ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Tomáše Foltase a soudců Michala Bobka a Davida Hipšra v právní věci žalobkyně: **HPK - Productions s. r. o.**, se sídlem Seifertova 571/5, Praha 3, zastoupena Mgr. Jaroslavem Kadlecem, advokátem se sídlem Opletalova 1417/25, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 15. 6. 2022, č. j. 8 Af 13/2020-74,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 15. 6. 2022, č. j. 8 Af 13/2020-74, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a předcházející řízení

[1] V posuzované věci jde o otázku stanovení základu daně z příjmů plynoucích daňovým nerezidentům z veřejných vystoupení umělců na území České republiky, a to pro účely výpočtu daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně, kterou byla žalobkyně jako plátce daně povinna odvést. Žalobkyně organizovala veřejná vystoupení zahraničních umělců a platila za ně odměnu zahraničním agenturám, které tyto umělce zastupovaly. Žalovaný považoval za příjem plynoucí z činnosti veřejně vystupujícího umělce na území ČR, který podle § 36 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“), tvoří základ daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně (§ 38d odst. 1 a § 36 odst. 1 zákona o daních z příjmů), celkovou platbu poskytnutou žalobkyní zprostředkovatelským agenturám. Podle žalobkyně však za příjem z veřejného vystoupení umělců ve smyslu § 22 odst. 1 písm. f) bod 2 zákona o daních z příjmů či mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění nelze považovat tu část odměny agenturám, která nebyla odměnou umělce za veřejné vystoupení, nýbrž odměnou zprostředkovateli reflektující mj. jeho náklady na zajištění vystoupení.

[2] Ze správního spisu a napadeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“) zjistil Nejvyšší správní soud následující. V lednu 2017 zahájil Finanční úřad pro hlavní město Praha (dále „správce daně“) u žalobkyně daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období let 2013, 2014 a 2015. V rámci daňové kontroly bylo zjištěno, že žalobkyně organizovala v relevantních obdobích veřejná vystoupení zahraničních umělců (daňových nerezidentů) na území České republiky. Za vystoupení vyplácela plnění, které lze považovat za příjmy ze zdrojů na území České republiky ve smyslu § 22 odst. 1 písm. f) bod 2 zákona o daních z příjmů. Správce daně tak dospěl ke zjištění, že žalobkyně v rozporu se smlouvami o zamezení dvojího zdanění a v rozporu se zákonem o daních z příjmů z uvedených příjmů neodvedla jako plátce daň vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně (§ 38d ve spojení s § 36 zákona o daních z příjmů).

[3] Správce daně vydal v listopadu 2017 na základě provedené daňové kontroly dodatečné platební výměry na daň z příjmů fyzických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období let 2013, 2014 a 2015. Tyto žalovaný zrušil rozhodnutím ze dne 11. 10. 2018, neboť dospěl k závěru, že na základě daňové kontroly měla být daň za předmětná zdaňovací období teprve vyměřena, nikoli doměřena. Na základě přezkumného řízení proti platebním výměrům vydaným konkludentně ve smyslu § 139, § 140 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“), jimiž byla vyměřena daň za předmětná zdaňovací období ve výši 0 Kč, vydal správce daně dne 22. 10. 2018 rozhodnutí, kterými změnil platební výměry na předmětnou daň za zdaňovací období let 2013, 2014 a 2015 co do výše daňové povinnosti.

[4] Uvedená rozhodnutí o výsledku přezkoumání platebních výměrů žalobkyně napadla odvoláními. Žalovaný rozhodnutími ze dne 15. 1. 2020, č. j. 1724/20/5200-10421-711070, ze dne 14. 1. 2020, č. j. 1584/20/5200-10421-711070, a ze dne 14. 1. 2020, č. j. 1584/20/5200-10421-711070, napadená rozhodnutí změnil tak, že žalobkyni stanovil povinnost za zdaňovací období roku 2013 odvést daň ve výši 576 980 Kč, za zdaňovací období roku 2014 ve výši 362 551 Kč a za zdaňovací období roku 2015 ve výši 526 564 Kč.

[5] V odůvodněních těchto rozhodnutí, která se v relevantních ohledech shodují, žalovaný uvedl, že Česká republika uzavírá mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění podle Modelové smlouvy OECD o zamezení dvojího zdanění příjmů (dále jen „Modelová smlouva OECD“). S odkazem na komentář výboru OECD pro fiskální záležitosti k Modelové smlouvě OECD [dále jen “komentář OECD”; není-li dále uvedeno jinak, rozumí se verze Modelové smlouvy i komentáře z roku 2017, které jsou dostupné v rámci publikace OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*. OECD Publishing, 2019] dále uvedl, že čl. 17 odst. 2 této smlouvy stanovuje právo státu zdanit příjmy veřejně vystupujících umělců nerezidentů za jejich veřejné vystoupení v tomto státě, a to bez ohledu na to, komu jsou tyto příjmy vypláceny. Podle čl. 17 Modelové smlouvy OECD se dále ponechává určení výše takového příjmu (např. možnost odečtení výdajů) na vnitrostátních právních předpisech. Podle § 36 odst. 3 zákona o daních z příjmů se základem daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby z posuzovaných příjmů rozumí hrubý příjem. Základem daně v dané věci tudíž podle žalovaného byla

celková platba žalobkyně za veřejné vystoupení umělce, ať již placená samotnému umělci, nebo jeho agentuře.

[6] Všechna tři rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobami u městského soudu, jejichž obsah byl co do žalobních důvodů totožný. Žalobkyně namítala, že pokud je součástí platby zprostředkovatelské agentuře mj. provize za zajištění vystoupení umělce, podléhá zdanění srážkovou daní pouze příjem plynoucí umělci. Pouze není-li doloženo, jaký příjem je skutečně příjmem podle § 22 odst. 1 písm. f) bod 2 zákona o daních z příjmů, a tedy jakou část naopak činí odměna zprostředkovateli, zdaní se celá platba, jako by šlo o příjem veřejně vystupujícího umělce. Žalovaný proto nedůvodně smísil dva odlišné druhy příjmů, a to příjem umělce za veřejné vystoupení, který je vyplácen prostřednictvím agentury a v rámci režimu smluv o dvojím zdanění podléhá režimu stanovenému čl. 17 Modelové smlouvy OECD, a příjem agentury za zprostředkování vystoupení umělce, jehož zdanění se řídí standardním režimem podle čl. 5 a 7 Modelové smlouvy OECD.

[7] Městský soud poté, co řízení o jednotlivých žalobách spojil dle § 39 odst. 1 s. ř. s. usnesením ze dne 1. 6. 2022, č. j. 8 Af 13/2020-69, ke společnému řízení, rozhodl napadeným rozsudkem (ve znění opravného usnesení ze dne 2. 8. 2022, č. j. 8 Af 13/2020-95) tak, že všechna tři napadená rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Vycházel přitom z ustanovení zákona o daních z příjmů a z Modelové smlouvy OECD. Konstatoval, že daňovou rezidenci upravuje zákon o daních z příjmů. Pro daňové nerezidenty se poté daňová povinnost ve vztahu k ČR týká pouze příjmů plynoucích ze zdrojů na území ČR vymezených v § 22 zákona o daních z příjmů. Příjmy veřejně vystupujících umělců, kteří jsou rezidenty jiného státu než státu, v němž je umělecká činnost osobně vykonávána, poté upravuje čl. 17 Modelové smlouvy OECD. Podle komentáře OECD je přitom možné její čl. 17 použít mimo jiné nezávisle na tom, zda umělec vystupuje či nevystupuje jako zaměstnanec.

[8] Podle městského soudu ovšem za situace, kdy příjmy neplynou přímo umělci, nýbrž jiné osobě, má stát, v němž se vystoupení uskutečnilo, právo na zdanění příjmu pouze za podmínky existence stálé provozovny osoby, které příjem plyne, v tomto státu, což městský soud podpořil odkazem na odbornou literaturu. Článek 17 odst. 2 Modelové smlouvy OECD byl podle městského soudu zaveden z toho důvodu, aby nedocházelo k obcházení pravidla zdanění příjmů výkonných umělců podle čl. 17 odst. 1. Ve světle uvedeného proto žalovaný pochybil, pokud aproboval správcem daně uloženou daňovou povinnost ve vztahu k příjmům agentur za zprostředkování vystoupení v situaci, kdy tyto agentury byly daňovými nerezidenty v ČR. Základ daně měl za daných okolností tvořit pouze příjem veřejně vystupujícího umělce. Příjmy plynoucí jiné, byť umělce zastupující osobě nepodléhají režimu čl. 17 Modelové smlouvy OECD, tudíž právo ČR na jejich zdanění by bylo dáno pouze v případě existence provozovny takové osoby v ČR.

II. Kasační stížnost žalovaného a vyjádření žalobkyně

[9] Žalovaný (dále „stěžovatel“) v kasační stížnosti namítá nezákonnost napadeného rozsudku [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Ta tvrzeně spočívá v nesprávném právním posouzení otázky stanovení základu daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle

zvláštní sazby daně, a to v případě příjmů plynoucích osobám (agenturám), které nejsou daňovými rezidenty ČR a zastupují umělce, v souvislosti s veřejným vystoupením umělců. Stěžovatel trvá na správnosti posouzení otázky v jeho rozhodnutích, tedy že za základ daně z příjmů měl být vzat celý (hrubý) příjem vyplácený žalobkyní agenturám zastupujícím umělce. Navrhuje napadený rozsudek zrušit a vrátit věc městskému soudu k dalšímu řízení.

[10] Podle stěžovatele městský soud nesprávně dovodil, že příjmy plynoucí osobě zastupující umělce nepodléhají režimu článku 17 Modelové smlouvy OECD a ČR by takové příjmy byla oprávněna zdanit pouze v případě, že by tato osoba měla na území ČR provozovnu. Příjmy veřejně vystupujících umělců naproti tomu dle stěžovatele mohou být zdaněny v ČR bez ohledu na to, komu jsou vypláceny, neboť stát zdroje příjmů má podle čl. 17 Modelové smlouvy OECD právo „dívat se skrz osobu“, která příjem obdrží, a tím samým sledovat rezidentství veřejně vystupujícího umělce, nikoliv rezidentství jiné osoby. Kritérium umístění stálé provozovny stanovené čl. 7 Modelové smlouvy OECD proto není relevantní.

[11] Tyto závěry stěžovatel podporuje citací z českého překladu komentáře OECD z roku 2008. Podle komentáře se čl. 17 odst. 1 Modelové smlouvy OECD vztahuje na příjem, který plyne přímo, nebo nepřímo jednotlivým umělcům. Příjem přitom může být vyplácen přímo fyzické osobě (umělci) nebo jejímu manažerovi/agentovi, ale i nepřímo ve formě mzdy. V posledně uvedeném případě má stát zdroje příjmu právo podrobit zdanění takovou část mzdy, která odpovídá uměleckému výkonu. Článek 17 odst. 2 Modelové smlouvy OECD naproti tomu řeší situace, kdy příjem z činnosti umělce plyne jiné osobě, a to pro případ, kdy stát zdroje nemá zákonné právo „dívat se skrz“ osobu, která příjem obdrží, aby příjem mohl zdanit jako příjem umělce [tj. podle čl. 17 odst. 1; k principu „dívat se skrz“ viz dále – pozn. soudu]. V této situaci čl. 17 odst. 2 stanoví, že část příjmu, která nemůže být podrobena zdanění na straně účinkujícího, může být podrobena zdanění u osoby, která příjem obdrží. Komentář OECD z roku 2008 navíc prošel v roce 2014 aktualizací, která dle stěžovatelem citovaného článku V. Zíky [Aktualizace OECD vzorového modelu smlouvy o zamezení dvojímu zdanění v roce 2014. *Finanční, daňový a účetní bulletin*, 3/2014] ještě více zdůrazňuje fakt, že čl. 17 Modelové smlouvy OECD pokrývá zdaňování veškerých příjmů pobíraných z titulu výkonu osobních činností umělce.

[12] Při určení zdanitelného příjmu je třeba posuzovat, zda příjem souvisí s vystoupením umělce přímo, nebo nepřímo – v prvém případě se uplatní režim zdanění podle čl. 17 Modelové smlouvy OECD, v případě druhém pak režim článků 7 a 15 této smlouvy. Samotná Modelová smlouva OECD ovšem neurčuje, jak má být zdanitelný příjem (co do výše) stanoven, naopak v tomto rozsahu odkazuje na vnitrostátní předpisy státu zdroje příjmů. V případě daně z příjmů fyzických osob vybíraných srážkou podle zvláštní sazby daně, kam spadají v souladu s § 22 odst. 1 písm. f) bod 2 zákona o daních z příjmů i příjmy z osobně vykonávané činnosti veřejně vystupujících umělců na území ČR, se základem daně podle § 36 odst. 3 zákona o daních z příjmů rozumí hrubý příjem nesnížený o výdaje. Tudíž se v posuzovaném případě srážková daň neurčuje ze zisku, nýbrž z celkové výše hrubých příjmů, aniž by bylo možné přihlížet k souvisejícím výdajům.

[13] Uvedené stěžovatel dále podporuje odkazem na body 10, 11 a 11.1 komentáře OECD k čl. 17 Modelové smlouvy OECD. Poukazuje mimo jiné na tam uvedený příklad tzv. „star company“, která pobírá příjmy z titulu osobní činnosti vykonávané umělcem, kdy má stát zdroje příjmů právo zdanit jak příjmy vyplacené touto společností umělci, tak příjmy této společnosti. Konečně stěžovatel cituje z rozsudku NSS ze dne 22. 11. 2007, č. j. 9 Afs 55/2007-76 (č. 1489/2008 Sb. NSS), podle něhož ustanovení čl. 17 smlouvy [o zamezení dvojího zdanění uzavřené mezi Českou republikou a Slovenskou republikou, publ. pod č. 257/1993 Sb., který odpovídá čl. 17 Modelové smlouvy OECD – pozn. soudu] je speciální k čl. 7 této smlouvy, neboť upřednostňuje povahu činnosti, ze které plyne příjem, před jinými kritérii zdanění příjmů dle smlouvy. Příjmy vymezené čl. 17 uvedené smlouvy tak nelze zdanit jinak než v režimu stanoveném tímto ustanovením.

[14] Žalobkyně se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje s právním názorem městského soudu a navrhuje zamítnutí kasační stížnosti. Stěžovatel dle žalobkyně účelově necituje tu část komentáře OECD, podle níž čl. 17 Modelové smlouvy OECD nedopadá na příjem, který obdrží například umělečtí manažeři za uspořádání vystoupení umělce nebo sportovce. Stěžovatel tak nesprávně směšuje honorář za veřejné vystoupení a odměnu zprostředkovatele za organizaci vystoupení, která podléhá odlišnému daňovému režimu. Provizi agentuře zastupující umělce nelze považovat za příjem plynoucí z veřejného vystoupení umělce též z důvodu, že provize, na rozdíl právě od odměny umělců, zůstává agentuře. Odměna za zprostředkování uměleckého vystoupení agenturou by podléhala zdanění v České republice pouze v případě existence stálé provozovny takové agentury v České republice.

[15] Podle žalobkyně dále čl. 17 odst. 2 Modelové smlouvy OECD nerozšiřuje rozsah zdanění – je stále omezen na příjmy vyplácené za veřejné vystoupení umělce. Z komentáře OECD z r. 2014 pak sice vyplývá, že stát zdroje příjmu by měl vždy zdanit celkový příjem v případě, že je odměna vyplácena společnosti i umělci, to však platí pouze ve vztahu k předmětným částem příjmu, které jim náleží. V této souvislosti pak žalobkyně zopakovala, že čl. 17 Modelové smlouvy OECD nedopadá na příjmy uměleckých manažerů za uspořádání vystoupení. Konečně žalobkyně poukázala na článek V. Kapouna a L. Jehličkové [Mezinárodní zdaňování - 2. Díl. Příjmy daňových nerezidentů ze zdrojů na území ČR. *Účetnictví a daně*, 2/2018] a na výklad Generálného finančního riaditelstva Slovenské republiky, podle kterých je-li prokázáno, že pouze část fakturované platby náleží umělci za jeho umělecký výkon na území státu zdroje, lze srážkovou daní (v režimu § 22 odst. 1 písm. f) bod 2 zákona o daních z příjmů, resp. čl. 17 Modelové smlouvy OECD) zdanit toliko příjem plynoucí dotčenému umělci, a to přestože fakturovaná platba zahrnuje i jiné složky, např. provizi agentuře.

III. Právní posouzení

[16] Nejvyšší správní soud předně shledal, že kasační stížnost je přípustná. Byla podána osobou oprávněnou, ve lhůtě dle § 106 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), v souladu s § 104 odst. 4 s. ř. s. je v ní namítán důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a nespadá ani pod jiný z případů nepřípustnosti předvídaných § 104 s. ř. s. Kasační stížnost netrpí vadami a Nejvyšší správní soud neshledal ani jiný nedostatek podmínek řízení, který by bránil dalšímu postupu ve věci. Napadený rozsudek proto

přezkoumal v rozsahu a z důvodů vymezených stěžovatelkou v kasační stížnosti s přihlédnutím k případným vadám, které je povinen zkoumat z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[17] Kasační stížnost je důvodná.

[18] Nejvyšší správní soud se na prvním místě zabýval existencí vad, k nimž musí přihlížet z úřední povinnosti a vykročit tak případně nad rámec důvodů uvedených v kasační stížnosti. Tyto vady vyplývají jak ze zákonné úpravy (srov. § 109 odst. 4 věta za středníkem s. ř. s.), tak z judikatury správních soudů (srov. např. rozsudky NSS ze dne 13. 6. 2008, č. j. 2 As 9/2008-77, ze dne 4. 3. 2009, č. j. 6 As 44/2008-142, ze dne 18. 6. 2008, č. j. 1 Afs 21/2008-98, či ze dne 16. 4. 2010, č. j. 7 As 11/2010-134), potažmo Ústavního soudu (srov. např. nálezy ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, ze dne 31. 3. 2009, sp. zn. I. ÚS 1417/07, či ze dne 12. 1. 2016, sp. zn. II. ÚS 2732/15).

[19] V tomto ohledu Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal postup městského soudu, jímž došlo k opravě výroku napadeného rozsudku, a to opravným usnesením ze dne 21. 7. 2022, č. j. 8 Af 13/2020-89, respektive ve světle druhého opraveného usnesení ze dne 2. 8. 2022, č. j. 8 Af 13/2020-95. Vada spočívající ve vydání opravného usnesení v rozporu s § 54 odst. 4 s. ř. s. totiž ve smyslu rozsudku NSS ze dne 27. 2. 2007, č. j. 4 Ans 3/2006-123, totiž může mít za následek nezákonnost rozhodnutí ve věci samé. V citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud dále konstatoval, že oprava výroku rozhodnutí nemůže spočívat v jeho nahrazení výrokem odlišného (významem zcela opačného) znění. Důvodem opravy výroku rozhodnutí podle § 54 odst. 4 s. ř. s. může být toliko písařská nebo početní chyba či nesprávnost, která je každému zřejmá. Zřejmost takové nesprávnosti vyplývá především z porovnání výroku rozhodnutí s jeho odůvodněním, případně i z jiných souvislostí.

[20] V nyní projednávané věci bylo řízení o žalobě městským soudem vedeno nejen proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 1. 2020 týkajícímu se zdaňovacího období roku 2013, ale i proti dalším dvěma rozhodnutím žalovaného ze dne 14. 1. 2020, která se týkala zdaňovacích období let 2014 a 2015. Městský soud řízení o původně samostatných žalobách proti uvedeným rozhodnutím spojil shora citovaným usnesením ze dne 1. 6. 2022 ke společnému řízení. Z odůvodnění napadeného rozsudku poté vyplývá, že městský soud z hlediska důvodů, v nichž spatřoval nesprávnost napadených rozhodnutí, mezi jednotlivými rozhodnutími žalovaného nerozlišoval. Ostatně tato rozhodnutí byla založena na týchž důvodech. Z napadeného rozsudku ze dne 15. 6. 2022 je proto zřejmý úmysl soudu rozhodnout o celém předmětu řízení tvořeném v důsledku spojení věcí všemi třemi výše uvedenými rozhodnutími žalovaného, a to tak, že tato rozhodnutí se ruší. Citovaným opravným usnesením č. j. 8 Af 13/2020-95 proto městský soud nevybočil z rámce předvídaného § 54 odst. 4 s. ř. s. a nezatížil tak napadený rozsudek (ve znění citovaného opravného usnesení) vadou způsobující jeho nezákonnost.

[21] V rovině věcné je spornou právní otázkou zda měly být jako příjem z osobně vykonávané činnosti veřejně vystupujícího umělce území ČR zdaněny platby žalobkyně agenturám zastupujícím zahraniční umělce, a *to v celém rozsahu těchto plateb,* bez ohledu na případnou skutečnost, že část těchto plateb byla poskytována jako provize agenturám nebo

jako jiný poplatek za činnost agentur týkající se uspořádání uměleckého vystoupení. Stěžovatel tvrdí, že za základ daně z příjmů fyzických osob nerezidentů vybírané srážkou podle zvláštní sazby měla být vzata celá platba poukázaná žalobkyní na účet agentury. Podle čl. 17 Modelové smlouvy OECD ani § 22 odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů totiž není rozhodné, komu příjmy z osobně a veřejně vykonávané umělecké činnosti plynou. Podle městského soudu však v případě, kdy takové příjmy neplynou přímo umělci, ale jiné osobě, má stát, v němž se umělecká činnost uskutečnila, právo na zdanění těchto příjmů pouze za předpokladu existence stálé provozovny osoby, jíž příjmy plynuly, v ČR. Stěžovatel proto pochybil, neboť daňová povinnost by žalobkyni ve vztahu k příjmům agentur – daňových nerezidentů v ČR – vznikla pouze za předpokladu existence stálých provozoven těchto agentur na území ČR. Základ daně v tomto případě může tvořit pouze příjem veřejně vystupujícího umělce, nikoli celková platba za vystoupení.

[22] Městský soud založil právní posouzení uvedené právní otázky především na výkladu čl. 17 Modelové smlouvy OECD. V bodech 53 až 58 napadeného rozsudku sice městský soud vycházel z ustanovení zákona o daních z příjmů, když definoval osobní daňovou příslušnost a v návaznosti na to její rozsah v podobě příjmů plynoucích ze zdrojů na území České republiky. Rozhodující pro jeho právní posouzení jsou závěry týkající se použitelnosti režimu zdanění podle čl. 17 Modelové smlouvy OECD v případě, že příjmy z umělecké činnosti plynou jiné osobě než umělci samotnému.

[23] K tomu je třeba nejprve uvést, že v případě příjmů plynoucích daňovým nerezidentům (ve smyslu § 2 odst. 3 zákona o daních z příjmů, pokud jde o fyzické osoby, a ve smyslu § 17 odst. 4 téhož zákona, jde-li o právnické osoby) ze zdrojů na území ČR je třeba v zájmu zamezení dvojímu zdanění vycházet vedle zákona o daních z příjmů rovněž z relevantních mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění, a to v rozsahu, v němž se od zákonných pravidel odchylují. Jak uvádí odborná literatura: *„Mezinárodní smlouva o zamezení dvojího zdanění omezuje právo smluvního státu požadovat v určitém případě placení daně od osoby (fyzické nebo právnické), která v tomto státě podléhá zdanění podle vnitrostátních daňových předpisů tohoto státu. Tím mezinárodní smlouva mění ustanovení daňových zákonů […].”* (Bakeš, M. a kol. Finanční právo. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 282-283). Smlouvy o zamezení dvojího zdanění pak kromě jiného omezují právo smluvního státu zdaňovat rezidenty druhého smluvního státu, respektive stanovují podmínky tohoto práva [srov. *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017*, s. C(1)-1 a C(1)-8]. Tyto smlouvy se tedy uplatní v případě osob, které jsou rezidenty jednoho či obou smluvních států (srov. čl. 1 Modelové smlouvy OECD, dále čl. 1 Modelové smlouvy OSN o zamezení dvojímu zdanění mezi vyspělými a rozvojovými státy), a to především u zdanění příjmů rezidentů jednoho smluvního státu ve druhém smluvním státě. Daňovou rezidenci osoby tyto smlouvy zpravidla určují podle kritéria stanovení daňové povinnosti osobě z důvodu jejího bydliště, stálého pobytu, místa vedení nebo jakéhokoli jiného podobného kritéria vnitrostátními předpisy státu rezidence (srov. např. čl. 4 Modelové smlouvy OECD). Daňovými rezidenty podle § 2 odst. 2 zákona o daních z příjmů jsou poplatníci, kteří mají na území ČR bydliště, nebo se zde obvykle zdržují. Daňovými nerezidenty jsou podle § 2 odst. 3 tohoto zákona poplatníci neuvedení v odstavci 2 nebo ti, o nichž to stanoví mezinárodní smlouvy.

[24] Jak Nejvyšší správní soud ověřil ze správního spisu, v posuzované věci se jednalo o příjmy plynoucí osobám, jejichž daňová rezidence ve státech, s nimiž má ČR uzavřenu smlouvu o zamezení dvojímu zdanění, byla v řízení před daňovými orgány prokázána. *Zdanění předmětných příjmů tudíž podléhalo vedle pravidel zákona o daních z příjmů též režimu relevantních mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění*. Městský soud však použitelné mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění neidentifikoval. S odkazem na rozsudek NSS ze dne 27. 5. 2015, č. j. 6 Afs 52/2015-29, se omezil na interpretaci Modelové smlouvy OECD ve světle komentáře OECD (respektive publikace M. Langa *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions* – srov. bod 61 odůvodnění napadeného rozsudku).

[25] Modelová smlouva OECD je však sama o sobě právně nezávazným instrumentem vydaným výborem OECD pro fiskální záležitosti. Právně závaznými jsou teprve (bilaterální) mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění, případně formulované s využitím Modelové smlouvy OECD (seznam mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění, jimiž je ČR vázána, je dostupný na adrese https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv). Na uvedeném nic nemění ani obecné konstatování, že Česká republika uzavírá mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění podle Modelové smlouvy OECD. Není totiž vyloučeno, že při sjednávání takové smlouvy dojde k modifikaci pravidel Modelové smlouvy OECD. Ostatně sama Modelová smlouva OECD předpokládá možnost modifikací jejích pravidel státy při sjednávání mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění. Ve vztahu k čl. 17 jde například o vynětí příjmů do určité výše z režimu zdanění stanoveného tímto ustanovením (pravidlo *de minimis*), případně kompletní vyloučení příjmů umělců v zaměstnaneckém poměru k osobě pobírající příjmy z režimu zdanění podle tohoto článku (srov. body 10.1 a 14.1 Komentáře OECD k článku 17 Modelové smlouvy).

[26] Stejně tak komentář OECD, ačkoli jej lze považovat za autentický výklad Modelové smlouvy OECD, není závazným nástrojem při aplikaci mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění založených na Modelové smlouvě OECD. Požívá však vysoké míry přesvědčivosti [srov. *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017*, s. I-11 a násl.]. Městským soudem citovaný rozsudek NSS č. j. 6 Afs 52/2015-29 se proto také zabýval výkladem konkrétní Smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Polskou republikou (publ. pod č. 31/1994 Sb., dále „česko-polská smlouva“). Komentář OECD v citované věci považoval „*za výkladovou pomůcku pro interpretaci ustanovení česko-polské smlouvy, neboť [relevantní ustanovení česko-polské smlouvy a komentáře OECD] jsou totožná, a lze se proto oprávněně domnívat, že smluvní strany chtěly, aby byla i totožně vykládána.*“ V rozsudku ze dne 27. 9. 2018, č. j. 2 Afs 40/2018-58, naopak NSS považoval za vadu hraničící s nepřezkoumatelností, pokud městský soud aproboval odkaz žalovaného na „blíže nespecifikovaný komentář OECD“ (bod 27 odůvodnění).

[27] Podle čl. 95 Ústavy ČR platí, že soud je při rozhodování vázán zákonem a mezinárodní smlouvou, která je součástí právního řádu. Aby se mezinárodní smlouva stala součástí právního řádu, musí splňovat charakteristiky stanovené čl. 10 Ústavy, tedy ČR je takovou smlouvou vázána, k ratifikaci smlouvy dal souhlas Parlament a smlouva byla stanoveným způsobem publikována (obecně k podmínkám inkorporace mezinárodních smluv do českého právního řádu i konkrétně k uzavírání smluv o zamezení

dvojího zdanění srov. citovaný rozsudek NSS č. j. 6 Afs 52/2015-29, dále rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 8. 7. 2020, č. j. 15 Af 125/2017-35, publ. pod č. 4082/2020 Sb. NSS).

[28] Modelová smlouva OECD uvedené charakteristiky nesplňuje, nejedná se vůbec o mezinárodní smlouvu [srov. čl. 2 odst. 1 písm. a) Vídeňské úmluvy o smluvním právu, publ. pod č. 15/1988 Sb., dále jen „Vídeňská úmluva"]. Modelovou smlouvu OECD, respektive komentář k ní, lze za určitých podmínek použít pouze jako právně nezávazné pomůcky při výkladu mezinárodních smluv, které jsou součástí právního řádu. Nejvyšší správní soud tak ostatně pravidelně činí (srov. např. citované rozsudky č. j. 6 Afs 52/2015-29 a č. j. 2 Afs 40/2018-58, dále rozsudky ze dne 25. 4. 2019, č. j. 2 Afs 103/2018-46, ze dne 16. 7. 2018, č. j. 10 Afs 195/2017-57, ze dne 9. 8. 2018, č. j. 1 Afs 292/2017-37, publ. pod č. 3843/2019 Sb. NSS, či ze dne 1. 11. 2017, č. j. 1 Afs 239/2017-37). V rozsudku ze dne 16. ledna 2014, č. j. 22 Af 123/2011-51, Krajský soud v Ostravě stěžovateli výslovně vytkl, že „*pouze odkazuje na komentář ke vzorové smlouvě OECD (která je jen nezávazným, doplňkovým materiálem, nikoli součástí právního řádu)*". V následném řízení o kasační stížnosti proti tomuto rozsudku proto také Nejvyšší správní soud vycházel z Modelové smlouvy OECD (resp. komentáře OECD) pouze v rámci aplikace relevantní mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění (srov. rozsudek NSS ze dne 2. 7. 2014, č. j. 6 Afs 39/2014-31).

[29] K tomu Nejvyšší správní soud připomíná, že v duchu zásady *soud zná právo* (*iura novit curia*) ve správním soudnictví, ať již v řízení prvoinstančním nebo v řízení o kasační stížnosti, soud vždy z úřední povinnosti posuzuje, zda pramen právní normy, kterou chce na věc použít, je či byl součástí právního řádu. „*U obecně závazných právních předpisů (mezi nimi i zákonů) je tedy zejména důležité, zda (někdy v minulosti) nabyly platnosti (klíčovou podmínkou platnosti je zpravidla jejich vyhlášení v příslušné úřední sbírce). Tuto vlastnost každého právního předpisu (předpisem zde je míněn každý formalizovaný ‚nosič' právních norem, tedy krom jiného i mezinárodní smlouva či přímo vnitrostátně účinný právní akt Evropského společenství) tedy soud ověřuje vždy bez dalšího a implicitně – aplikuje-li nějaký právní předpis, nutno mít za to, že shledal, že takový právní předpis může být pramenem práva, přičemž není nutno, aby se o tom v rozsudku výslovně zmínil[.]*" (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 28. 7. 2009, č. j. 8 Afs 51/2007-87).

[30] Městský soud byl proto v rámci posouzení v žalobě vymezené právní otázky povinen z úřední povinnosti provést mimo jiné úvahu stran použití na věc dopadajícího právního předpisu, který je součástí právního řádu. Z týchž důvodů musí rovněž Nejvyšší správní soud v rámci posouzení námitek vymezených v kasační stížnosti přihlížet k tomu, že městský soud založil právní posouzení na dokumentu, který není ani obecně závazným právním předpisem, ani mezinárodní smlouvou ve smyslu čl. 10 Ústavy ČR (srov. citované usnesení rozšířeného senátu č. j. 8 Afs 51/2007-87).

[31] Podle citovaného usnesení rozšířeného senátu č. j. 8 Afs 51/2007-87 poté použití nesprávného právního předpisu krajským soudem při řešení *rozhodné* právní otázky zásadně zakládá důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí v řízení o kasační stížnosti. „*Výjimkou z tohoto pravidla budou situace, kdy půjde o takovou skutkovou či právní otázku, u níž bude moci kasační instance bez rozsáhlejšího doplňování řízení s jistotou usoudit, že*

použití nesprávného právního předpisu při jejím posouzení nemohlo mít ze žádných hledisek, která mohou být pro dotčené osoby či orgány významná, vliv na zákonnost přezkoumávaného rozhodnutí.“ Uvedené závěry je třeba obdobně použít i v situaci, kdy městský soud právní posouzení rozhodné otázky založil nikoli na nesprávném *právním předpisu*, nýbrž na právně nezávazném dokumentu. Z týchž důvodů nelze postupovat ani v intencích usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, podle něhož obstojí-li důvody napadeného rozsudku, který by jinak pro nesprávnost odůvodnění výroku měl být zrušen, v podstatné míře, Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítne a nesprávné důvody nahradí svými. Stěžejní důvod, pro který městský soud rozhodnutí stěžovatele zrušil, se opíral o právně nezávazný dokument, totiž o výklad čl. 17 Modelové smlouvy OECD. Proto odůvodnění městského soudu nemůže obstát a Nejvyšší správní soud by při jeho nahrazení vlastními důvody suploval činnost první přezkumné instance, ačkoli mu náleží role instance kasační a kontrolní (srov. citované usnesení rozšířeného senátu č. j. 8 Afs 51/2007-87).

[32] Odůvodnění napadeného rozsudku je dále nedostatečné ohledně uvedení, *z jakého skutkového stavu* městský soud při posouzení věci vlastně vycházel. Městský soud v napadeném rozsudku nejprve v bodech 1 až 7 rekapituluje procesní historii případu, to však bez bližšího vymezení skutkového pozadí. Následně (body 8 až 49) v rámci rekapitulace obsahu žaloby připojuje obsáhlý popis listinných důkazů – smluv s agenturami zastupujícími umělce předložených žalobkyní v rámci doplnění žaloby, podle nichž měly být žalobkyní agenturám zaplaceny dvě platby: jednak honorář umělcům („artist fee“), jednak odměna zprostředkovatelské agentuře zahrnující náklady na zajištění vystoupení („production costs/fee“). V rámci posouzení žaloby (část III. odůvodnění) ovšem městský soud konstatuje, že o skutkovém stavu nebylo účastníky sporu a nebylo tak třeba provádět důkazy listinami připojenými „k písemnému vyjádření“ (bod 51), respektive že soud „vyšel ze zjištění plynoucích z připojených správních spisů“ (bod 52).

[33] Jak plyne z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, má-li být rozhodnutí přezkoumatelné, musí být z odůvodnění dotčeného rozhodnutí krom jiného zřejmé, jaký skutkový stav vzal posuzující orgán za rozhodný, neboli o jaké konkrétní skutkové okolnosti své rozhodnutí opřel (srov. např. rozsudek NSS ze dne 3. 7. 2018, č. j. 7 As 84/2018-46, ze dne 21. 5. 2015, č. j. 7 Afs 69/2015-45, ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-75, nebo ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, publ. pod č. 689/2005 Sb. NSS). Z odůvodnění napadeného rozsudku však nelze seznat, z jakého skutkového stavu soud vycházel při formulaci právních závěrů (jakkoli založených na právně nezávazných pramenech).

[34] Konstatování městského soudu, že vyšel ze zjištění z „připojených správních spisů“, dává pouze mlhavou představu o tom, jaké skutkové závěry soud učinil, a tudíž i na základě jakého skutkového stavu dospěl k učiněným právním závěrům. Konkrétním příkladem v tomto směru je otázka skutkových zjištění ve vztahu k určení daňového rezidentství osob, jimž žalobkyně vyplácela příjmy za veřejná vystoupení umělců. V tomto klíčovém ohledu se totiž skutková zjištění správce daně a žalovaného rozcházela. Především však absentují skutkové důvody ve vztahu k rozlišení příjmů plynoucích samotným umělcům a příjmů plynoucích jiným osobám (zprostředkovatelským agenturám). K tomuto žalobkyně ostatně v doplnění žaloby navrhla provést řadu

listinných důkazů za účelem prokázání skutečného určení jednotlivých příjmů (či jejich složek) vyplácených žalobkyní agenturám zastupujícím zahraniční umělce. Neobstojí tak ani tvrzení městského soudu, že o skutkovém stavu mezi účastníky nebylo sporu.

[35] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že městský soud nesprávně posoudil pro věc rozhodnou právní otázku zdanění příjmů plynoucích z činnosti veřejně vystupujících osob osobám jiným než samotnému umělci, které nejsou daňovými rezidenty v ČR. Napadený rozsudek je z tohoto důvodu nezákonný, a již proto je dán důvod jeho zrušení a vrácení věci městskému soudu k dalšímu řízení [srov. § 110 odst. 1 věta první ve spojení s § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Tento závěr je však dán tím spíše ve spojení s nedostatkem skutkových důvodů a zjištění, jímž napadený rozsudek rovněž trpí [srov. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

[36] Nejvyšší správní soud proto napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení. V něm bude na městském soudu, aby (i) identifikoval relevantní a v daných věcech skutečně aplikovatelné smlouvy o zamezení dvojího zdanění, a to v závislosti na a ve spojení s (ii) určením daňové rezidence osob, kterým plynuly příjmy z veřejných vystoupení umělců. Na základě těchto smluv bude poté třeba (iii) určit případné odchylky od režimu zdanění uvedených příjmů podle zákona o daních z příjmů. Pokud jednotlivé a skutečně aplikovatelné smlouvy o zamezení dvojího zdanění se od znění Modelové smlouvě OECD neodchylují, pak (iv) bude možné vycházet z korektně vyložených ustanovení Modelové smlouvy OECD. V opačném případě bude třeba postupovat podle obecných výkladových pravidel mezinárodního práva veřejného, popřípadě podle pravidel vnitrostátních, neboť v takovém případě by státy coby smluvní strany projevily vůli se od modelové smlouvy odchýlit.

[37] Výše uvedené nikterak nepředjímá, zda rozhodnutí žalovaného, které nebylo předmětem přezkumu před kasačním soudem, nevykazuje některé či stejné vady, jako rozsudek městského soudu, které by znemožňovaly účinnou kontrolu soudní ze strany městského soudu. Tuto otázku přísluší posoudit městskému soudu. S ohledem na předmět řízení před městským soudem, kasační argumentaci stěžovatele, stejně jako ekonomii soudního přezkumu správních rozhodnutí považuje Nejvyšší správní soud nicméně za vhodné se závěrem vyjádřit rámcově rovněž k věcnému řešení otázky, která zůstává mezi stěžovatelem a žalobkyní sporná.

[38] Podle čl. 17 odst. 1 Modelové smlouvy OECD *[b]ez ohledu na ustanovení článku 15 mohou být příjmy, které rezident jednoho smluvního státu pobírá jako umělec v oblasti zábavy, například jako divadelní, filmový, rozhlasový nebo televizní umělec nebo hudebník, nebo jako sportovec, z osobních činností tohoto rezidenta vykonávaných v druhém smluvním státě, zdaněny v tomto druhém státě.* Článek 17 odst. 2 této smlouvy poté stanoví: *Jestliže příjmy z osobních činností vykonávaných umělcem nebo sportovcem vystupujícím jako umělec či sportovec neplynou tomuto umělci nebo sportovci, ale jiné osobě, mohou být tyto příjmy bez ohledu na ustanovení článku 15 zdaněny ve smluvním státě, ve kterém jsou činnosti umělce nebo sportovce vykonávány.* (zde i v následujícím se jedná o neoficiální překlad – pozn. soudu).

[39] Městský soud dospěl k závěru, že v situaci, kdy příjmy *neplynou přímo* umělci či sportovci, ale jiné osobě, má stát, v němž se vystoupení uskutečnilo, právo na zdanění v závislosti na existenci stálé provozovny této jiné osoby; příjmy plynoucí jiné osobě, byť umělce zastupuje, nepodléhají režimu článku 17 Modelové smlouvy OECD a právo ČR na jejich zdanění by bylo dáno pouze v případě, že by tato osoba měla na území ČR stálou provozovnu.

[40] Uvedený názor nicméně vyvrací již samotné znění čl. 17 odst. 2 Modelové smlouvy OECD, který je speciálním ustanovením k obecnému pravidlu zdanění příjmů podnikatelů dle čl. 7 Modelové smlouvy, který podmínku existence stálé provozovny nestanoví. Komentář OECD k čl. 17 Modelové smlouvy poté v bodu 11 výslovně uvádí: „*Pokud osoba, která příjem pobírá, vykonává podnikatelskou činnost, může být příjem zdaněn státem zdroje příjmu, i když příjem neplyne stálé provozovně v této zemi.*“ (Podtrženo soudem). Obdobně bod 11.1 uvádí: „*Tento odstavec umožňuje státu, ve kterém je činnost umělce nebo sportovce vykonávána, zdanit příjem z této činnosti plynoucí jiné osobě bez ohledu na jiná ustanovení smlouvy, která by jinak byla použitelná.*“

[41] Uvedené nicméně automaticky neznamená, že stát zdroje příjmu je oprávněn zdanit *veškeré* příjmy poskytované daňovým nerezidentům *v souvislosti* s veřejným vystoupením umělce. Stěžovatel v tomto ohledu vychází z chybné premisy, že jakákoli platba poskytovaná žalobkyní agenturám v souvislosti s vystoupením umělců se automaticky stává příjmem umělců ve smyslu čl. 17 Modelové smlouvy OECD. Pouze za tohoto předpokladu by byl korektní též argument stěžovatele, že za základ daně z příjmů vybírané srážkou je třeba brát hrubý příjem, tj. celou platbu poskytnutou agentuře, bez možnosti přihlížet k souvisejícím výdajům.

[42] Předpokladem zdanění určité platby v režimu čl. 17 Modelové smlouvy je totiž kvalifikace platby poskytované v souvislosti s veřejným vystoupením umělce jako příjmu za takové vystoupení (příjmu za osobně a veřejně vykonávanou uměleckou činnost umělce nerezidenta na území státu, jenž hodlá takový příjem zdanit). Proto je třeba pro závěr, že platbu poskytovanou třetí osobě v souvislosti s uměleckým vystoupením umělce smí zdanit stát, v němž se takové vystoupení uskutečnilo, vždy nutné na prvním místě určit, *zda taková platba* (nebo její libovolná část) *představuje příjem za osobně veřejně vykonávanou uměleckou činnost*. V opačném případě nejsou splněny podmínky pro režim zdanění takové platby podle čl. 17 Modelové smlouvy. Teprve tehdy, pokud je předmětná platba či její část charakterizována jako příjem za osobně veřejně vykonávanou uměleckou činnost, a tudíž ČR má právo na její zdanění v režimu odpovídajícím čl. 17 Modelové smlouvy OECD, je možné dále uvažovat o metodě výpočtu daně, tj. i o stanovení základu daně s případnou možností odečtení výdajů od hrubé výše příjmů.

[43] Stěžovatel přitom v tomto směru v kasační stížnosti sám správně poukazuje na potřebu posouzení, zda veškerý příjem, který veřejně vystupující umělec obdrží, přímo nebo nepřímo souvisí s veřejným vystoupením umělce, přičemž pouze v prvním případě lze daný příjem zdanit v režimu čl. 17 Modelové smlouvy OECD. Uvedené rozlišení však stěžovatel důsledně neaplikuje v situaci, kdy *příjem plyne jiné osobě než umělci samému*. Otázka, zda v takové situaci zdanit celou platbu poskytovanou takové osobě bez ohledu na to, zda je případně prokázáno, že část takové platby *není odměnou za umělecké vystoupení*,

takto není otázkou určení výše zdaňovaného příjmu jakožto základu daně, a tedy i případné možnosti odečtu výdajů od hrubého příjmu. Jde o otázku, zda určitá část příjmu představuje *příjem za umělecké vystoupení*, tedy podle své povahy vůbec může podléhat režimu zdanění podle čl. 17 Modelové smlouvy OECD.

[44] Za účelem posouzení, zda určitá platba nebo její část poskytovaná plátcem daně v souvislosti s veřejným vystoupením umělce, podléhá zdanění ve smyslu čl. 17 Modelové smlouvy OECD, je tedy třeba vždy nejprve hodnotit, zda taková platba představuje příjem za osobně veřejně vykonávanou uměleckou činnost ve smyslu čl. 17 odst. 2 Modelové smlouvy OECD.

[45] Při posuzování, zda se jedná o takový příjem, je poté nutno vycházet z obecného smyslu a účelu čl. 17 Modelové smlouvy OECD, který stanovuje režim zdanění odchylný od obecných pravidel stanovených v jejím čl. 7 a čl. 15 pro specifickou kategorii příjmů plynoucích *ze zvláštního druhu činnosti*, totiž umělecké činnosti veřejně vystupujících umělců. Bez ohledu na to, že čl. 17 odst. 2 Modelové smlouvy OECD tento režim vztahuje i na situace, kdy jsou příjmy vypláceny nikoli přímo umělcům, ale jiným osobám (respektive kdy tyto příjmy přirůstají k majetku takových osob), stále se musí jednat o příjmy poskytované jako odměna za uměleckou činnost veřejně vystupujících umělců, tj. *jde v zásadě o honoráře za provedení uměleckých vystoupení*. Článek 17 odst. 2 nerozšiřuje zvláštní režim zdanění příjmů plynoucích z určitého typu činnosti na příjmy, jejichž ekonomickým důvodem je činnost jiná než činnost veřejně vystupujícího umělce, byť poskytované v souvislosti s uměleckým vystoupením. Jinými slovy: pro zdanění v režimu čl. 17 Modelové smlouvy OECD, bez ohledu na to, zda má být příjem zdaněn v režimu odst. 1 či odst. 2, se vždy musí jednat o *příjem poskytovaný jako protihodnota* („in consideration“) *za umělecké vystoupení*, a nikoliv za činnosti jiné, jako je třeba zprostředkování daného vystoupení.

[46] Ve prospěch tohoto nazírání na čl. 17 odst. 2 Modelové smlouvy OECD hovoří zaprvé jeho *systematický* výklad. Článek 17 odst. 2 nerozšiřuje okruh příjmů, které smí zdanit stát zdroje příjmů, nad rámec čl. 17 odst. 1 Modelové smlouvy OECD. Stále se jedná pouze o příjmy poskytované *za* osobní veřejně vykonávanou uměleckou činnost umělce. To potvrzuje komentář OECD například v bodu 7 komentáře k čl. 17, podle něhož *„[p]říjmy uměleckých manažerů apod. za zprostředkování vystoupení umělce nebo sportovce nespadají do působnosti tohoto článku, avšak jakýkoli příjem, který obdrží jménem umělce nebo sportovce, je samozřejmě tímto článkem pokryt.“*

[47] V systematické rovině je rovněž podstatné, že čl. 17 odst. 2 představuje *výjimku* k obecnému režimu zdanění příjmů podnikatelů stanovenému čl. 7 Modelové smlouvy OECD, a jako takový musí být vykládán spíše zužujícím způsobem.

[48] Uvedený výklad je dále podpořen *účelem* čl. 17 odst. 2 Modelové smlouvy OECD. Tím je zakotvení práva státu zdroje zdanit příjem umělce, který je vyplácen jiné osobě než umělci, pro případ, že vnitrostátní předpisy státu zdroje neumožňují tzv. „look through“ přístup (srov. bod 11 komentáře OECD k čl. 17 Modelové smlouvy OECD). Tento přístup lze volně definovat jako možnost posuzovat příjem vyplacený jiné osobě *podle jeho faktické povahy jako příjem umělce*. Uplatnění nalézá např. v situacích, kdy je umělec

zaměstnancem společnosti, jejímž je zároveň jediným společníkem (srov. bod 8 komentáře OECD k čl. 17 Modelové smlouvy OECD). Bez možnosti posuzovat příjem vyplacený společnosti za veřejné vystoupení umělce, jenž je u ní formálně zaměstnán, jako příjem umělce, by stát zdroje příjmů ztratil možnost takový příjem zdanit, pokud by uvedená společnost v tomto státě neměla stálou provozovnu (srov. čl. 7 Modelové smlouvy OECD). Článek 17 odst. 2 Modelové smlouvy OECD proto stanoví, že část příjmu, kterou nelze zdanit přímo u umělce, může být zdaněna u osoby, která odměnu pobírá (srov. bod 11 komentáře OECD k čl. 17 Modelové smlouvy OECD).

[49] Věcně se v těchto případech však stále jedná o příjem za veřejně provedenou uměleckou činnost umělce, tedy zásadně o příjem, který je vyplácen jako protiplnění (odměna) za osobně a veřejně vykonávanou uměleckou činnost. Článek 17 odst. 2 modelové smlouvy OECD pouze stanovuje možnost takový příjem zdanit i v případě, že je vyplacen jiné osobě než umělci. Tak tomu může být například v důsledku ujednání mezi umělcem a jinou osobou, která umělce zastupuje a inkasuje z tohoto důvodu odměny za vystoupení umělce. Komentář k čl. 17 Modelové smlouvy OECD poté uvádí další příklady v podobě orchestrů (obecně uměleckých skupin) či sportovních týmů, které jsou právnickými osobami. V těchto případech celková odměna za veřejné vystoupení umělců placená umělecké skupině či týmu může obsahovat jak část, která nakonec připadne umělcům (např. ve formě mzdy), tak část náležející přímo skupině nebo týmu. V tomto případě však část odměny připadající umělecké skupině / týmu odpovídá skupinovému aspektu uměleckého vstoupení / sportovního výkonu.

[50] Podobné úvahy však nelze přenášet na subjekty zastupující umělce, tj. nijak se nepodílející na samotném uměleckém vystoupení. Jak zdůrazňují body 11.2 a 11.4 Komentáře k Modelové smlouvy OECD, čl. 17 odst. 2 této smlouvy se vztahuje na příjmy obdržené za osobní uměleckou činnost umělce. V režimu tohoto ustanovení tak podle komentáře nelze zdanit ani příjmy v podobě peněžních výher (prize money) závodních stájí z dostihů nebo automobilových závodů, neboť tyto subjekty obdobně jako manažerské agentury bezprostředně neprovádějí samotnou činnost, za kterou je poskytován zdaňovaný příjem, ani příjmy podniků, které se podílejí na produkci zábavních nebo sportovních akcí.

[51] Ve prospěch předestřeného výkladu čl. 17 odst. 2 Modelové smlouvy lze, za třetí, uvést na závěr rovněž argument *srovnávací*. V tomto směru žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti přiléhavě poukazuje jednak na praxi slovenskou, která umožňuje zdanit pouze část příjmu třetí osoby, která fakticky náleží umělci, pokud je taková část doložena např. fakturou (srov. informace Generálného finančného riaditelstva SR na adrese bit.ly/3XYCXqE). Dále žalobkyně cituje rozhodnutí Nejvyššího správního soudu Rakouské republiky ze dne 11. 12. 2003, sp. zn. 2000/14/0165, podle něhož zdanění státem zdroje příjmů podléhá pouze ta část odměny vyplacená zprostředkovatelské agentuře, která představuje příjem náležející samotným umělcům. Obdobně švýcarská praxe rozlišuje odměnu plynoucí za vystoupení samotnému umělci od odměny plynoucí v souvislosti s vystoupením třetí osobě. Z odměny třetí osoby lze v režimu čl. 17 Modelové smlouvy OECD zdanit tu část, z níž přímo nebo nepřímo profituje umělec, za jehož vystoupení byla odměna vyplacena. Pokud takový profit nelze určit, zdaní se jako příjem z umělecké činnosti ta část odměny třetí osoby, která bude fakticky (třetí osobou) poskytnuta umělci,

ve zbytku však odměna třetí osoby není považována za poskytnutou v souvislosti s uměleckým vystoupením a musí být zdaněna podle obecných pravidel. [srov. Maisto, G. (ed.). *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad*. IBFD, 2016, s. 669 – 670].

[52] Proto za předpokladu, že městský soud v dalším řízení vzhledem k použitelným mezinárodním smlouvám o zamezení dvojího zdanění shledá Modelovou smlouvy OECD, respektive komentáře OECD, jako výkladově relevantní, bude třeba zabývat se v prvé řadě povahou příjmů vyplácených žalobkyní zprostředkovatelským agenturám. Za tím účelem by městský soud měl posoudit s přihlédnutím ke smlouvám uzavřeným žalobkyní s těmito agenturami nebo účetním dokumentům (fakturám), jakou část poskytované platby je možno považovat *za odměnu za osobní veřejně vykonávanou činnost umělce*, a jaká část je naopak poskytována jako *odměna zprostředkovatelské agentuře* například jako provize za zajištění uměleckého vystoupení nebo odměna za jiná protiplnění (participace na zajištění produkce vystoupení a tak podobně). Tuto naposled uvedenou část odměny (provize, odměna agentuře za zajištění produkce) přitom ve světle výše uvedeného nelze považovat za příjem z osobní umělecké činnosti umělců, tedy při absenci výše uvedených specifických případů, a tudíž ji nelze podrobit zdanění v režimu mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění odpovídajícím čl. 17 Modelové smlouvy OECD.

IV. Závěr a náklady řízení

[53] Z uvedených důvodů proto Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm bude podle § 110 odst. 4 s. ř. s. městský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným výše v bodě 36 tohoto rozsudku. Městský soud v novém rozhodnutí rovněž rozhodne o nákladech řízení o této kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

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

V Brně dne 23. března 2023

Tomáš Foltas
předseda senátu