



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., nar. „X“, bytem „X“, zastoupeného L.S., daňovým poradcem**, se sídlem „X“, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 15.9.2016, č.j. 40255/16/5200-10421-706486, a č.j. 40256/16/5200-10421-706486,

t a k t o :

- I. **Žaloba se z a m í t á .**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

Dne 1. 7. 2014 podal žalobce, který je daňovým rezidentem ČR, řádné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013, v němž uvedl úhrn příjmů od všech zaměstnavatelů ve výši 1 951 131 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 104 166 Kč a dílčí základ daně podle § 6 ZDP ve výši 2 055 297 Kč. Celkovou daň včetně solidárního zvýšení daně vykázal žalobce ve výši 357 889 Kč a po uplatnění slev ve výši 281 401 Kč. Přílohou daňového přiznání za rok 2013 bylo potvrzení od zahraničního zaměstnavatele žalobce, korporace Bilfinger Salamis UK Limited (dále též „zahraniční zaměstnavatel“ /viz též <http://www.salamis.bilfinger.com/company/>), ve kterém byl uveden hrubý příjem ve výši 67 210,52 GBP (Gross Pay), čistý příjem ve výši 63 804,16 GBP (Net Pay) a pojištění ve výši 3 406,36 GBP (NI).

Dne 1. 7. 2015 podal žalobce řádné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014, v němž uvedl úhrn příjmů od všech zaměstnavatelů ve výši 2 358 595 Kč, úhrn povinného pojistného podle § 6 odst. 12 ZDP ve výši 121 189 Kč a dílčí

základ daně podle § 6 ZDP ve výši 2 479 784 Kč. Celkovou daň včetně solidárního zvýšení daně vykázal žalobce ve výši 449 892 Kč a po uplatnění slev ve výši 370 468 Kč. Přílohou daňového přiznání za rok 2014 bylo potvrzení od zaměstnavatele, ve kterém byl uveden hrubý příjem ve výši 72 238,28 GBP (Gross Pay), čistý příjem ve výši 68 723,63 GBP (Net Pay) a pojištění ve výši 3 531,15 GBP (NI).

Po přezkoumání daňového přiznání za zdaňovací období roku 2014 vznikly správci daně pochybnosti o správnosti údajů obsažených v daňovém přiznání (žalobce např. místo hrubého příjmu uvedl v přiznání částku čistého příjmu po odečtení národního pojištění zaplaceného v zahraničí a na řádku 32 daňového přiznání žalobce uvedl místo částky odpovídající povinnému pojistnému ve smyslu § 6 odst. 12 a 13 ZDP částku odpovídající národnímu pojištění zaplacenému v zahraničí).

V reakci na předmětnou výzvu žalobce podal dne 20. 8. 2015 dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 i roku 2014 a v odpovědi na výzvu uvedl, že nesouhlasí se stanovením základu daně podle § 6 odst. 12 a 13 ZDP, přičemž se nově rozhodl uplatnit čl. 15 a 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, neboť mu byl ve Spojeném království HM Revenue and Customs přidělen daňový kód /tax code/ NT, což dle žalobce odpovídá sazbě daně z příjmů 0 %), vyňaty ze zdanění v České republice. Jinými slovy žalobce vyjádřil přesvědčení, že není povinen platit daň z příjmů ani ve Spojeném království, ani v České republice.

V rámci postupu k odstranění pochybností dospěl správce daně k závěru, že z žalobcem předložených důkazních prostředků (vyjádření HM Revenue and Customs a potvrzení od zahraničního zaměstnavatele žalobce) není zřejmé, že by příjmy žalobce byly zdaněny ve Spojeném království. Žalobce, který je daňovým rezidentem ČR, tedy neprokázal nárok na vynětí jeho zahraničních příjmů ze zdanění v České republice ve smyslu § 38f odst. 5 a 10 ZDP.

Na základě výsledku postupu k odstranění pochybností vydal správce daně dne 20. 1. 2016 dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 (jímž žalobci doměřil daň ve výši 82.422,-- Kč) a platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014 (jímž žalobci vyměřil daň ve výši 458 997,-- Kč). Odvolání žalobce proti rozhodnutím správce daně žalovaný zamítl rozhodnutími ze dne 15. 9. 2016, č. j. 40255/16/5200-10421-706486, a č. j. 40256/16/5200-10421-706486.

Proti rozhodnutím žalovaného podal žalobce žalobu, v níž (obdobně jako v odvolání proti rozhodnutí správce daně) namítal, že pracoval na různých ropných plošinách v Severním moři, které je šelfovým mořem. Práci proto vykonával ve Spojeném království ve smyslu čl. 3 odst. 1 písm. a) SZDZ. Spojené království mělo právo jeho příjmy zdanit a v České republice jsou z tohoto důvodu příjmy žalobce 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 ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2014, resp. § 6 odst. 13 a 14 ZDP ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2013). 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 napadená rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě (jež neobsahovalo žádné nové /a pro posouzení věci významné/ skutečnosti) odkázal na odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí, která jsou dle jeho názoru věcně správná a zákonná, a navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

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 napadená 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 n e n í d ů v o d n á .**

Dle čl. 3 odst. 1 písm. a) SZDZ výraz „Spojené království“ označuje 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.

Dle čl. 15 odst. 1 SZDZ platy, 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.

Dle čl. 22 odst. 2 písm. a) SZDZ v Československu bude dvojí zdanění zamezeno následovně: (a) jestliže osoba, která je rezidentem v Československu pobírá příjmy a zisky z majetku, které mohou být podle ustanovení této smlouvy zdaněny ve Spojeném království, vyjme Československo 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 vynětí s výhradou progresse /exemption with progression/ - pozn. soudu).

Dle § 38f odst. 5 ZDP 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.

Dle § 38f odst. 10 ZDP 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.

Žalobce tvrdil, že pracoval na různých ropných plošinách v Severním moři, které je šelfovým mořem Atlantského oceánu, a proto dle žalobce nelze než uzavřít, že práci vykonával ve Spojeném království ve smyslu čl. 3 odst. 1 písm. a) SZDZ. Při jednání dne 14. 6. 2017 pak žalobce soudu předložil informační materiály korporace SHELL a sdělení zaměstnavatele žalobce. Z těchto listin je patrné, že žádná z ropných plošin, na kterých měl žalobce pracovat (Brent Charlie, Loggs, Gannet, Nelson, Curlew), nebyla vzdálena od břehu více než 210 km. Žalobce však neprokázal, že se jedná o území, které je v souladu s mezinárodním právem podle zákonů Spojeného království, týkajících se kontinentálního šelfu, označeno jako území, na němž mohou být vykonávána práva Spojeného království, týkající se mořského dna a podloží a jejich přírodních zdrojů. Žalobce neodkázal na žádné stanovení zákonů Spojeného království, z něhož by takový závěr plynul (s ohledem na znění čl. 3 odst. 1 písm. a/ SZDZ nepostačuje odkaz na čl. 76 Úmluvy OSN o mořském právu /publikováno pod č. 240/1996 Sb./), přičemž soud (ani správní orgány) nemá povinnost ex officio zjišťovat obsah cizího práva (nejedná se totiž o případ, kdy by soud měl vyhovět příkazu kolizní normy odkazující na zahraniční právo /viz § 23 zák. č. 91/2012 Sb. a rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 5. 4. 2017, sp. zn. 30 Cdo 4883/2016/). Žalobce též soudu ani správním orgánům nepředložil žádné relevantní informace o hranicích kontinentálního šelfu Spojeného království (námořní mapy, z nichž by bylo patrné, že se jednotlivé ropné plošiny nenacházejí např. v šelfu jiného pobřežního státu, který má protilehlá nebo sousedící pobřeží). Lze tedy uzavřít, že žalobci se nepodařilo prokázat, že jeho zahraniční příjmy pocházejí ze zaměstnání vykonávaného ve Spojeném království (čl. 15 odst. 1 SZDZ“).

I kdyby však soud považoval za prokázané, že zahraniční příjmy žalobce pocházejí ze zaměstnání vykonávaného ve Spojeném království, nepodařilo se žalobci v rozporu s § 38f odst. 5 a odst. 10 ZDP prokázat, že by jeho příjmy byly (popř. mohly být) zdaněny ve Spojeném království a musí být tedy Českou republikou vyňaty ze zdanění (čl. 22 odst. 2 písm. a/ SZDZ). Z potvrzení HM Revenue and Customs ze dne 7. 9. 2015 je totiž zřejmé, že žalobci byl přidělen daňový kód NT (no tax), který se přiděluje subjektům, jež ve Spojeném království neplatí daň z příjmu (viz např. <https://www.gov.uk/tax-codes> a <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/payee-manual/payee11010>; není proto pravdou, že by příjem žalobce byl ve Spojeném království zdaněn sazbou 0 %, jak tvrdil žalobce v řízení, z něhož žalobou napadená rozhodnutí vzešla), přičemž daňový kód NT byl žalobci, jak je patrné ze zmíněného potvrzení ze dne 7. 9. 2015, přidělen proto, že je „*offshore worker*“, „*bydlí mimo Spojené království*“ a „*ve Spojeném Království tráví méně než 91 dnů v roce*“ (nejednalo se tedy o daňovou úlevu či o daňové prázdny). Dle HM Revenue and Customs tedy příjmy žalobce nebyly ve Spojeném království zdaněny a ani z důvodů výše popsanych dle zákonů Spojeného království zdaněny být nemohly. Za těchto okolností proto správní orgány dospěly ke správnému závěru, že zahraniční příjmy žalobce nejsou vyňaty ze zdanění v České republice (čl. 22 odst. 2 písm. a/ SZDZ a contrario). Pokud by správní orgány dospěly k opačnému závěru, žalobce by neplatil daň z příjmů nejen v České republice, ale ani ve Spojeném království, což by odporovalo smyslu SZDZ. Cílem SZDZ je totiž nejen zabránit dvojímu zdanění, ale též vyloučit i případné dvojí nezdanění, tj. daňový únik.

Jde-li o ústavnost § 6 odst. 13 a 14 ZDP, pak tu již v minulosti posuzoval Ústavní soud, přičemž návrh na zrušení těchto ustanovení byl náležen ze dne 31. 1. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 24/07, zamítnut. Na závěry Ústavního soudu tímto krajský soud odkazuje, přičemž

dodává, že jsou aktuální i po novele provedené zák. č. 2/2009 Sb., již byl změněn § 6 odst. 13 a 14 ZDP. Jak plyne z důvodové zprávy, ke změně došlo proto, že u poplatníků s příjmy ze závislé činnosti, na které se vztahují povinné zahraniční předpisy o sociálním a zdravotním pojištění stejného druhu jako v ČR, činilo stanovení částky odpovídající pojistnému příspěvku zaměstnavatele při stanovení základu daně nebo základu pro výpočet zálohy na daň a výpočtu tzv. superhrubé mzdy značné problémy. Výše takového zahraničního pojistného nebyla totiž tuzemskému zaměstnavateli běžně známá, nebo byla jiná (vyšší nebo i nižší), než u tuzemského veřejnoprávního pojištění, nebo bylo zahraniční pojistné jiným způsobem „zastropováno“ než tuzemské veřejnoprávní pojištění (u nás je zaveden roční horní limit na rozdíl od většiny ostatních států, kde se používá měsíční limit atd.), nebo dle zahraničních pojistných předpisů existovaly druhy příjmů, ze kterých se pojistné neplatilo, zatímco v ČR podléhají pojistnému zcela nebo částečně, nebo v některých státech existovala a existuje možnost volit z více pojistných systémů, přičemž každý z nich znamená jinou výši odvodů a výše těchto plateb je podmíněna rozhodnutím samotného pojištěnce, nebo bylo často obtížné určit, zdali jde vůbec o systém povinný, protože v některých zemích neexistuje povinné všeobecné zdravotní pojištění atp. Uvedené rozdíly v praxi vedly k tomu, že se při zdanění příjmů ze závislé činnosti zatížených pojistným v zahraničí a zdaňovaných v ČR naráželo na řadu obtížně řešitelných problémů. Proto bylo v § 6 odst. 13 ZDP zakotveno, že při stanovení základu daně u poplatníků se u zaměstnance, na kterého se nevztahují tuzemské právní předpisy o veřejnoprávním pojištění, postupuje při stanovení základu daně tak, jako kdyby se na takového zaměstnance tyto tuzemské právní předpisy o veřejnoprávním pojištění vztahovaly (daňová fikce). Tzn., že příjmy takového poplatníka se navyšují při stanovení základu daně vždy o částku, která odpovídá tuzemskému pojištění placenému zaměstnavatelem (jehož výše je běžně známá, a to včetně akceptace horního limitu pro placení pojistného). Daňové zatížení zaměstnance, na kterého se nevztahují naše předpisy o veřejnoprávním pojištění, tedy odpovídá daňovému zatížení tuzemských zaměstnanců a navíc není třeba složitě zjišťovat způsob placení zahraničního povinného pojistného.

Na shora popsané právní úpravě není nic diskriminačního (nejedná se o rozdílné zacházení s osobami nacházejícími se ve srovnatelné situaci, které by nemělo objektivní a rozumné odůvodnění /srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 21. 1. 2003, sp. zn. Pl. ÚS 15/02, č. 40/2003 Sb., a ze dne 6. 6. 2006, sp. zn. Pl. ÚS 42/04, č. 405/2006 Sb./). Daňové zatížení zaměstnance, na kterého se nevztahují naše předpisy o veřejnoprávním pojištění, totiž odpovídá daňovému zatížení tuzemských zaměstnanců. Již vůbec pak nejde o právní úpravu iracionální či nespravedlivou, důvody pro její přijetí byly objektivní a rozumné (viz výše). Pro úplnost je možno dodat, že vymezení daňového zatížení je z velké části ponecháno na rozhodnutí zákonodárce, který za něj nese politickou odpovědnost. Zákonodárce může v daňové oblasti činit i iracionální kroky, což ovšem ještě není důvod k zásahu Ústavního soudu (srov. např. bod 38 odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2013, č. j. 8 Afs 31/2012 – 53). Obdobně postupuje také Evropský soud pro lidská práva (dále jen „ESLP“), který v oblasti daní přiznává státům široký prostor pro uvážení. Zdanění představuje sice zásah do vlastnického práva, ale tento zásah je obecně ospravedlněn v čl. 1 odst. 2 Protokolu č. 1 k Úmluvě o ochraně lidských práv a svobod (viz také rozhodnutí o přijatelnosti ze dne 20. 9. 2005, CBC-Union, s. r. o., proti České republice, stížnost č. 68741/01). Při přezkumu tvrzeného porušení ochrany vlastnického práva ve smyslu čl. 1 Protokolu č. 1 ESLP zpravidla neprovádí plný (třístupňový) test proporcionality, ale omezuje posouzení pouze na požadavek racionality, tedy absence zjevné nepřiměřenosti (viz např. rozsudek ze dne 21. 10. 2010, Benet Czech, spol. s r. o., proti České republice, stížnost č. 31555/05, body 36 až 40; blíže viz též Kmec J. a kol. Evropská úmluva o lidských právech. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 1278 a násled.). Pokud stát nepřekročil míru pro vlastní uvážení stanovenou v čl.

1 Protokolu č. 1, ESLP již nepřísluší posuzovat, zda zvolené řešení bylo tím nejlepším možným řešením nebo zda bylo možné přijmout jiné (mírnější) řešení (viz např. rozsudky ze dne 21. 2. 1986, James a další proti Spojenému království, stížnost č. 8793/79, bod 51, nebo ze dne 19. 12. 1989, Mellacher a další proti Rakousku, stížnosti č. 10522/83 a další, bod 53).

Lze tedy uzavřít, že ani jedna ze základních žalobních námitek nebyla důvodná, a proto soud žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl (výrok I).

Žalobce nebyl v řízení úspěšný, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s. a contrario). Úspěšný žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení vzdal, a proto soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení (výrok II).

P o u č e n í :

Rozsudek, který byl doručen účastníkům, je v právní moci.

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost (mimořádný opravný prostředek) ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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 nejbližší 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.

V Pardubicích dne 21. června 2017

Jan Dvořák v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Kateřina Vrabcová