



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Jana Dvořáka a soudců Aleše Korejtky a Petry Venclové, ve věci

žalobce: **G. A. H.**
zastoupený daňovým poradcem Ljubomírem Skácelem
sídlem Šeránkova 28, 602 00 Brno

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26.3.2018, č.j. 14329/18/5200-10421-706486,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 26.3.2018, č.j. 14329/18/5200-10421-706486, **se ruší a věc se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku nahradit žalobci k rukám zástupce žalobce Ljubomíra Skácela, daňového poradce, náklady řízení ve výši 15 527 Kč.

Odůvodnění:

1. Dne 1. 7. 2016 podal žalobce, který je od roku 2013 daňovým rezidentem ČR, řádné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2015.

Shodu s prvopisem potvrzuje

V daňovém přiznání uvedl úhrn příjmů od všech zaměstnavatelů ve výši 2.595.739,- Kč, úhrn povinného pojistného podle § 6 odst. 13 zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále též „ZDP“), ve výši 134.508,- Kč a dílčí základ daně podle § 6 ZDP ve výši 2.730.247,- Kč. Přílohou daňového přiznání byl seznam pro poplatníky uplatňující nárok na vyloučení dvojího zdanění podle § 38f odst. 4 zákona o daních z příjmů, v němž byly uvedeny příjmy ze zaměstnání od britské společnosti Bilfinger Salamis UK Limited ve výši 2.595.739,- Kč. Zaměstnání vykonával žalobce na severomořských ropných plošinách (Brent Charlie, Loggs, Gannet, Nelson, Curlew), z nichž žádná nebyla vzdálena od britských břehů více než 210 km (jak vyplývá z listin, které žalobce předložil soudu již při jednání ve věci vedené pod sp. zn. 52 Af 2/2017; tyto listiny jsou též založeny na listech číslo 18 až 23 soudního spisu v této věci a jsou i součástí daňového spisu), a proto nepochybně leží v hranicích britského kontinentálního šelfu v Severním moři.

2. Žalobce odkázal na čl. 15 a čl. 22 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi vládou České a Slovenské Federativní republiky a vládou Spojeného království (publikováno pod č. 89/1992 Sb.; dále též „SZDZ“), dle kterých jsou příjmy, kterou mohou být zdaněny ve Spojeném království (což je dle žalobce jeho případ), vyňaty ze zdanění v České republice. Příjmy žalobce ve Spojeném království zdaněny prokazatelně nebyly, přestože dle žalobce zdaněny být mohly, a proto jsou vyňaty ze zdanění v České republice. Žalobce je přesvědčen, že není povinen platit daň z příjmů ani ve Spojeném království, ani v České republice.

3. Správce daně prvního stupně dospěl k závěru, že Spojené království nemá dle SZDZ nárok na zdanění příjmů žalobce, neboť žalobce není daňovým rezidentem Spojeného království a činnost žalobce nevykonával ve výsostných vodách Spojeného království, tzn., že příjmy žalobce jsou z pohledu Spojeného království příjmy ze zdrojů v zahraničí. Protože příjmy žalobce neprošly systémem zdanění ve Spojeném království, nemohou být dle SZDZ (čl. 22) vyňaty ze zdanění v České republice. Správce daně prvního stupně proto stanovil základ daně z příjmů ze závislé činnosti žalobce na 3.295.301,- Kč a žalobci po zohlednění slevy na poplatníka, manželku a dvě děti vyměřil daň z příjmů za zdaňovací období 2015 ve výši 515.312,- Kč.

4. Odvolání žalobce proti rozhodnutí správce daně prvního stupně žalovaný rozhodnutím ze dne 26. 3. 2018, č.j. 14329/18/5200-10421-706486, zamítl a odvoláním napadené rozhodnutí potvrdil.

5. Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu, v níž namítal, že pracoval na různých ropných plošinách v Severním moři, které je šelfovým mořem. Práci tedy vykonával ve Spojeném království ve smyslu čl. 3 odst. 1 písm. a) SZDZ. Spojené království mělo právo jeho příjmy zdanit, a proto jsou tyto příjmy v České republice vyňaty ze zdanění podle čl. 22 SZDZ. Dle žalobce by též neměly být jeho příjmy ze zahraničí navyšovány o částku odpovídající povinnému pojistnému na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na veřejném zdravotní pojištění (§ 6 odst. 12 a 13 ZDP). Právní úprava, která takový postup umožňuje, je dle žalobce protiústavní, neboť je diskriminační (příjmy ze zahraničí jsou dle uvedených zákonných ustanovení podle žalobce navyšovány pouze u příjmů, které v zahraničí nebyly zdaněny, nebo plynou ze státu, který nemá s Českou republikou uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění), nespravedlivá a iracionální. Ze všech výše uvedených důvodů

žalobce navrhl, aby soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

6. Žalovaný ve vyjádření k žalobě [jež neobsahovalo žádné nové (a pro posouzení věci významné) skutečnosti] zopakoval důvody, které ho vedly k vydání žalobou napadeného rozhodnutí, a navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

7. Soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 zák. č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále též „s. ř. s.“) žalobou napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že **ž a l o b a j e d ů v o d n á**.

8. Předně je vhodné zdůraznit, že Nejvyšší správní soud ve skutkově a právně téměř totožné věci (jednalo se pouze o jiná zdaňovací období) již rozhodl, a to rozsudkem ze dne 9. srpna 2018, č. j. 1 Afs 292/2017-37. Jelikož jsou skutkové a právní okolnosti nyní projednávané věci a věci projednané Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 1 Afs 292/2017 téměř totožné, zopakuje ve stručnosti krajský soud pouze klíčové skutkové a právní závěry Nejvyššího správního soudu a v podrobnostech odkazuje na odůvodnění již zmiňovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. srpna 2018, č. j. 1 Afs 292/2017-37.

9. Z listin předložených žalobcem plyne, že žalobce zaměstnání vykonával na severomořských ropných plošinách (Brent Charlie, Loggs, Gannet, Nelson, Curlew), z nichž žádná nebyla vzdálena od britských břehů více než 210 km.

10. Článek 3 odst. 1 písm. a) SZDZ vymezuje území Spojeného království pro účely dané smlouvy jako: *„Velkou Británii a Severní Irsko včetně každé oblasti vně výsoštných vod Spojeného království, která v souladu s mezinárodním právem byla nebo v budoucnu bude podle zákonů Spojeného království, týkajících se kontinentálního šelfu, označena jako území, na němž mohou být vykonávána práva Spojeného království, týkající se mořského dna a podloží a jejich přírodních zdrojů.“*

11. Kontinentální šelf pobřežního státu zahrnuje podle čl. 76 odst. 1 Úmluvy o mořském právu *„mořské dno a podzemí podmořských oblastí, které leží za hranicemi jeho pobřežního moře po celém přirozeném prodloužení jeho pevninského území k vnější hranici kontinentálního okraje anebo do vzdálenosti 200 námořních mil od základních linií, od kterých se měří šíře pobřežního moře tam, kde vnější hranice kontinentálního okraje této vzdálenosti nedosahuje“*. Kontinentální šelf tedy může být vymezen na základě geomorfologického kritéria nebo kritéria vzdálenosti. Na základě prvně zmiňovaného kritéria může přesáhnout vzdálenost 200 námořních mil od základních linií (v takovém případě pak pobřežní stát odvádí platby nebo poskytuje příspěvky ve vytěžených surovinách podle čl. 82). Na základě kritéria vzdálenosti sahá kontinentální šelf do vzdálenosti 200 námořních mil od základních linií bez ohledu na geomorfologii mořského dna [blíže viz Nordquist, M. H., Nandan, N. S., Rosenne, S. (eds.), United Nations Convention on the Law of the Sea, 1982: A Commentary. Svazek 2, Brill/ Nijhoff, 1993, str. 841].

12. Vzhledem k výše uvedenému dospěl Nejvyšší správní soud v odůvodnění rozsudku ze dne 9. srpna 2018, č. j. 1 Afs 292/2017-37, k závěru (bod 32), že hranice britského kontinentálního šelfu v Severním moři nejsou určeny britskými zákony [jak dovozoval

zdejší soud z dualistického režimu¹ a z textu čl. 3 odst. 1 písm. a) SZDZ], ale přímo mezinárodním právem - Úmluvou o mořském právu ve spojení s dvoustrannými mezinárodními smlouvami mezi Spojeným královstvím a protilehlými státy.

13. Úmluva o mořském právu vymezuje také práva, která má pobřežní stát nad kontinentálním šelfem: „Pobřežní stát vykonává nad kontinentálním šelfem svrchovaná práva za účelem jeho průzkumu a využívání jeho přírodních zdrojů.“ (čl. 77 odst. 1). Tato práva jsou „výlučná v tom smyslu, že neprovádí-li pobřežní stát průzkum kontinentálního šelfu nebo nevyužívá-li jeho přírodních zdrojů, nemůže nikdo provádět takovou činnost bez výslovného souhlasu pobřežního státu“ (odstavec 2 téhož ustanovení).

14. Z čl. 77 odst. 3 pak vyplývá, že práva pobřežního státu nad kontinentálním šelfem nejsou vázána na skutečnou nebo pomyslnou okupaci nebo na jakékoli výslovné prohlášení. V tomto ohledu se liší regulace práv pobřežního státu vztahujících se ke kontinentálnímu šelfu od regulace výlučné ekonomické zóny, s níž se může do určité míry překrývat.

15. Také podle komentáře k Úmluvě o mořském právu spočívá hlavní rozdíl mezi částí VI Úmluvy o mořském právu upravující kontinentální šelf a částí V upravující výlučnou ekonomickou zónu v tom, že pobřežní stát musí prohlásit výlučnou ekonomickou zónu, aby v ní mohl vykonávat svá práva a jurisdikci podle části V, zatímco podle části VI má v oblasti kontinentálního šelfu automaticky svrchovaná práva vztahující se k průzkumu a využívání tamějších přírodních zdrojů, aniž by musel učinit nějaké formální kroky pro nabytí takových práv [Nordquist, M. H. a další (eds.), op. cit., str. 491 a 826; obdobně Rothwell, D. R., Oude Elferink, A. G., Scott, K. N., Stephens, T. (eds.), *The Oxford Handbook of the Law of the Sea*. Oxford University Press, 2015, str. 184-185).

16. Z výše uvedeného vyplývá, že i tam, kde pobřežní stát výlučnou ekonomickou zónu neprohlásí, dává mu Úmluva o mořském právu bez dalšího svrchovaná práva za účelem průzkumu a využívání přírodních zdrojů nacházejících se na mořském dně a v podzemí kontinentálního šelfu. Tento koncept tak vyvažuje práva pobřežního státu s právy jiných států, které mají v dané oblasti pouze právo klást podmořské kabely a dálková potrubí (čl. 79). Práva pobřežního státu nad kontinentálním šelfem se nedotýkají také právního statusu vod ani vzdušného prostoru nad těmito vodami (čl. 78), proto je ve vodách nad kontinentálním šelfem zaručena svoboda plavby a svoboda přeletu nad nimi.

17. V kontinentálním šelfu má pobřežní stát také výlučné právo budovat, povolovat a řídit stavbu, činnost a užívání mimo jiné zařízení a staveb pro účely výkonu práv, která má v kontinentálním šelfu, tedy pro účely průzkumu a využívání přírodních zdrojů (čl. 80 ve spojení s čl. 60 Úmluvy o mořském právu), pobřežní stát má také podle čl. 81 výlučné právo povolovat a řídit vrty na kontinentálním šelfu k jakýmkoli účelům [blíže viz např. Rothwell, D. R. a další (eds.), op. cit., str. 171]. Nad takovými zařízeními a stavbami má pobřežní stát výlučnou jurisdikci včetně jurisdikce, pokud jde o celní, finanční, zdravotnické, bezpečnostní a přistěhovalecké předpisy (čl. 80 ve spojení s čl. 60 Úmluvy o mořském právu).

¹ Ve Velké Británii platí dualistický režim, tzn., že právní normy obsažené ve smlouvách mezinárodního práva veřejného platí na národní úrovni Velké Británie teprve tehdy, jsou-li do národního právního řádu inkorporovány zákonem, jenž byl schválen parlamentem (k tomu srov. např. Tichý, L. Brexit a některé jeho následky. *Bulletin advokacie*, 7-8/2018, str. 40). Z tohoto důvodu zdejší soud ve věci sp. zn. 52 Af 2/2017 žalobci vytknul, že neprokázal obsah relevantních právních norem cizího práva.

18. Ze všech výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v odůvodnění rozsudku ze dne 9. srpna 2018, č. j. 1 Afs 292/2017-37, uzavřel (bod 40), že nejen hranice kontinentálního šelfu, ale také otázka daňové jurisdikce nad zařízeními a stavbami určenými k využívání přírodních zdrojů (tedy i ropných plošin) na území kontinentálního šelfu vyplývá přímo z Úmluvy o mořském právu.

19. Pokud je tedy v rámci území, které je britským kontinentálním šelfem, prováděna těžba ropy, je tato těžební činnost pod britskou jurisdikcí, a to včetně výlučné jurisdikce daňové. Ve vztahu k takové činnosti nemůže být jiný stát považován za stát zdroje pro účely smluv o zamezení dvojího zdanění. Na tomto závěru nemění nic ani možnost, aby Spojené království udělilo licenci k těžbě společnosti se sídlem v jiném státě. Spojené království je v obecné rovině oprávněno k těžbě v celém svém kontinentálním šelfu přímo na základě mezinárodního práva. Pokud se rozhodlo v některých částech svého kontinentálního šelfu tohoto oprávnění využít, jsou podmínky konkrétní těžby a vymezení konkrétních území, na nichž těžba probíhá, nepochybně vymezeny britskými právními předpisy. V tomto smyslu je pak třeba chápat čl. 3 odst. 1 písm. a) SZDZ, podle kterého pro účely dané smlouvy území Spojeného království zahrnuje každou oblast vně výsočních vod Spojeného království, která „*v souladu s mezinárodním právem byla nebo v budoucnu bude podle zákonů Spojeného království, týkajících se kontinentálního šelfu, označena jako území, na němž mohou být vykonávána práva Spojeného království, týkající se mořského dna a podloží a jejich přírodních zdrojů*“. Citované ustanovení obsahuje vazbu na práva v rámci kontinentálního šelfu, nikoliv práva v rámci výlučné ekonomické zóny, dle Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 9. srpna 2018, č. j. 1 Afs 292/2017-37, bod 41) proto není třeba britských zákonů, aby taková práva existovala (k dualistickému režimu srov. poznámku pod čarou č. 1). Britské zákony regulují jen jejich konkrétní formu výkonu.

20. Dle názoru krajského soudu je z žalobcem předložených listin (které jsou založeny v daňovém i soudním spise) patrné, že ropné plošiny Brent Charlie, Loggs, Gannet, Nelson a Curlew leží v britském kontinentálním šelfu, tedy na území Spojeného království ve smyslu článku 3 odst. 1 písm. a) SZDZ.

21. Z potvrzení britského správce daně předloženého žalobcem nelze dovodit, jak to učinil žalovaný, že Spojené království vyloučilo území, kde žalobce vykonával zaměstnání, ze své daňové jurisdikce. Britský správce daně se v tomto potvrzení vyjádřil pouze k tomu, zda žalobce považuje za britského daňového rezidenta a vysvětlil důvody, pro které jej za rezidenta nepovažuje. Skutečnost, že Spojené království není pro daňové účely rezidentským státem, však ještě nic neříká o tom, zda je či není pro účely SZDZ státem zdroje. Účelem smluv o zamezení dvojího zdanění je právě alokovat práva ke zdanění mezi stát rezidence a stát zdroje. Skutečnost, že Spojené království žalobce nepovažuje za svého daňového rezidenta, proto nevylučuje, že žalobce může mít příjmy z území, které je pro účely smlouvy v souladu s čl. 3 odst. 1 písm. a) SZDZ považováno za území Spojeného království. Z potvrzení vyplývá pouze to, že žalobce nevykonával zaměstnání v pobřežních vodách. K otázce, zda jej vykonával na území kontinentálního šelfu, se potvrzení nijak nevyjadřuje, nelze proto z něj činit v tomto směru žádné závěry.

22. Žalobce vykázal v daňovém přiznání za rok 2015 příjmy ze závislé činnosti. Alokace práv ke zdanění příjmů ze zaměstnání je upravena v čl. 15 SZDZ, podle kterého „*[p]laty, mzdy a jiné podobné odměny, které rezident jednoho smluvního státu pobírá z důvodu placeného zaměstnání, mohou být s výhradou ustanovení článků 16, 18 a 19 této smlouvy*

zdaněny jen v tomto státě, pokud zaměstnání není vykonáváno v druhém smluvním státě. Je-li tam zaměstnání vykonáváno, mohou být odměny přijaté za ně zdaněny v tomto druhém státě.“ Citované ustanovení tedy dává právo zdanit příjmy ze zaměstnání, které nejsou vykonávány ve státě rezidence, oběma státům – státu rezidence i státu zdroje. V takovém případě je pak třeba postupovat podle čl. 22 SZDZ, který stanoví metodu zamezení dvojího zdanění.

23. Podle čl. 22 odst. 2 SZDZ bude v ČR „*dvojí zdanění zamezeno následovně: (a) jestliže osoba, která je rezidentem v [ČR] pobírá příjmy a zisky z majetku, které mohou být podle ustanovení této smlouvy zdaněny ve Spojeném království, vyjme [ČR] s výhradou ustanovení uvedených pod písmenem (b) tohoto odstavce, tyto příjmy nebo zisky z majetku ze zdanění, může však při výpočtu částky daně z ostatních příjmů a zisků z majetku této osobou použít sazbu daně, která by byla použita, kdyby vyjmuté příjmy nebo zisky z majetku nebyly takto vyjmuty“.* Metoda stanovená pro zamezení dvojího zdanění je tedy metoda vynětí s výhradou progrese (s ohledem na neexistenci progresivní sazby daně z příjmů v současné době jsou důsledky shodné jako u prostého vynětí).

24. Z citovaného ustanovení nevyplývá, že by vynětí ze zdanění v ČR bylo podmíněno zdaněním ve Spojeném království, jak uvádí žalovaný. Naopak, vyňaty mají být příjmy, které „mohou“ být zdaněny ve Spojeném království. Možnost zdanění ve Spojeném království přitom stanoví druhá věta výše citovaného čl. 15 SZDZ. Metoda vynětí se uplatní bez ohledu na to, zda stát, kterému smlouva o zamezení dvojího zdanění právo zdanit přiznává, své právo vykoná. Pro podmínění uplatnění metody vynětí prokázáním zdanění ve druhém členském státě neexistuje právní podklad, ledaže je takové ustanovení ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění uvedeno (viz např. Lang, M. Introduction to the Double Taxation Conventions. Linde, 2010, str. 136-137).

25. Názor prezentovaný žalovaným a aprobovaným zdejším soudem v rozsudku ze dne 21. 6. 2017, č. j. 52 Af 2/2017 – 85, podle něhož požadavek na prokázání zdanění vyplývá ze smyslu a účelu smluv o zamezení dvojího zdanění, neboť smyslem těchto smluv je zamezit nejen dvojímu zdanění, ale též dvojímu nezdanění. Nejvyšší správní soud označil v odůvodnění rozsudku ze dne 9. srpna 2018, č. j. 1 Afs 292/2017-37, za nesprávný (srov. bod 51) a dodal, že zásada zákazu dvojího nezdanění by neměla být považovaná za obecnou zásadu pro výklad smluv o zamezení dvojího zdanění. Krajský soud, vědom si svého postavení v soustavě správních soudů, tento závěr Nejvyššího správního soudu respektuje.

26. Nelze se přitom dovolávat ani § 38f odst. 4 zákona o daních z příjmů, podle kterého „*[p]říjmy ze závislé činnosti vykonávané ve státě, s nímž Česká republika uzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění, plynoucí poplatníkům, uvedeným v § 2 odst. 2 od zaměstnavatele, který je daňovým rezidentem státu, kde je taková činnost vykonávána, nebo od zaměstnavatele, který je poplatníkem uvedeným v § 2 nebo v § 17, a příjmy ze závislé činnosti pro takového zaměstnavatele jdou k tíži stále provozovny umístěné ve státě, s nímž Česká republika uzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění, se v České republice vyjímají ze zdanění za předpokladu, že uvedené příjmy byly ve státě zdroje zdaněny. Z ostatního příjmu poplatníka se vypočte daň sazbou daně zjištěnou ze základu daně nesníženého o tyto vyjmuté příjmy ze zdrojů v zahraničí. V případě, že je to pro poplatníka výhodnější, použije se i u těchto příjmů ustanovení odstavce 1.“* Odstavec 1 citovaného ustanovení stanoví, že „*[p]ři vyloučení dvojího zdanění příjmů ze zahraničí, které plynou poplatníkům uvedeným v § 2 odst. 2 a § 17 odst. 3, se postupuje podle příslušných ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění, jimiž je Česká republika vázána“.*

Shodu s prvopisem potvrzuje

Pokud smlouva o zamezení dvojího zdanění obsahuje metodu vynětí a neobsahuje ustanovení, které by vynětí podmiňovalo zdaněním ve druhém členském státě (což v daném případě obsahuje), jedná se o postup výhodnější pro poplatníka a v takovém případě je třeba postupovat podle smlouvy. K závěru o přednosti mezinárodní smlouvy (a to bez ohledu na výhodnost pro poplatníka) je třeba dojít i na základě § 37 zákona o daních z příjmů, podle kterého se ustanovení tohoto zákona použijí, jen pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak. Obecná aplikační přednost mezinárodních smluv, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas a jimiž je Česká republika vázána, plyne ostatně i z čl. 10 Ústavy. Ustanovení § 38f odst. 4 zákona o daních z příjmů se tedy fakticky uplatní jen v situacích, kdy smlouva o zamezení dvojího zdanění obsahuje metodu zápočtu, nikoliv metodu vynětí.

27. Navazující ustanovení § 38f odst. 5 a 10 zákona o daních z příjmů, z nichž povinnost žalobce prokázat zdanění ve Spojeném království dovodil žalovaný, upravují jen způsob, jakým je zdanění v jiném státě prokazováno (odstavec 5: *„Daň zaplacená v zahraničí se prokazuje potvrzením zahraničního správce daně. Tento důkazní prostředek lze vyžadovat nejdříve po třiceti dnech ode dne doručení potvrzení zahraničního správce daně daňovému subjektu. V odůvodněných případech lze daň zaplacenou v zahraničí prokazovat i potvrzením plátce příjmu nebo depozitáře o sražení daně.“*, odstavec 10: *„Nárok na vyloučení dvojího zdanění podle odstavce 1 uplatní poplatník na základě seznamu všech potvrzení podle odstavce 5, která měl k dispozici v zákonné lhůtě pro podání daňového přiznání, předkládaného současně s daňovým přiznáním. Jednotlivé položky tohoto seznamu musí obsahovat údaje identifikující zahraničního správce daně nebo zahraničního plátce daně anebo depozitáře, stát zdroje zahraničních příjmů, částku daně zaplacené v tomto státě v místní měně a v přepočtu na koruny a výši příjmů ze zdrojů v tomto státě, stanovenou podle odstavce 3. Součástí seznamu bude též přehled zahraničních správců daně, jejichž doklady nemá poplatník ve lhůtě k podání daňového přiznání k dispozici z důvodů uvedených v odstavci 8, který musí obsahovat údaje o státě zdroje zahraničních příjmů, předpokládané výši příjmů ze zdrojů v daném státě nebo daně, uplatněné v daňovém přiznání. Přitom je daňový subjekt povinen na výzvu správce daně prokázat kdykoliv ve lhůtě pro vyměření daně oprávněnost nároku na vyloučení dvojího zdanění uplatněného v daňovém přiznání a doložit jej potvrzeními podle odstavce 5.“*). Samy o sobě však nezakládají povinnost daňového subjektu zdanění prokázat a nevymezují situace, kdy taková povinnost vzniká. Lze je použít pouze tehdy, pokud povinnost prokázat zdanění stanoví jiná právní norma – ať již odstavec 4 v situacích, kdy jej lze využít, nebo příslušná mezinárodní smlouva. SZDZ rozhodná v posuzované věci však povinnost prokázat zdanění v jiném státě nestanoví. Žalobci proto nevznikla povinnost doložit potvrzení nebo jejich seznam podle § 38f odst. 5 a 10 zákona o daních z příjmů.

28. S ohledem na výše uvedené jsou nepodstatné úvahy žalovaného o významu daňového kódu „NT“ přiděleného žalobci britským správcem daně, jakož i žalobní námitky zpochybňující správnost těchto úvah. Důvody přidělení tohoto kódu jsou věci britského vnitrostátního práva a nijak se nedotýkají pravidel pro určení státu, který je oprávněn zdanit příjmy podle SZDZ.

29. Lze tedy shrnout, že žalovaný nesprávně uzavřel, že příjmy žalobce nelze vyjmout ze zdanění podle čl. 22 odst. 2 SZDZ, protože žalobce nedoložil britské zákony, které by potvrzovaly, že vykonával zaměstnání v takové části britského kontinentálního šelfu, kde má Spojené království právo těžby (bod 29 odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí), a (2) neprokázal, že příjmy z jeho zaměstnání byly ve Spojeném království zdaněny (bod 34

odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí). Tyto požadavky šly nad rámec podmínek pro uplatnění metody vynětí stanovené v SZDZ, a proto soud rozhodnutí žalovaného podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věci mu vrátil k dalšímu řízení (výrok I). Právním názorem, který vyslovil soud v tomto zrušujícím rozsudku, je v dalším řízení žalovaný vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

30. Námitkami vztahujícími se k navýšení základu daně o povinné pojistné podle § 6 odst. 13 a 14 zákona o daních z příjmů se soud již nezabýval, neboť tato ustanovení by mohla být relevantní pouze v případě, že by ČR byla oprávněna zdanit příjmy žalobce. Úvahy, na nichž žalovaný založil oprávnění ČR ke zdanění, však byly nesprávné, řešení problematiky navyšování základu daně o povinné pojistné by proto bylo v tuto chvíli přinejmenším předčasné.

31. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. 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. Procesně úspěšným byl v dané věci žalobce, který byl zastoupen Ljubomírem Skácelem, daňovým poradcem, tedy osobou vykonávající specializované právní poradenství podle zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky. V takovém případě náleží zástupci podle § 35 odst. 2 s. ř. s. odměna za zastupování, přičemž pro určení její výše se obdobně užije advokátní tarif (srov. též např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 12. 2015, č. j. 9 Afs 189/2015-32).

32. Soud proto úspěšnému žalobci přiznal proti žalovanému, který ve věci úspěch neměl, právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před krajským soudem (výrok II) tvořených:

- a) odměnou daňového poradce za 3 úkony (převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby, účast na jednání před soudem) dle § 7 bodu 5. ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) vyhl. č. 177/1996 Sb. a § 35 odst. 2 s. ř. s. ve výši 9.300,- Kč (3 x 3.100,- Kč),
- b) paušální náhradou hotových výdajů daňového poradce spojených se 3 úkony ve výši 900,- Kč (§ 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb. a § 35 odst. 2 s. ř. s.),
- c) náhradou cestovních výdajů (§ 13 odst. 1, 4 vyhlášky č. 177/1996 Sb.) daňového poradce za cestu z Brna do Pardubic a zpět osobním automobilem s průměrnou spotřebou pohonných hmot 5, 16 l BA 95 na 100 km [při ceně pohonné hmoty (dle vyhl. č. 463/2017 Sb.) 30,50 Kč/l a sazbě základní náhrady za používání silničních motorových vozidel 4 Kč/km] a náhradou za promeškaný čas daňového poradce [cesta z Brna do Pardubic a zpět (274 km)] za 8 půlhodin po 100 Kč (§ 14 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb.); celkem činí náhrada cestovních výdajů a náhrada za promeškaný čas 2.327,- Kč (1527,- Kč + 800),
- d) zaplaceným soudním poplatkem ve výši 3.000,- Kč.

33. Celkem 15.527,-Kč (daňový poradce nedoložil, že je plátcem DPH).

34. Platební místo („k rukám zástupce žalobce“) bylo určeno v souladu s § 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s., přiměřená lhůta k splnění povinnosti uložené výrokem II pak v souladu s § 160 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s 64 s. ř. s.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Pardubice 12. prosince 2018

Jan Dvořák v. r.
předseda senátu