

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Filipa Dienstbiera a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobce: **G. A. H.**, zastoupeného JUDr. Janou Skácelovou, advokátkou se sídlem Jabloňová 75, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, 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, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 21. 6. 2017, č. j. 52 Af 2/2017 – 85,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 21. 6. 2017, č. j. 52 Af 2/2017 – 85, **se zrušuje**.

II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 15. 9. 2016, č. j. 40255/16/5200-10421-706486 a č. j. 40256/16/5200-10421-706486, **se zrušují** a věci **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** nahradit žalobci náklady soudního řízení ve výši 28.400 Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupkyně žalobce JUDr. Jany Skácelové.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 20. 1. 2016, č. j. 11190/16/2808-50521-609296, doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 ve výši 82.422 Kč. Platebním

výměrem z téhož dne č. j. 10043/16/2808-50521-609296 pak žalobci vyměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014 ve výši 458.997 Kč. V obou platebních výměrech správce daně konstatoval, že žalobce je od roku 2013 rezidentem v České republice a v letech 2013 a 2014 měl pouze příjmy ze závislé činnosti ze zdrojů v zahraniční, konkrétně ze Spojeného království Velké Británie a Severního Irska (dále jen „Spojené království"). Tyto příjmy však nesprávně vyňal ze zdanění v ČR, neboť neprokázal, že došlo k jejich zdanění ve Spojeném království. Ze Smlouvy o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů a zisků z majetku uzavřené mezi ČR (resp. tehdejší Českou a Slovenskou Federativní Republikou) a Spojeným královstvím (č. 89/1992 Sb.; dále jen „SZDZ") vyplývá, že ze zdanění v ČR se mohou příjmy ze závislé činnosti dosažené ve Spojeném království vyjmout pouze za předpokladu, že byly ve státě zdroje zdaněny. Stejný závěr vyplývá i z § 38f odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Z odstavce 5 citovaného ustanovení vyplývá, že daň zaplacená v zahraničí se prokazuje potvrzením zahraničního správce daně, podle odstavce 10 téhož ustanovení poplatník uplatní nárok na vyloučení dvojího zdanění na základě seznamu všech potvrzení podle odstavce 5 a na výzvu správce daně je povinen prokázat oprávněnost nároku na vyloučení dvojího zdanění. Na potvrzení britského správce daně předloženém žalobcem nebylo uvedeno, že příjmy žalobce byly ve státě zdroje zdaněny. Kód „NT" přidělený žalobci britským správcem daně označuje skupinu subjektů, které nejsou zdaňovány ve Spojeném království z důvodu rezidentství v jiném státě. Dále správce daně uvedl, že žalobce nesprávně vypočetl základ daně. Příjem za závislé činnosti uvedený v potvrzení zaměstnavatele jako „Gross Pay" měl přepočíst na české koruny jednotným kurzem podle § 38 zákona o daních z příjmů a následně jej navýšit o částku odpovídající povinnému pojistnému podle § 6 odst. 13 a 14 téhož zákona.

[2] Žalovaný zamítl odvolání proti platebním výměrům v záhlaví označenými rozhodnutími. Na rozdíl od správce daně žalovaný dospěl k závěru, že příjmy žalobce nepocházely ze Spojeného království. Žalobce pracoval mimo teritoriální vody Spojeného království, tj. na území kontinentálního šelfu neboli v mezinárodních vodách. Lze proto usuzovat, že příjmy z této činnosti nemají zdroj na území Spojeného království. Tomu odpovídá i význam slova „*offshore*", které je uvedeno v potvrzení britského správce daně. Volně jej lze přeložit jako „*umístěný v určité vzdálenosti od pobřeží*", „*umístěný v zahraniční zemi a nepodléhající daňovým zákonům domovské země*" nebo „*se sídlem nebo působící v zahraničí, kde daňový systém je výhodnější než v domovské zemi*". Pokud by britský správce daně posoudil příjmy žalobce jako příjmy ze zdrojů ze Spojeného království, došlo by tam k jejich zdanění. Tuto skutečnost však žalobce neprokázal.

[3] Kód „NT" je přidělován subjektům, které nejsou zdaňovány ve Spojeném království z důvodu rezidentství v jiném státě, a zaměstnavatel nemá povinnost u těchto osob srážet daň ze mzdy. Ze žádných veřejných zdrojů (www.payroll-services-centre.co.uk, www.hmrc.gov.uk nebo www.gov.uk) nevyplývá, že by kód „NT" znamenal sazbu daně ve výši 0. Žalovaný proto uzavřel, že podle SZDZ nemá Spojené království nárok na zdanění příjmu žalobce, protože žalobce není jeho rezidentem a výkon jeho činnosti (na plošinách v Severním moři) se nenacházel v jeho výsostných vodách, tzn. příjmy žalobce jsou z pohledu Spojeného království příjmy ze zdrojů v zahraničí. Navíc, žalobce neprokázal, že by jeho příjmy skutečně prošly systémem zdanění ve Spojeném království, nemohou být proto podle SZDZ ani zákona o daních z příjmů vyňaty ze zdanění v ČR.

[4] K námitce žalobce odkazující na čl. 3 odst. 1 písm. a) SZDZ žalovaný uvedl, že z daného ustanovení nevyplývá, že by oblast kontinentálního šelfu, tj. oblast až 350 námořních mil od pobřežního státu, byla automaticky považována za součást Spojeného království. Za oblast, v níž mohou být vykonávána práva Spojeného království, je považována pouze zóna výsostných vod a taková oblast kontinentálního šelfu, která je takto označena podle zákonů Spojeného království v souladu s mezinárodním právem. Žalobce nedoložil žádný důkaz, že vykonával činnost v takto označené oblasti kontinentálního šelfu.

[5] Žalovaný souhlasil s námitkou, že odkaz správce daně na § 38f odst. 4 zákona o daních z příjmů je irelevantní z důvodu přednosti mezinárodní smlouvy. Poplatník může podle citovaného ustanovení postupovat v případě, že smlouva o dvojím zdanění stanoví jako metodu vyloučení dvojího zdanění prostý zápočet. SZDZ však stanoví metodu vynětí, proto neměl odkaz na § 38f odst. 4 zákona o daních z příjmů opodstatnění. Správce daně nicméně kromě daného ustanovení odkázal také na § 38f odst. 5 a 10 téhož zákona.

[6] V otázce výpočtu základu daně a navýšení o pojistné podle § 6 odst. 13 a 14 zákona o daních z příjmů se žalovaný ztotožnil se správcem daně.

II. Řízení před krajským soudem

[7] Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Brně, který věc usnesením ze dne 12. 12. 2016, č. j. 29 Af 130/2016 – 38, postoupil Krajskému soudu v Hradci Králové.

[8] V žalobě žalobce mimo jiné namítal, že úvahy žalovaného, podle nichž neprokázal, že Spojené království je státem zdroje jeho příjmů, nemají oporu v žádném ustanovení SZDZ a jsou v rozporu zejména s čl. 3 odst. písm. a) této smlouvy. Severní moře je šelfové moře, které omývá pobřeží Spojeného království, Francie, Belgie, Nizozemska, Německa, Dánska a Norska. Podle mezinárodního práva je kontinentální šelf rozdělen mezi tyto jednotlivé státy, které mohou na takto vymezeném území vykonávat svá práva týkající se mořského dna a podloží a jejich přírodních zdrojů. Těžbu ropy zde provádí Spojené království, Norsko a Dánsko. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou koncipovány tak, že pro daňové účely považují tyto země za své i území vně výsostných vod, kde mohou vykonávat své právo těžby. Z potvrzení britského správce daně vyplývá, že příjmy stěžovatele z daňového hlediska posuzoval. Z toho pak vyplývá, že zaměstnání bylo vykonáváno ve Spojeném království, tj. na britských plošinách v kontinentálním šelfu, kde má Spojené království právo těžby ropy. V opačném případě by totiž tyto příjmy zřejmě podléhaly zdanění v Norském nebo Dánském království. Tvrzení, že britský správce daně posoudil žalobcovy příjmy jako příjmy ze zdrojů v zahraničí, je ničím nepodloženou domněnkou. K žalobě pak žalobce připojil potvrzení zaměstnavatele označující plošiny, na nichž vykonával zaměstnání, a informační materiály k jednotlivým plošinám. Dále namítl, že v SZDZ nemá oporu ani závěr žalovaného, podle něhož je vynětí ze zdanění v ČR podmíněno tím, že příjmy byly ve státě zdroje zdaněny. Setrval také na svých předchozích tvrzeních ohledně nesprávné aplikace § 6 odst. 13 a 14 zákona o daních z příjmů.

[9] Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích žalobu zamítl v záhlaví označeným rozsudkem. Žalobce tvrdil, že pracoval na různých plošinách v Severním moři, které je šelfovým mořem Atlantského oceánu, tedy ve Spojeném království ve smyslu čl. 3 odst. 1 písm. a) SZDZ. Při jednání předložil informační materiály společnosti Shell a sdělení jeho zaměstnavatele, z nichž bylo patrno, že žádná z ropných plošin nebyla vzdálena od břehu více než 210 km (pozn. NSS: patrně myšleno námořních mil). Žalobce však neprokázal, že se jednalo 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 ustanovení zákonů Spojeného království, z něhož by takový závěr plynul. Odkaz na čl. 76 Úmluvy o mořském právu (č. 240/1996 Sb.) nepostačoval. Soud ani správní orgány přitom nemají povinnost zjišťovat obsah cizího práva. Žalobce nepředložil žádné relevantní informace o hranicích kontinentálního šelfu Spojeného království (námořní mapy, z nichž by bylo patrno, že se jednotlivé plošiny nenacházejí např. v šelfu jiného pobřežního státu). Soud se proto ztotožnil s žalovaným, že žalobce neprokázal, že jeho zahraniční příjmy pocházejí ze zaměstnání vykonávaného ve Spojeném království.

[10] I kdyby však soud považoval za prokázané, že příjmy žalobce pocházely ze Spojeného království, žalobce neprokázal v rozporu s § 38f odst. 5 a odst. 10 zákona o daních z příjmů, že by jeho příjmy byly (popř. mohly být) zdaněny ve Spojeném království, a že by tedy měly být v ČR vyňaty ze zdanění [čl. 22 odst. 2 písm. a) SZDZ]) Z potvrzení britského správce daně je zřejmé, že žalobci byl přidělen daňový kód NT (no tax), který se přiděluje subjektům, jež ve Spojeném království neplatí daň z příjmů (viz např. https://www.gov.uk/tax-codes a https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/paye-manual/paye11010; není proto pravdou, že by příjem žalobce byl ve Spojeném království zdaněn sazbou 0 %, jak tvrdil žalobce). Z daného potvrzení plyne, že kód NT byl žalobci 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 prázdniny). Příjmy žalobce tedy nebyly ve Spojeném království zdaněny a ani z popsaných z důvodů podle 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. Pokud by správní orgány dospěly k opačnému závěru, žalobce by neplatil daň z příjmů nejen v ČR, ale ani ve Spojeném království, což by odporovalo smyslu SZDZ. Cílem smluv o dvojím zdanění je totiž nejen zabránit dvojímu zdanění, ale též vyloučit i případné dvojí nezdanění, tj. daňový únik.

[11] K námitkám vztahujícím se k § 6 odst. 13 a 14 zákona o daních z příjmů krajský soud odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 31. 1. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 24/07, který se zabýval ústavností citovaných ustanovení. Ústavní soud návrh na jejich zrušení zamítl, přičemž jeho závěry jsou aktuální i po novele provedené zákonem č. 2/2009 Sb. Při stanovení základu daně 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. Daňové zatížení zaměstnance, na kterého se nevztahují české předpisy o veřejnoprávním pojištění, tedy odpovídá daňovému zatížení tuzemských zaměstnanců a

navíc není třeba složitě zjišťovat způsob placení zahraničního povinného pojistného. Podle krajského soudu není taková právní úprava diskriminační a nepřekročila meze, které má zákonodárce v daňové oblasti.

III. Obsah kasační stížnosti

[12] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[13] Stěžovatel se stal počínaje rokem 2013 rezidentem ČR. Z tohoto důvodu uvedl do přiznání k dani z příjmů v ČR za roky 2013 a 2014 své veškeré příjmy, kterými byly příjmy ze zaměstnání v britské společnosti Bilfinger Salamis UK Limited. Při zpracování daňového přiznání považoval za nesprávné, aby byly tyto příjmy navýšeny o částku odpovídající povinnému pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na veřejné zdravotní pojištění, které je z těchto příjmů podle zvláštních právních předpisů povinen platit zaměstnavatel. Vycházel přitom z nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 24/07 a následné novelizace § 6 odst. 13 zákona o dani z příjmů. Výzva správce daně zahajující postup k odstranění pochybností ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2014 byla pro žalobcem podnětem k přehodnocení jeho daňové povinnosti a podání dodatečných daňových přiznání za roky 2013 a 2014. Důvodem bylo uplatnění SZDZ.

[14] Stěžovatel předložil potvrzení od zaměstnavatele, který je rezidentem Spojeného království, a měl za to, že podle čl. 15 SZDZ mohou být jeho příjmy zdaněny ve Spojeném království, neboť zaměstnání tam bylo vykonáváno. Podle čl. 22 SZDZ platí, že příjmy, které mohou být podle ustanovení této smlouvy zdaněny ve Spojeném království, se v ČR vyjímají ze zdanění. Podle správce daně ze SZDZ vyplývá, že ze zdanění v ČR mohou být vyňaty pouze příjmy, které byly ve státě zdroje zdaněny a to nenulovou sazbou. Takové ustanovení však SZDZ neobsahuje. Pokud taková domněnka není doložena konkrétním ustanovením SZDZ, nelze považovat postup správce daně za souladný s § 92 odst. 5 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

[15] Žalovaný pak dospěl k odlišnému právnímu názoru a uzavřel, že vzhledem k tomu, že stěžovatel pracoval mimo teritoriální vody Spojeného království, tj. na území kontinentálního šelfu neboli v mezinárodních vodách, lze usuzovat, že příjmy z této činnosti nemají zdroj na území Spojeného království. Spojené království tedy není podle žalovaného oprávněno příjmy žalobce zdanit. Již v žalobě stěžovatel namítl, že tento závěr nejenže nemá oporu v SZDZ, ale je v přímém rozporu s čl. 3 této smlouvy. Pokud bylo zaměstnání vykonáváno ve Spojeném království tak, jak je tento výraz definován v čl. 3 SZDZ, pak smlouva podle čl. 15 určuje výsostné právo zdanit tyto příjmy ve Spojeném království, neboť ČR má povinnost je podle čl. 22 ze zdanění vyjmout. Správci daně a žalovanému nepřísluší hodnotit, zda a jak Spojené království své právo uplatnilo, resp. pokud žalobci nevznikla daňová povinnost ve Spojeném království, nepřísluší jim se snažit tuto skutečnost nějak „napravit“. Správce daně ani žalovaný nezpochybnili, že stěžovatel vykonával zaměstnání ve Spojeném království, tj. na britských plošinách v kontinentálním šelfu, kde má Spojené království právo těžby ropy.

[16] Stěžovatel nesouhlasil se závěry krajského soudu, že se mu nepodařilo prokázat, že jeho zahraniční příjmy pocházejí ze Spojeného království. Správce daně ani žalovaný v průběhu odvolacího řízení nezpochybnili, že žalobce vykonával zaměstnání ve Spojeném království, jak je definováno v čl. 3 SZDZ. Pochybnost ohledně této skutečnost vznesl žalovaný až v žalobou napadených rozhodnutích. Nelze proto stěžovateli přičítat k tíži, že v daňovém řízení neodstranil pochybnosti správce daně (resp. žalovaného), které mu nebyly známé. Pokud je napadené rozhodnutí postaveno na pochybnostech, k jejichž odstranění nebyl daňový subjekt vyzván, je takové řízení založeno na podstatných vadách. Závěr soudu stěžovatel považoval za překvapivý i proto, že na jednání dne 14. 6. 2017 předkládal mapu Spojeného království vydanou britským Ministerstvem energetiky a změny klimatu, které v souladu s mezinárodním právem a podle zákonů Spojeného království uděluje licence k výkonu práva týkajícího se mořského dna, podloží a jejich přírodních zdrojů nejen v teritoriálních vodách, ale i na britském kontinentálním šelfu, jehož hranice byly na této mapě označeny. Z mapy bylo možné jednoznačně dovodit, že předmětné ropné plošiny leží v tomto území. Soud však vzhledem k projednávaným skutečnostem označil tento materiál za nadbytečný.

[17] Nesprávný byl také závěr krajského soudu, podle něhož se stěžovateli nepodařilo v rozporu se zákonem o daních z příjmů prokázat, že jeho příjmy musí být v ČR vyjmuty ze zdanění. Ustanovení SZDZ o vynětí příjmů, které mohou být zdaněny ve Spojeném království, ze zdanění v ČR je ustanovení kogentní. Výlučné právo Spojeného království zdanit takové příjmy, stanovené mezinárodní smlouvou, nelze nijak popřít, případně modifikovat českými zákony, a to i vzhledem k § 37 zákona o daních z příjmů („*Ustanovení tohoto zákona se použije, jen pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak.*“). Stanoví-li SZDZ právo vybrat daň výlučně Spojenému království, pak závěry krajského soudu nemají oporu v zákoně. Povinnost lze daňovému subjektu uložit pouze na základě konkrétního ustanovení zákona, nikoliv na základě úvah o jeho smyslu nebo cíle.

[18] K § 6 odst. 13 a 14 zákona o daních z příjmů stěžovatel již v žalobě namítal, že od jejich posouzení Ústavním soudem došlo k jejich podstatné změně, kdy předmět daně u příjmů ze zahraničí je stanoven zákony, které se na daňový subjekt ani jeho zaměstnavatele nevztahují. Jako skutečnost, kterou považuje za rozpornou s ústavním pořádkem, uvedl ale také rozdílné způsoby stanovení základu daně z těchto příjmů. Navýšení o „povinné pojistné“ je pouze formální a nijak neovlivní základ daně poplatníka (poplatník sice může, pokud je to pro něj výhodnější, při stanovení základu daně postupovat podle příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění, ale taková situace prakticky nenastane, a to zvlášť u vyšších příjmů, kdy příjmy vyňaté ze zdanění nepodléhají ani solidárnímu zvýšení daně). K faktickému navýšení základu daně tedy dochází prakticky jen u příjmů ze závislé činnosti vykonávané ve státě, s nímž Česká republika neuzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění, nebo které nebyly ve státě zdroje zdaněny. A takových je ve srovnání s ostatními zřejmě minimum. Soud se však touto námitkou vůbec nezabýval.

IV. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[19] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s napadeným rozsudkem a odkázal na svá rozhodnutí a vyjádření k žalobě. Podstatou sporu je podle něj otázka, zda stěžovatel prokázal uplatněný nárok na vyloučení dvojího zdanění ve smyslu § 38f odst. 5

a 10 zákona o daních z příjmů, resp. zda prokázal, že jeho příjmy pocházejí ze zaměstnání vykonávaného na území Spojeného království a že tyto jeho příjmy byly zdaněny ve Spojeném království. Žalobce neunesl v těchto otázkách své důkazní břemeno.

[20] K námitce stěžovatele, že nebyl vyzván k odstranění pochybností ohledně výkonu práce na území Spojeného království, žalovaný odkázal na str. 4 až 7 svých rozhodnutí, v nichž detailně popsal, z jakých úvah a jakých předpisů vycházel. S těmito úvahami stěžovatele seznámil v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu písemností ze dne 11. 8. 2016 a umožnil mu se vyjádřit. S námitkami stěžovatele se pak žalovaný vypořádal v rámci odůvodnění napadených rozhodnutí. Dále žalovaný zopakoval svou argumentace ke kódu „NT“. S ohledem na přidělení tohoto kódu stěžovateli krajský soud správně uzavřel, že příjmy stěžovatele nemohly být ve Spojeném království zdaněny, a proto nejsou vyňaty ze zdanění v ČR.

[21] S námitkami týkajícími se § 6 odst. 13 a 14 zákona o daních z příjmů se krajský soud vypořádal a žalovaný se s jeho závěry ztotožnil. Námitka nepřezkoumatelnosti nebyla podle žalovaného důvodná.

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[22] Kasační stížnost je přípustná. Důvodnost kasační stížnosti soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

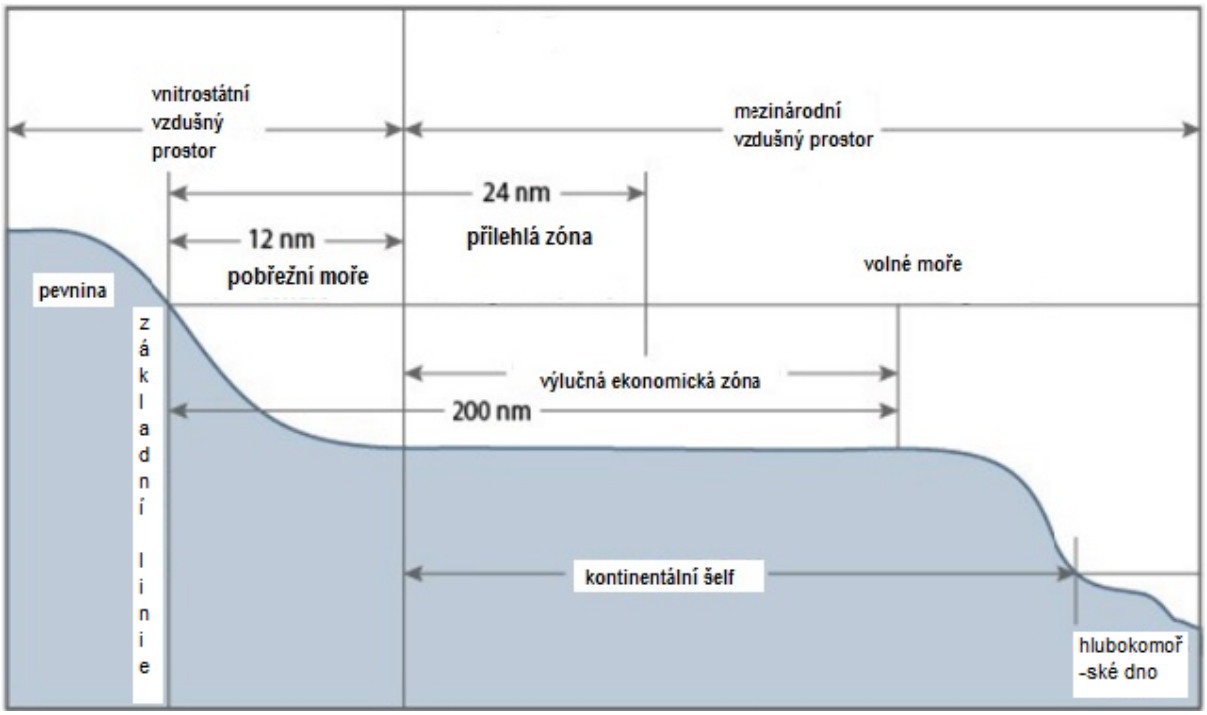
[23] Kasační stížnost je důvodná.

[24] Nejvyšší správní soud se ztotožnil se stěžovatelem, že žalovaný i krajský soud nesprávně vyložili čl. 3 odst. 1 písm. a) SZDZ.

[25] 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 výsostných 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.*“

[26] Žalovaný a krajský soud kladli důraz na slova „*podle zákonů Spojeného království*“ a neunesení důkazního břemene stěžovatelem spatřovali v tom, že nedoložil konkrétní zákony Spojeného království, které by potvrzovaly, že území, kde vykonával zaměstnání, spadá pod výše uvedenou definici.

[27] S ohledem na vymezení území Spojeného království v čl. 3 odst. 1 písm. a) SZDZ považuje Nejvyšší správní soud za vhodné nejprve vyjasnit rozložení jednotlivých mořských pásem podle Úmluvy o mořském právu. Schematicky je lze vyjádřit následovně (nm = námořní míle):



Podle: U.S. Navy, *The Commander´s Handbook on the Law of Naval Operations*, 2007

[28] 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).

[29] Pokud moře mezi státy, která mají protilehlá pobřeží, není natolik široké, aby mohly být kontinentální šelfy protilehlých pobřežních států vytýčeny tak, jak by jim umožňoval čl. 76, stanoví se delimitace kontinentálního šelfu dohodou na základě mezinárodního práva, jak je uvedeno v čl. 38 Statutu Mezinárodního soudního dvora, tak, aby bylo dosaženo spravedlivého řešení (čl. 83 Úmluvy o mořském právu). To je i případ britského kontinentálního šelfu v Severním moři. Na tuto skutečnost poukazoval také stěžovatel v žalobě (viz výše odst. [8]).

[30] Krajský soud na tyto námitky nesprávně reagoval tak, že nestačí odkaz na čl. 76 Úmluvy o mořském právu a že soud není povinen zjišťovat obsah cizího práva, přičemž stěžovatel podle něj nepředložil žádné relevantní informace o hranicích kontinentálního šelfu Spojeného království, např. námořní mapy. Stěžovatel v kasační stížnosti namítl, že tento závěr je pro něj překvapivý, neboť při jednání předkládal mapu Spojeného království

vydanou britským Ministerstvem energetiky a změny klimatu, soud však označil tento materiál za nadbytečný.

[31] Z protokolu o jednání ze dne 14. 6. 2017 nevyplývá, že by stěžovatel takovou mapu soudu předložil. Na druhou stranu protokol je velmi stručný a zaznamenává průběh jednání pouze velmi shrnujícím způsobem, který neumožňuje ověřit skutečný průběh celého jednání. Nejvyšší správní soud však nepovažuje za nutné tyto okolnosti prověřovat, neboť bez ohledu na to, zda stěžovatel takovou mapu krajskému soudu předložil, krajský soud pochybil, když zkratkovitě uzavřel, že čl. 76 Úmluvy o mořském právu mu k posouzení věci nestačí, aniž přihlédl k obsahu všech ustanovení o kontinentálním šelfu, která tato úmluva obsahuje.

[32] Jak vyplývá již z výše citovaných článků Úmluvy o mořském právu, hranice britského kontinentálního šelfu v Severním moři nejsou určeny britskými zákony, ale mezinárodním právem - Úmluvou o mořském právu ve spojení s dvoustrannými mezinárodními smlouvami mezi Spojeným královstvím a protilehlými státy.

[33] 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).

[34] 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 (viz výše odst. [27]).

[35] Podle rozsudku Mezinárodního tribunálu pro mořské právo (ITLOS) ze dne 14. 3. 2012, ve věci týkající se delimitace námořní hranice mezi Bangladéšem a Myanmarem v Bengálském zálivu (https://www.itlos.org/cases/list-of-cases/case-no-16/#c964) právo pobřežního státu ke kontinentálnímu šelfu vyplývá již ze svrchovaného práva státu k přilehlé pevnině a nevyžaduje formální vymezení hranic kontinentálního šelfu (odst. 409: „*A coastal State's entitlement to the continental shelf exists by the sole fact that the basis of entitlement, namely, sovereignty over the land territory, is present. It does not require the establishment of outer limits. Article 77, paragraph 3, of the Convention confirms that the existence of entitlement does not depend on the establishment of the outer limits of the continental shelf by the coastal State.*“).

[36] Shodný závěr vyslovil Mezinárodní soudní dvůr ve vztahu k čl. 2 předcházející Úmluvy o kontinentálním šelfu z roku 1958. Práva pobřežního státu vztahující se ke kontinentálnímu šelfu podle něj existují *ipso facto* (bez dalšího) a *ab initio* (od počátku). K tomu, aby pobřežní stát mohl vykonávat práva průzkumu a využívání přírodních zdrojů kontinentálního šelfu, není třeba žádného zvláštního řízení ani právního úkonu. Existence práv ke kontinentálnímu šelfu může být deklarována, jak mnohé státy činí, ale není třeba tato práva konstituovat. Práva vztahující se ke kontinentálnímu šelfu nezávisí

ani na tom, zda je pobřežní stát skutečně vykonává (viz rozsudek Mezinárodního soudního dvora ze dne 20. 2. 1969, „*North Sea Continental Shelf Case*“, odst. 19: „[...] *the rights of the coastal State in respect of the area of continental shelf that constitutes a natural prolongation of its land territory into and under the sea exist ipso facto and ab initio, by virtue of its sovereignty over the land, and as an extension of it in an exercise of sovereign rights for the purpose of exploring the seabed and exploiting its natural resources. In short, there is here an inherent right. In order to exercise it, no special legal process has to be gone through, nor have any special legal acts to be performed. Its existence can be declared (and many States have done this) but does not need to be constituted. Furthermore, the right does not depend on its being exercised. To echo the language of the Geneva Convention, it is "exclusive" in the sense that if the coastal State does not choose to explore or exploit the areas of shelf appertaining to it, that is its own affair, but no one else may do so without its express consent.*“).

[37] 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).

[38] 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.

[39] 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).

[40] Lze shrnout, 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.

[41] 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 výsostných 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, není proto třeba britských zákonů, aby taková práva existovala. Britské zákony regulují jen jejich konkrétní formu výkonu.

[42] Tvrzení stěžovatele, že ropné plošiny Brent Charlie, Loggs, Gannet, Nelson a Curlew leží v britském kontinentálním šelfu, žalovaný ani krajský soud nezpochybnili. Neunesení důkazního břemene stěžovatele spatřovali ovšem v tom, že nedoložil, že plošiny leží v takové části kontinentálního šelfu, která je podle britských zákonů označena jako území, na němž mohou být vykonávána práva Spojeného království, týkající se mořského dna a podloží a jejich přírodních zdrojů. Tento požadavek šel podle Nejvyššího správního soudu nad rámec toho, co byl stěžovatel povinen prokázat. Již z Úmluvy o mořském právu vyplývá, že pokud se v britském kontinentálním šelfu nacházely ropné plošiny za účelem těžby, spadaly stejně jako činnost na nich prováděná pod jurisdikci (včetně jurisdikce daňové) Spojeného království. Jinými slovy, pokud probíhala v rozhodném období těžba na ropných plošinách Brent Charlie, Loggs, Gannet, Nelson a Curlew, které se nacházely v britském kontinentálním šelfu, lze se důvodně domnívat, že probíhala podle britských právních předpisů. V opačném případě (o kterém však nejsou žádné indicie) by se jednalo o těžbu v rozporu s britskými právními předpisy, nikoliv však mimo britskou jurisdikci.

[43] Pokud měl žalovaný důvodné pochybnosti o tom, zda se stěžovatelem konkrétně označené ropné plošiny nacházejí na území britského kontinentálního šelfu (v napadených rozhodnutích však k této otázce žádné konkrétní pochybnosti nevyslovil), tedy na území, které je pro účely SZDZ považováno za území Spojeného království, mohl využít čl. 25 SZDZ upravující výměnu informací mezi stranami této smlouvy, podle kterého „[p]*říslušné úřady smluvních států si budou vyměňovat informace nutné pro aplikaci ustanovení této smlouvy nebo vnitrostátních právních předpisů smluvních států, které se vztahují na daně, jež jsou předmětem této smlouvy, pokud zdanění, které upravují, se řídí touto smlouvou. Takto sdělené informace budou považovány za tajné a nebudou sděleny žádným osobám jiným než osobám (včetně soudů a správních úřadů), které se zabývají vyměřováním nebo vybíráním daní, na něž se vztahuje tato smlouvy, vymáháním nebo trestním stíháním ve*

věci těchto daní nebo rozhodováním o opravných prostředcích. Tyto osoby nebo úřady použijí takovéto informace při veřejných soudních řízeních nebo v právních rozhodnutích."

[44] Jakkoliv je to daňový subjekt, který má v daňovém řízení primární důkazní břemeno, otázka prokazování, které území Spojené království považuje za „*své*", již povinnosti a praktické možnosti daňového subjektu přesahuje. Označí-li daňový subjekt konkrétní území, resp. konkrétní ropné plošiny s tím, že se nachází v oblasti britského kontinentálního šelfu, lze s ohledem na vymezení čl. 3 odst. 1 písm. a) SZDZ od správce daně požadovat, aby (má-li o tom důvodné pochybnosti) toto ověřil prostřednictvím postupu podle čl. 25 SZDZ. Je to právě Spojené království, které může bez jakýchkoliv pochybností zodpovědět otázku, která území považuje za svá pro účely SZDZ. Ostatně, v případě, že by se dotčené ropné plošiny nacházely na území jiného státu než Spojeného království, bylo by třeba aplikovat smlouvu o zamezení dvojího zdanění s tímto jiným státem, nikoliv bez dalšího dovodit oprávnění ČR ke zdanění.

[45] Z potvrzení britského správce daně předloženého stěžovatelem nelze dovodit, jak to učinil žalovaný, že Spojené království vyloučilo území, kde stěžovatel vykonával zaměstnání, ze své daňové jurisdikce. Britský správce daně se v tomto potvrzení vyjádřil pouze k tomu, zda stěžovatele 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 stěžovatele nepovažuje za svého daňového rezidenta, proto nevylučuje, že stěžovatel 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 stěžovatel nevykonával zaměstnání v pobřežních vodách (k pásmu pobřežních vod viz výše odst. [27]). K otázce, zda jej vykonával na území kontinentálního šelfu, se potvrzení nijak nevyjadřuje, nelze proto z něj činit v tomto směru žádné závěry.

[46] Krajský soud se nesprávně domníval, že otázka, zda příjmy stěžovatele pocházejí ze Spojeného království, je nerozhodná, protože i pokud by pocházely ze Spojeného království, stěžovatel neprokázal, že jeho příjmy byly ve Spojeném království zdaněny. Nejvyšší správní soud přisvědčil stěžovateli, že taková podmínka ze SZDZ nevyplývá.

[47] Stěžovatel vykázal v daňových přiznáních za roky 2013 a 2014 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.

[48] 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, <u>které mohou být</u> 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*" [zdůraznění doplnil soud; písmeno b) se vztahuje na jiné příjmy než příjmy ze zaměstnání, není proto pro posuzovanou věc relevantní]. 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).

[49] Z citovaného ustanovení nevyplývá, že by vynětí ze zdanění v ČR bylo podmíněno zdaněním ve Spojeném království. 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.

[50] 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).

[51] Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem, že závěr krajského soudu, podle něhož požadavek na prokázání zdanění vyplývá ze smyslu a účelu smluv o zamezení dvojího zdanění, není správný. Jakkoliv v obecné rovině je smyslem těchto smluv zamezit dvojímu zdanění i dvojímu nezdanění, nelze na základě toho dovodit závěr, že pro případ, kdy by uplatnění pravidel stanovených ve smlouvě vedlo k dvojímu nezdanění, může si stát rezidence „přisvojit" právo zdanit s tím, že jej k tomu opravňuje smysl smlouvy. Zásada dvojího nezdanění by neměla být považovaná za obecnou zásadu pro výklad smluv o zamezení dvojího zdanění (viz Lang, M., op. cit., str. 40 - 41).

[52] Ke dvojímu nezdanění může dojít za různých okolností, přičemž v některých případech se může jednat o zcela legitimní a zamýšlený důsledek. Může k němu dojít, jak již bylo výše naznačeno, v situaci, kdy se uplatní metoda vynětí a současně stát, jenž je oprávněn ke zdanění, své právo nevykoná. Obdobně k němu může dojít, pokud smlouva o zamezení dvojího zdanění přiznává právo zdanit výlučně jednomu státu (k uplatnění některé z metod pro zamezení dvojího zdanění tak nedochází) a tento stát své právo nevykoná. K dvojímu nezdanění může dojít také tehdy, pokud smluvní státy kvalifikují typ příjmu odlišně a podřadí jej pod odlišné články smlouvy, které ve své kombinaci vedou k výsledku, že právo ke zdanění nepřísluší ani jednomu ze smluvních států, nebo tehdy, pokud státy nahlížejí na určitou entitu odlišně z toho hlediska, zda je podle jejich práva daňovým subjektem. V některých případech tak dvojí nezdanění může být nežádoucím důsledkem nebo i případně snahou o daňový únik, zatímco v jiných bude zamýšleným důsledkem rozhodnutí vnitrostátního zákonodárce (v podrobnostech viz např. Marchgraber, Ch. The Avoidance of Double Non-Taxation in Double Tax Treaty Law – A Critical Analysis of the Subject-To-Tax Clause Recommended by the European Commission. *EC Tax Review*, 2014, č. 23/5, str. 293-302).

[53] Za účelem zabránění „škodlivému“ dvojímu nezdanění státy začleňují (zejm. v poslední době) do smluv o zamezení dvojího zdanění ustanovení, které podmiňuje vynětí ze zdanění v jednom členském státě zdaněním v jiném členském stát, tzv. „*subject-to-tax clause*“. Snaha předcházet tímto způsobem daňovým únikům se objevuje v podobě doporučení na úrovni OECD, které doporučuje přijetí specifické klauzule (viz OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, 2013; viz též čl. 23A odst. 4 Modelové úmluvy OECD o zamezení dvojího zdanění ve vztahu k případům negativního kvalifikačního konfliktu ohledně typu příjmů), nebo Evropské komise, která doporučuje přijetí obecné klauzule [viz Doporučení Komise ze dne 6. 12. 2012 k agresivnímu daňovému plánování, C (2012) 8806 final]. Podrobný rozbor této problematiky přesahuje nezbytné odůvodnění tohoto rozsudku (soud proto odkazuje např. na výše citovaný článek Christopha Marchgrabera), oběma přístupům je však společné, že počítají se začleněním takových klauzulí do smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

[54] SZDZ, která je rozhodná pro nyní posuzovanou věc, ovšem takové ustanovení neobsahuje. Pravidla SZDZ pro určení státu oprávněného ke zdanění proto nelze modifikovat na základě vnitrostátního práva. Ostatně, zákon o daních z příjmů ani takové ustanovení neobsahuje.

[55] Již žalovaný vyloučil použitelnost § 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 stálé 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.*“ (zdůraznění doplnil soud). 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*“. Pokud smlouva o zamezení dvojího zdanění obsahuje metodu vynětí a neobsahuje ustanovení, které by vynětí podmiňovalo zdaněním ve druhém členském státě, 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. K tomuto závěru dospěl i žalovaný v napadených rozhodnutích a podporuje jej i odborná literatura (viz např. Děrgel, M. Zdanění příjmů českého rezidenta ze zahraničí. *Daňová a hospodářská kartotéka*, č. 14/2017, str. 74).

[56] Navazující ustanovení § 38f odst. 5 a 10 zákona o daních z příjmů, z nichž povinnost stěžovatele prokázat zdanění ve Spojeném království dovodili žalovaný a krajský soud, 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. Stěžovateli proto nevznikla povinnost doložit potvrzení nebo jejich seznam podle § 38f odst. 5 a 10 zákona o daních z příjmů.

[57] S ohledem na výše uvedené jsou nepodstatné také úvahy žalovaného a krajského soudu o významu daňového kódu „NT“ přiděleného stěžovateli britským správcem daně. Důvody přidělení tohoto kódu jsou věcí britského vnitrostátního práva a nijak se nedotýkají pravidel pro určení státu, který je oprávněn zdanit příjmy podle SZDZ.

[58] Lze shrnout, že krajský soud i žalovaný nesprávně uzavřeli, že příjmy stěžovatele nelze vyjmout ze zdanění podle čl. 22 odst. 2 SZDZ, protože (1) nedoložil britské zákony, které by potvrzovaly, že vykonával zaměstnání v takové části britského kontinentálního šelfu, kde má Spojené království právo těžby, a (2) neprokázal, že příjmy z jeho zaměstnání byly ve Spojeném království zdaněny. Tyto požadavky šly nad rámec podmínek pro uplatnění metody vynětí stanovené v SZDZ.

[59] 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 stěžovatele. 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.

VI. Závěr a náklady řízení

[60] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, proto rozsudek krajského soudu zrušil. Současně podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 3 s. ř. s., zrušil i rozhodnutí žalovaného, protože již v řízení před krajským soudem byly dány důvody pro takový postup. V souladu s § 78 odst. 4 s. ř. s. pak Nejvyšší správní soud vrátil věci žalovanému k dalšímu řízení, v něm bude žalovaný vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

[61] Tímto rozsudkem je řízení před správními soudy skončeno, Nejvyšší správní soud proto rozhodl rovněž o celkových nákladech soudního řízení (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 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 stěžovatel, neboť výsledkem řízení před správními soudy bylo zrušení správních rozhodnutí, která napadl žalobou.

[62] Pokud jde o jejich výši v průběhu řízení o nyní posuzované kasační stížnosti, ta je představována zaplaceným soudním poplatkem za kasační stížnost ve výši 5.000 Kč, náklady spojenými se zastoupením advokátkou JUDr. Janou Skácelovou za 2 úkony právní služby v částce 3.100 Kč za každý z těchto úkonů (převzetí a příprava zastoupení, odůvodnění kasační stížnosti) a paušální náhradou hotových výdajů ve výši 300 Kč za každý z těchto úkonů [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d) a § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)]. Zástupkyně není plátkyní DPH. Náklady zastoupení tedy činí 6.800 Kč. Celková výše náhrady nákladů za řízení o kasační stížnosti (včetně soudního poplatku) činí 11.800 Kč.

[63] Náhrada nákladů za řízení před krajským soudem zahrnuje zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3.000 Kč. V řízení o žalobě byl stěžovatel zastoupen RNDr. 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. V řízení o žalobě zástupce učinil čtyři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby, podání repliky, účast u jednání), náleží mu tedy odměna ve výši 3.100 Kč za každý z těchto úkonů a paušální náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč za každý z těchto úkonů [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) a § 13 odst. 3 advokátního tarifu]. Náklady zastoupení činí 13.600 Kč. Celková výše náhrady nákladů za řízení před krajským soudem (včetně soudního poplatku) činí 16.600 Kč.

[64] Žalovaný je tedy povinen nahradit stěžovateli náklady soudního řízení ve výši celkem 28.400 Kč, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupkyně stěžovatele JUDr. Jany Skácelové.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 9. srpna 2018

JUDr. Filip Dienstbier
předseda senátu