkrétního žalobního podání ve správním soudnictví, kterou si Nejvyšší správní soudu ve své další judikatuře osvojil (viz např. rozsudky ze dne 16. 5. 2018, č. j. 5 As 48/2018 - 25, ze dne 12. 7. 2018, čj. 2 As 93/2016 - 138 či ze dne 21. 3. 2019, č. j. 10 Afs 190/2017 - 36).

[21] Jednoduše řešeno – je třeba odlišovat jednotlivé žalobní typy, které nelze zaměňovat a vzájemně směšovat či kombinovat, jako to činí stěžovatel, kterého městský soud správně a v souladu s citovanou judikaturou vyzval k úpravě žalobního typu tak, aby odpovídal tomu, proti čemu brojí. To stěžovatel učinil, žalobu kvalifikoval jako žalobu zásahovou, a nelze tak důvodně napadat, že městský soud rozhodl o žalobě jiné.

[22] Jde-li o výrok rozsudku městského soudu, jemuž stěžovatel v kasační stížnosti vytýkal, že není jasné, co jím bylo zamítnuto, je třeba připomenout, že výrok I. „*žaloba se zamítá*“ je standardním výrokem týkajícím se všech žalobních typů upravených v s. ř. s. Z hlediska formulačního jde o výrok plně srozumitelný a v daném případě i určitý. Městský soud v záhlaví rozsudku vymezil předmět řízení nikoli typově, ale konkrétně – a to tak, že jde o žalobu

„*na ochranu proti nezákonnému zásahu žalovaného ve věci žádosti žalobce ze dne 11. 6. 2014 o zahájení řízení ‚Řešení případů cestou dohody' podle čl. 25 Smlouvy mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německa o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku*". Pokud ve výroku I. rozsudku městský soud uvedl, že „*žaloba se zamítá*", není podle názoru Nejvyššího správního soudu pochyb, o jakou žalobu se jednalo a co vlastně bylo zamítnuto. Interpretací zamítavého výroku ve spojení s citovaným záhlavím rozsudku městského soudu lze zjistit, čeho konkrétně se nezákonný zásah týkal, přičemž jeho podrobnější specifikace je zřejmá z odůvodnění, což je dáno jednak specifickou povahou věci, jednak přístupem samotného stěžovatele, který několikrát měnil žalobní typ i petit. Za této situace nepovažuje Nejvyšší správní soud za opodstatněné napadat výrok rozsudku městského soudu pro jeho neurčitost, resp. zaměnitelnost.

[23] Požadavek na nezaměnitelnost výroku rozhodnutí má v zásadě dva důvody. Prvním je zajištění jeho vykonatelnosti – ve vykonávacím řízení musí být postaveno najisto, jaká práva a povinnosti jsou účastníkům řízení stanovena. Z povahy věci však v daném případě nepřichází v úvahu, že by byl rozsudek nevykonatelný, neboť žádná práva a povinnosti účastníkům řízení nepřiznává ani je nedeklaruje. Druhým důvodem je zamezení druhého rozhodnutí ve stejné věci – viz zásada *res iudicata*, kterou lze charakterizovat jako negativní podmínku řízení, spočívající v tom, že jakmile bylo o totožné věci pravomocně rozhodnuto, nemůže být tatáž věc v rozsahu závaznosti výroku rozhodnutí projednávána znovu; totožnost věci je dána stejným předmětem řízení a stejnými účastníky. O účastnících, ale ani o předmětu řízení přitom v nyní souzené věci není pochyb – viz výrok I. v návaznosti na záhlaví rozsudku, z něhož je jasné, že stěžovatel jako nezákonný zásah napadal dohodovací řízení, resp. jeho průběh; z odůvodnění rozsudku je pak zcela zřejmé, že se městský soud zabýval zejména postupem žalovaného popsaným v jeho přípise ze dne 11. 10. 2018, č. j. MF-46723/2014/15-33, a související argumentací stěžovatele vztahující se právě k průběhu, resp. ukončení dohodovacího řízení (viz dále).

[24] Stručně shrnuto: městský soud nepochybil, pokud stěžovateli pomohl překonat obtíže spojené se správnou volbou konkrétního žalobního typu tím, že ho poučil a vyzval k úpravě podaného návrhu (jen) na zásahovou žalobu, o níž posléze rozhodl dostatečně srozumitelným a určitým (zamítavým) výrokem. Kasační námitky týkající se těchto otázek tedy nejsou důvodné.

IV. b) K otázce soudního přezkumu postupu podle čl. 25 smlouvy o zamezení dvojího zdanění

[25] Další kasační námitky směřovaly proti tomu, jak městský soud vyhodnotil postup žalovaného, který podle názoru stěžovatele nedostatečně hájil jeho zájmy při vyjednávání s Německem ve smyslu čl. 25 smlouvy o zamezení dvojího zdanění a pouze přebíral závěry a zjištění německého Federálního daňového úřadu. Nejvyšší správní soud musel v tomto kontextu prvně zvážit, jaká veřejná subjektivní práva, kterým správní soudy poskytují ochranu, vyplývají z čl. 25 smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

[26] V prvé řadě je třeba zodpovědět otázku, zda ze smlouvy o zamezení dvojího zdanění mohou veřejná subjektivní práva svědčící stěžovateli vůbec vyplývat. Nejvyšší správní soud nemá pochyb o tom, že je smlouva o zamezení dvojího zdanění pro Českou republiku závazná a vzhledem k tomu, že zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, výslovně stanovil aplikační přednost mezinárodních smluv (srov. § 37 tohoto zákona ve všech třech zněních, která byla mezi lety 1997 až 2008 účinná), nemá Nejvyšší správní soud ani důvod pochybovat o tom, že zákonodárce počítal s přímou použitelností smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Otázkou ovšem je, zda je čl. 25 smlouvy o zamezení dvojího zdanění ustanovením samo-vykonatelným (resp. *self-executing*).

[27] K otázce samo-vykonatelnosti se Nejvyšší správní soud vyjádřil např. ve svém rozsudku ze dne 28. 2. 2006, č. j. 3 Ads 88/2006 - 72, č. 1160/2007 Sb. NSS, takto: „*Mezinárodní smlouva, případně její jednotlivé smluvní ustanovení, je self-executing povahy, pokud je určena přímo jednotlivcům pod jurisdikcí veřejné moci státu a tito z ní mohou přímo, bezpodmínečně, jasně a určitě odvodit svá práva. Pokud je však z uvedeného textu mezinárodní smlouvy zřejmé, že primárně zavazuje smluvní státy k přijetí právní úpravy a přizpůsobení vnitrostátního zákonodárství požadavkům mezinárodní smlouvy, pak self-executing povahu nemá a nemá proto ani aplikační přednost.*“ K obdobnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud dále např. v rozsudcích ze dne 29. 3. 2007, č. j. 2 As 12/2006 - 111, ze dne 22. 2. 2008, č. j. 6 As 52/2006 - 155, či ze dne 11. 7. 2007, č. j. 6 As 55/2006 - 96, č. 1351/2007 Sb. NSS.

[28] Ustanovení čl. 25 smlouvy o zamezení dvojího zdanění upravuje postup v případě pochybností o tom, zda je posuzované zdanění v souladu s touto smlouvou. Podle čl. 25 smlouvy o zamezení dvojího zdanění, který je označen jako: „*Řešení případů cestou dohody*“, platí následující:

(1) „*Jestliže se osoba mající bydliště či sídlo v některém smluvním státě domnívá, že opatření učiněná jedním nebo oběma smluvními státy přivodila nebo přivodí pro ni zdanění, které není v souladu s touto smlouvou, může nezávisle na opravných prostředcích, které poskytuje vnitrostátní zákonodárství těchto států, předložit svůj případ příslušnému úřadu smluvního státu, ve kterém má bydliště či sídlo.*

(2) Jestliže 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.

(3) Příslušné úřady smluvních států se budou snažit vyřešit vzájemnou dohodou obtíže nebo pochybnosti, které mohou vzniknout při výkladu nebo aplikaci této smlouvy. Mohou se také vzájemně poradit za účelem vyloučení dvojího zdanění v případech, které nejsou upraveny touto smlouvou.

(4) *Příslušné úřady smluvních států mohou vejít v přímý styk za účelem aplikace této smlouvy.*“

[29] Z čl. 25 odst. 1 a 2 smlouvy o zamezení dvojího zdanění je zřejmé, že daňový subjekt má především právo předložit svůj případ „*příslušnému úřadu*“ smluvního státu – zde: žalovanému správnímu orgánu. Příslušný úřad pak má 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. Nejvyšší správní soud je názoru, že naznačené rozložení práv a povinností je dostatečně konkrétní, aby z něj mohli jednotlivci přímo, bezpodmínečně, jasně a určitě odvodit svá práva. Uvedené ustanovení tedy je samo-vykonatelné; tzn., že daňovým subjektům z něj vyplývají veřejná subjektivní práva chráněná ve správním soudnictví.

[30] Přestože se daňový subjekt nemůže domáhat toho, aby správní orgán zvolil ten postup, který si daňový subjekt přeje, má zajisté právo na to, aby byl zvolený postup jasným, srozumitelným a racionálním způsobem odůvodněn – tomu musí odpovídat i samotný soudní přezkum. Správní soudy tedy mohou přezkoumat, z jakých důvodů příslušný úřad zvolil určitý postup, popř. mohou prohlásit jeho postup za nezákonný v řízení o zásahové žalobě. Jinými slovy: příslušný úřad sice disponuje určitou diskrecí ohledně toho, jaký postup zvolí, nicméně tato diskrece nemůže být zcela neomezená, a proto je podrobena přezkumu správních soudů, které především ověří, zda není založena na nesprávném posouzení. Ačkoliv pro Nejvyšší správní soud rozhodování soudů ostatních zemí není závazné, může být pro něj však inspirativní, a proto považuje za vhodné podotknout, že k obdobnému závěru dospěl taktéž německý Spolkový finanční dvůr (Bundesfinanzhof) v rozsudku ze dne 26. 5. 1982, ve věci Az.: I R 16/78. Jmenovaný soud sice vykládal ustanovení smlouvy mezi Německem a Švýcarskem, nicméně se jednalo o obdobné dohodovací řízení jako v případě nyní aplikované smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

[31] Při komplexním náhledu na čl. 25 smlouvy o zamezení dvojího zdanění lze postup podle tohoto ustanovení rozdělit do dvou základních fází. V první z nich jde o výše popsaný postup příslušného úřadu, který má v podstatě tři možnosti, jak reagovat na předložení případu ze strany daňového subjektu. Tento 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)]. Právě dohodovací řízení je onou druhou základní fází, kdy mezi sebou již jednají státy prostřednictvím svých příslušných úřadů.

[32] Dohodovací řízení představuje vyjednávání v intencích mezinárodního práva veřejného, při němž se o dohodu snaží dva suverénní státy. Paradoxem v této situaci je, že daňový subjekt, který má na výsledku vyjednávání evidentní zájem, není stranou tohoto vyjednávání – ze smlouvy o zamezení dvojího zdanění ani nevyplývá, že by se měl dohodovacího řízení účastnit; smlouva o zamezení dvojího zdanění dále stanoví pouze to, že státy mají povinnost vyjednávat, nikoliv však povinnost uzavřít dohodu. Je proto logické, že daňový subjekt nemůže mít právo na to, aby stát v dohodovacím řízení dosáhl určitého výsledku. Lze tak dospět k závěru, že ohledně výsledku samotného dohodovacího řízení již čl. 25 smlouvy o zamezení dvojího zdanění žádná veřejná subjektivní práva daňovému subjektu nestanoví.

[33] K tomu je třeba navíc dodat, že rozdělení pravomocí má v daném případě také ústavněprávní rovinu. Při dohodovacím řízení se sice nejedná o typickou mezinárodní smlouvu, kterou by měl vyjednávat prezident, vláda nebo její jednotlivý člen [srov. čl. 63 odst. 1 písm. b) Ústavy], nicméně Nejvyšší správní soud nemá pochyb o tom, že také vyjednávání této dohody je výhradním úkolem moci výkonné. Obecné soudy tak nemohou do procesu vyjednávání, resp. do jeho výsledku, při výkonu svých pravomocí zasahovat. Jak již však bylo nastíněno, zvláštností v případě čl. 25 smlouvy o zamezení dvojího zdanění je, že se v něm prolínají veřejná subjektivní práva, kterým správní soudy poskytují ochranu, a mezinárodní vyjednávání, které je plně v gesci výkonné moci.

[34] Na základě výše uvedeného ovšem není možné *a priori* uzavřít, že po zahájení dohodovacího řízení již daňový subjekt nemá žádná práva – beze sporu má právo být o průběhu a zejména o výsledku dohodovacího řízení vyrozuměn obdobně, jako měl toto právo v první fázi postupu podle čl. 25 smlouvy o zamezení dvojího zdanění (bod 30). Určité povinnosti ve vztahu k daňovému subjektu, jejichž plnění podléhá soudnímu přezkumu, tak příslušný úřad má také po zahájení dohodovacího řízení. Daňovému subjektu určitá veřejná subjektivní práva (byť nikoliv ve vztahu k samotnému vyjednávání) svědčí i po zahájení dohodovacího řízení. Pokud by tedy příslušný úřad sice řádně vedl dohodovací řízení, ale zcela by rezignoval na to, aby alespoň stručně daňový subjekt vyrozuměl o jeho průběhu, stanoviscích zúčastněných stran a jeho výsledku, může se proti této pasivitě daňový subjekt bránit zásahovou žalobou. Počáteční možnost přezkumu důvodů, pro které se příslušný úřad rozhodl dohodovací řízení nevést, by totiž zcela postrádala smyslu, pokud by jej příslušný úřad mohl jednoduše obejít tím, že zahájí dohodovací řízení, nicméně při samotném vyjednávání je zcela pasivní a názor, který si údajně při zahájení dohodovacího řízení osvojil, vůbec nehájí. To však neznamená, že příslušný úřad svůj původní názor nemůže po konfrontaci s podklady druhé strany změnit – nicméně taková změna musí být odůvodněná a musí být daňovému subjektu náležitě vysvětlena.

[35] Zároveň je však třeba zdůraznit, že v době, kdy je dohodovací řízení vedeno, nepřipadá v úvahu, aby správní soud hodnotil, zda jsou jednotlivé kroky učiněné příslušným úřadem v tomto řízení rozumné a opřené o správné právní posouzení. Jak bylo uvedeno výše, k samotnému vyjednávání mezi státy v dohodovacím řízení se nevztahují žádná veřejná subjektivní práva, kterým by správní soud mohl poskytnout ochranu. Jakékoliv sdělení učiněné příslušným úřadem v této souvislosti je pouze výslednicí tohoto jednání a přezkoumávat ho z věcného hlediska by ve své podstatě znamenalo přezkoumávat postup příslušného úřadu při mezinárodním vyjednávání – to přitom může být ovlivněno také například vyjednávací taktikou stran, vzájemnými politickými vztahy a obdobnými faktickými aspekty, které nemohou reflektovat veřejná subjektivní práva daňového subjektu. Soudu ani nenáleží rozhodovat o tom, jakým způsobem má být vedeno mezistátní vyjednávání a nemůže ani hodnotit, zda příslušný úřad v konkrétním případě hájil práva daňového subjektu dostatečně intenzivně. Přitom právě na nedostatečnou intenzitu ochrany svých práv stěžovatel v nyní projednávaném případě míří – zahájení samotného dohodovacího řízení sice kvituje, nicméně není spokojen s tím, jak se toto řízení vyvíjí a pro něj nepříznivý vývoj dává za vinu žalovanému z důvodu jeho pasivity. Má za to, že probíhající dohodovací řízení bylo zahájeno a je dále vedeno pouze formálně.

[36] Jak vyplývá z výše uvedeného, Nejvyšší správní soud musí v prvé řadě zodpovědět dvě otázky: 1) zda žalovaný skutečně zahájil reálné dohodovací řízení a 2) zda bylo řízení ukončeno. Věcný přezkum jednotlivých kroků učiněných v dohodovacím řízení v době, kdy toto řízení stále probíhá, je totiž prakticky vyloučen.

[37] Ad 1) Žalovaný zahájil dohodovací řízení dopisem ze dne 1. 6. 2018, č. j. 46723/2014/15-14, s předmětem „*Mutual Agreement Procedure: Czech Republic – Germany, tax case: Mr. J. J.*“. Již v tomto dopise žalovaný sděluje německému Federálnímu daňovému úřadu námitku stěžovatele a prezentuje ji jako své stanovisko. Ačkoliv je možné, aby příslušné úřady komunikovaly pouze za účelem výměny informací, zároveň je třeba trvat na tom, aby bylo dohodovací řízení co možná nejméně zatíženo formalitami; tím pádem tedy není na místě pochybovat o zahájení dohodovacího řízení, pokud žalovaný sám označil dopis předmětem odkazujícím na dohodovací řízení a německému Federálnímu daňovému úřadu sdělil, že si námitku stěžovatele osvojil. Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že dohodovací řízení bylo zahájeno.

[38] Ad 2) Co se týče ukončení dohodovacího řízení, tuto otázku posoudil Nejvyšší správní soud následovně. Žalovaný poté, co obdržel odpověď od německé strany, informoval stěžovatele, že s určením jeho daňového domicilu pro roky 1997-2008 v Německu souhlasí. Zároveň však ve svém dopise německému Federálnímu daňovému úřadu učinil výhradu, že pokud stěžovatel představí nové důkazy a argumenty, své stanovisko může žalovaný ještě přehodnotit. Následně, byť po podání žaloby v nyní projednávané věci, se žalovaný obrátil znovu na německý Federální daňový úřad s poněkud obecnou žádostí, aby svůj postoj v dané věci přehodnotil. Je tedy zřejmé, že přinejmenším v době řízení o žalobě dohodovací řízení stále probíhalo. K tomu je třeba poznamenat, že městský soud rozhodoval na základě skutkového stavu, který zjistil ke dni svého rozhodnutí (§ 87 odst. 1 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud již nepřezkoumává tvrzený nezákonný zásah samotný, ale rozhodnutí městského soudu, a proto též vychází ze stavu, který zde byl v době vydání rozhodnutí městského soudu.

[39] Soud nemůže hodnotit věcnou správnost jednotlivých kroků, které žalovaný učiní v průběhu dohodovacího řízení, resp. intenzitu, se kterou stěžovatelova práva hájí, nejde-li o nečinnost. Na tom nemůže ničeho změnit ani stěžovatelova argumentace v kasační stížnosti, že se ve své podstatě žalobou domáhal toho, aby žalovaný realizoval řádný postup v řešení a novém posouzení žádosti stěžovatele. Dohodovací řízení je totiž výhradně záležitostí jednajících stran, zde: České republiky a Německa. Pokud by mohl stěžovatel docílit v téže věci

nového posouzení ještě před ukončením dohodovacího řízení a zároveň by mohl toto posouzení podrobit soudnímu přezkumu, soudy by tak fakticky určovaly, jak má žalovaný postupovat v probíhajícím dohodovacím řízení, což je z povahy věci vyloučeno. Nehledě na to, že tento postup může být ovlivněn, jak bylo vysvětleno výše, i mimoprávními vlivy a případná dohoda může být výsledkem spíše politického kompromisu než právního posouzení. K tomu je třeba ještě připomenout, že český právní řád obsahuje ustanovení, které připouští existenci opatření k zajištění vzájemnosti nebo odvetná opatření za účelem vzájemného vyrovnání zdanění (srov. § 256 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů). Nelze samozřejmě vyloučit, že obdobnou možností bude při vyjednávání „vyzbrojena" také druhá strana, a příslušný úřad tak nebude schopen dohody docílit ani při řádném a důsledném vyjednávání.

[40] Lze tedy uzavřít, že městský soud nepochybil, pokud dospěl k závěru, že k zásahu do stěžovatelových práv z povahy věci nemohlo dojít, neboť dohodovací řízení dosud nebylo ukončeno. Nejvyšší správní soud se nezabýval rozsáhlou argumentací, kterou se ho stěžovatel snažil přesvědčit, že měl být v dotčeném období daňovým rezidentem České republiky. Otázka daňového domicilu je totiž v nyní projednávané věci z hlediska soudního přezkumu nerozhodná, neboť má být vyřešena v probíhajícím dohodovacím řízení a soudu nenáleží předjímat jeho výsledek.

[41] Nejvyšší správní soud si je vědom, že čl. 25 smlouvy o zamezení dvojího zdanění zaručuje daňovým subjektům práva v omezené míře a jen velmi obtížně se lze těchto práv domoci, nicméně právě proto považuje za důležité poskytnout daňovým subjektům soudní ochranu v co možná největší únosné míře. Navzdory této snaze však nebude poskytnutá soudní ochrana stejně efektivní, jako tomu je při aplikaci norem plynoucích z vnitrostátního práva. K větší míře ochrany práv daňových subjektů by byla potřeba změna smlouvy o zamezení dvojího zdanění nebo přijetí právního předpisu, který by daňovému subjektu přiznával v dohodovacím řízení více práv. Příkladem takové úpravy v rovině úvahy *de lege ferenda* může být čl. 25 odst. 5 vzorové smlouvy mezivládní Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD - *Organisation for Economic Co-operation and Development*), který v případě, že dohodovací řízení nevede v době dvou let k žádnému výsledku, předvídá zahájení rozhodčího řízení. Takové ustanovení však smlouva o zamezení dvojího zdanění aplikovaná v nyní projednávaném případě neobsahuje.

[42] V zájmu lepší srozumitelnosti Nejvyšší správní soud stručně rekapituluje svůj právní názor: přezkum stanoviska příslušného úřadu podle čl. 25 smlouvy o zamezení dvojího zdanění ke konkrétnímu případu přichází v úvahu pouze, pokud byl již postup podle čl. 25 smlouvy o zamezení dvojího zdanění ukončen. Ukončení tohoto postupu přichází v úvahu v zásadě ve dva momenty. Za prvé, pokud byl postup podle citovaného ustanovení ukončen bez zahájení dohodovacího řízení, a to zjednáním nápravy nebo sdělením příslušného úřadu, že námitku nepovažuje za oprávněnou. Pokud však příslušný úřad dohodovací řízení zahájil, lze považovat postup podle citovaného ustanovení za ukončený teprve ve chvíli, kdy skončí dohodovací řízení; to je onen druhý moment, a ačkoliv se při takovém přezkumu soud zabývá taktéž postupem příslušného úřadu v dohodovacím řízení (tedy postupem na úrovni dvou států), jeho hodnocení nemá na toto řízení žádný vliv, neboť ani nemůže určit, že je případná dohoda neplatná.

[43] Pro úplnost Nejvyšší správní soud konstatuje, že v nyní projednávané věci nemůže být odmítnuto vedení dohodovacího řízení s tím, že případné daňové povinnosti za sporné období již má stěžovatel v České republice prekludované, a tím pádem dojde k dvojímu nezdanění, nebudou-li stěžovatelovy příjmy zdaněny v Německu. Za účelem zabránění dvojího nezdanění začleňují státy do smluv o zamezení dvojího zdanění ustanovení, které podmiňuje vynětí ze zdanění v jednom členském státě zdaněním v jiném členském státě, tzv. „*subject-to-tax clause*" (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 8. 2018, č. j. 1 Afs 292/2017 - 37). Takové

ustanovení však smlouva o zamezení dvojího zdanění rozhodná pro nyní projednávanou věc neobsahuje. Ustanovení čl. 25 odst. 1 této smlouvy naopak počítá s tím, že se osoba (daňový subjekt) bude bránit proti opatřením, která „*přivodila nebo přivodí pro ni zdanění, které není v souladu s touto smlouvou*“. Dohodovací řízení by tedy stát měl zahájit a řádně vést i v tom případě, že má dle smlouvy o zamezení dvojího zdanění právo příjmy daňového subjektu zdanit, avšak tohoto práva nevyužije, zatímco druhý stát, který dle této smlouvy právo zdanit příjmy daňového subjektu nemá, tak učiní. Žalovaný by tedy neměl zvolit pasivní postup jen kvůli tomu, že stěžovatelovy příjmy v České republice již nemohou být zdaněny. Stěžovatele je nicméně třeba upozornit, že Česká republika nemá žádný prostředek, jak by přiměla Německo k přijetí jeho pohledu na věc, a nemůže tak plnit funkci jakéhosi jeho „advokáta pro mezinárodní vyjednávání“ – ochranu před případným nesprávným postupem německých správních orgánů musí v prvé řadě poskytnout německé soudy.

V. Závěr a náklady řízení

[44] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud uzavírá, že neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[45] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Žalovanému, kterému by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu podle obsahu spisu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 4. prosince 2020

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu