



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudců JUDr. Petra Černého, Ph.D., a Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse v právní věci **žalobkyně: FK Teplice, a. s.**, IČ: 25028715, se sídlem Na Stínadlech 2796, 415 01, Teplice, zastoupené JUDr. Stanislavem Lžičařem, daňovým poradcem, se sídlem Holečkova 103/31, 150 00, Praha 5, proti **žalovanému: Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne **3. 4. 2015, č. j. 9829/15/5200-10421-706486**,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím své původní zástupkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 3. 4. 2015, č. j. 9829/15/5200-10421-706486, jímž bylo zamítnuto její odvolání a byl potvrzen dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 16. 7. 2014, č. j. 1703860/14/2514-24803-507700. Tímto dodatečným platebním výměrem správce daně podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2010 (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a podle § 143, § 147 a § 235 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), dodatečně stanovil žalobkyni k přímé úhradě daní z příjmů fyzických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2010 ve výši

91.461 Kč a oznámil jí povinnost uhradit penále podle § 236 odst. 1 a § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 18.292 Kč.

V žalobě žalobkyně předeslala, že se jedná o posouzení právního postavení fyzické osoby dlouhodobě se zdržující na území České republiky, která vykonává činnost ve smyslu § 7 zákona o daních z příjmů, konkrétně profesionálního sportovce – fotbalisty O. E. (dále jen „fotbalista“). Tento fotbalista se státní příslušností Japonska uzavřel se žalobkyní dlouhodobou smlouvu o výkonu činnosti profesionálního sportovce na období od 1. 2. 2009 do 30. 6. 2010 a za pomoci žalobkyně též nájemní smlouvu k bytu a registroval se u správce daně. Podle žalobkyně je pro tuto věc rozhodující posouzení postavení zahraniční osoby jako rezidenta, či nerezidenta ve smyslu vyhlášky č. 46/1979 Sb., o Smlouvě mezi Československou socialistickou republikou a Japonskem o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu (dále jen „Smlouva“). Z této Smlouvy žalobkyně zdůraznila především čl. 3 odst. 2 odkazující na smysl jednotlivých ustanovení Smlouvy a čl. 4 vymezující postavení rezidenta ve vztahu k otázce bydliště. Podle žalobkyně je nesporné, že fotbalista měl být (tedy i bydliště) na území České republiky. Daňové orgány však zcela pominuly kritérium pobytu, jak je vymezeno v čl. 4 Smlouvy, ačkoli bylo prokázáno, že fotbalista měl na území České republiky v uvedeném období smluvní vztah a zdržoval se zde, když vykonával činnost podřaditelnou pod § 7 zákona o daních z příjmů. Podle žalobkyně nelze pominout skutečnost, že Smlouva ve vztahu k délce pobytu nestanoví žádný časový test a nikde blíže nevymezuje pojem bydliště a bytu. V takovém případě je podle žalobkyně třeba vyjít z výkladu vymezeného tuzemským právem. Žalobkyně odkázala na § 2 odst. 3 zákona o daních z příjmů, jehož aplikaci § 37 téhož zákona nevylučuje. Pokud se fotbalista zdržoval a vykonával činnost na území České republiky v období od 1. 2. 2009 do 30. 6. 2010, musí mu být přiznáno postavení rezidenta minimálně z důvodu délky pobytu s právem užívat byt. Konkrétní postavení rezidenta, či nerezidenta pak musí podle žalobkyně určit dohoda ve smyslu čl. 4 odst. 2 Smlouvy. Pokud dohoda o určení právního postavení neexistuje, nelze dávat k tíži žalobkyně, že fotbalista v České republice neodvedl ze svých příjmů daň. Žalobkyně podotkla, že správce daně od počátku o činnosti fotbalisty věděl (tento se u něj registroval), a přesto nekonal, ačkoli byl podle Smlouvy povinen k uzavření dohody nebo k iniciativě směřující k uzavření dohody.

Podle žalobkyně byla délka pobytu fotbalisty na území České republiky v roce 2009 nesporně delší než v § 2 odst. 4 zákona o daních z příjmů předpokládaných 183 dnů, což odůvodňuje uzavření dohody ve smyslu čl. 4 odst. 2 Smlouvy stavící najisto postavení rezidenta. V roce 2010 je podle žalobkyně tato otázka minimálně sporná. Pokud byla překročena délka pobytu 183 dnů, jedná se o rezidenta. Období od 1. 1. 2010 do 30. 6. 2010 zahrnuje celkem 181 dnů, přičemž není prokázáno, kdy fotbalista opustil území České republiky. Žalobkyně namítala, že pokud správce daně postupoval tak, že v časovém testu není splněna délka pobytu, bylo jeho povinností dokázat, kdy fotbalista území České republiky opustil. Toto důkazní břemeno podle žalobkyně tíží správce daně, neboť se jedná o časový údaj mající souvislost s právní fikcí, resp. domněnkou, a takové skutečnosti prokazuje strana správce daně.

Žalobkyně dále poukázala na zákaz diskriminace podle čl. 24 odst. 1 Smlouvy. Závěr žalovaného, že není v jeho kompetenci posuzovat eventuální diskriminační postupy, označila žalobkyně s ohledem na podmínky Smlouvy, kterou je Česká republika vázána, za nepravdivý. Doplnila, že daňové orgány tuto otázku posoudit musí, a pokud tak neučiní, zatěžují svá rozhodnutí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů. Postup daňových orgánů

vedl podle žalobkyně k vyššímu než správnému stanovení daně, neboť požadoval platit daň bez zohlednění jakýchkoli nákladů. Žalobkyně dodala, že daň nesmí být vyšší, resp. stanovena za nevýhodnějších (tíživějších) podmínek, než by byla u tuzemského poplatníka. Pokud daňové orgány podrobily dani příjem bez přiznání jakýchkoli nákladů, postupovaly v přímém rozporu s čl. 24 odst. 1 Smlouvy.

Podle žalobkyně nebyl v souladu se Smlouvou ani postup výpočtu daně uvedený na straně 8 napadeného rozhodnutí, odkazující na § 38d zákona o daních z příjmů. Žalobkyně zdůraznila, že Smlouva vyžaduje stejný přístup k osobám ve stejném či obdobném postavení, což aplikaci § 38d zákona o daních z příjmů, předpokládajícího, že srážka byla provedena, ale neodvedena, vylučuje. Fotbalista jako zahraniční samostatně výdělečně činná osoba jednotlivé částky žalobkyni fakturoval, tedy je zřejmé, co skutečně od žalobkyně obdržel, a v takovém případě je možné podrobit dani pouze skutečný příjem, nikoli příjem fiktivní vypočtený ve smyslu § 38d zákona o daních z příjmů. Pokud by daň neodvedla tuzemská osoba, nebyla by skutečně vyplacená částka zvyšována o 15 % jako údajná nikdy neprovedená srážka a základem daně by byl pouze skutečný příjem. Otázkou skutečného příjmu v tomto smyslu se však daňové orgány vůbec nezabývaly a správce daně podle žalobkyně stanovil k její tíži daň vyšší, než jakou je možné ve smyslu Smlouvy stanovit.

Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Popsal průběh řízení a odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Dále žalovaný uvedl, že z hlediska zákona o daních z příjmů i smluv o zamezení dvojího zdanění má význam především to, zda má poplatník skutečně úmysl mít na příslušném místě bydliště, ať již soustavně nebo střídavě, zda má v úmyslu v tomto bydlišti nadále trvale či dlouhodobě pobývat a zda existují okolnosti, které tomu nasvědčují. Logicky proto nepostačuje samotné opatření užívacího titulu k bytu či domu. Žalovaný souhlasil s tím, že fotbalista měl na území České republiky bydliště prostřednictvím najatého bytu od žalobkyně, nicméně měl nadále bydliště také v Japonsku, neboť při registraci u správce daně uvedl adresu bydliště „X“, a v průběhu svého působení v České republice žádnou změnu bydliště správci daně nenahlásil. Podle žalovaného si měla žalobkyně v případě, kdy nebylo možné jednoznačně určit daňové rezidentství fotbalisty jakožto poplatníka, od tohoto fotbalisty vyžádat potvrzení o daňovém domicilu, což však neučinila. Pokud žalobkyně nemá takové potvrzení k dispozici, není oprávněna sama určovat daňové rezidentství poplatníka a měla by k němu přistupovat jako k daňovému nerezidentovi. Žalovaný dále poznamenal, že délka pobytu není jedinou podmínkou stanovenou v § 2 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Zdůraznil, že po tuto dobu by zde poplatník musel pobývat, resp. mít bydliště, kterým se rozumí stálý byt za okolností, z nichž lze usuzovat na jeho úmysl trvale se v tomto bytě zdržovat. Žalovaný připomněl, že žalobkyni byla daň stanovena k přímé úhradě jako plátcí daně, který nesplnil své povinnosti a daň za poplatníka neodvedl. Jakékoli zohledňování výdajů poplatníka nepřichází při uložení přímé platební povinnosti plátcí v úvahu. Osobou, která by mohla vznášet námitky diskriminačního daňového zatížení, je podle žalovaného samotný fotbalista, jehož příjem byl reálně daněn. K namítanému diskriminačnímu postupu žalovaný uvedl, že plátce daně má podle § 38d zákona o daních z příjmů naprosto stejné povinnosti, ať je v pozici poplatníka tuzemská, nebo zahraniční osoba. Žalobkyně navíc podle žalovaného směřuje postupy plátce při sražení a odvodu daně vybírané srážkou s postupem poplatníka daně (rezidenta) při výpočtu daně z příjmů z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti.

Při jednání soudu konaném dne 7. 6. 2017 zástupce žalobkyně zdůraznil, že se jedná o právní posouzení věci s tím, že skutkové okolnosti jsou mezi účastníky nesporné. Poukázal na skutečnost, že postavení fotbalisty se řídí ustanoveními Smlouvy, přičemž pro posouzení této otázky je zásadní existence bytu fotbalisty. Podle zástupce žalobkyně v případě existence bytu v obou smluvních státech je přípustná pouze dohoda o postavení rezidenta, ke které v daném případě nedošlo.

Pověřený pracovník žalovaného při tomtéž jednání plně odkázal na písemné vyjádření žalovaného k žalobě.

Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

Z obsahu správního spisu soud zjistil následující podstatné skutečnosti. Podle protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 21. 11. 2013 správce daně zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2010 a 2011. V rámci daňové kontroly bylo z dokumentů předložených žalobkyní zjištěno, že dne 1. 2. 2009 uzavřela s fotbalistou smlouvu o spolupráci při výkonu sportovní činnosti na dobu určitou do 30. 6. 2011, která byla zrušena dohodou ze dne 2. 6. 2010 k datu 30. 6. 2010, přičemž v této dohodě je uvedeno, že obě strany mají mezi sebou vyrovnány veškeré materiální i finanční závazky a do budoucna vůči sobě nebudou uplatňovat žádné další pohledávky. Žalobkyně předložila také smlouvu o nájmu bytu uzavřenou mezi žalobkyní a fotbalistou na dobu určitou od 1. 3. 2009 do skončení profesionální smlouvy. Z internetového článku založeného ve správním spisu vyplynulo, že fotbalista působil od 1. 2. 2009 do 1. 7. 2010 v klubu FK Teplice a následně od 1. 7. 2010 v klubu Tokio Verdy.

Výzvou k prokázání skutečností ze dne 27. 1. 2014 správce daně žalobkyni vyzval, aby do patnácti dnů od doručení výzvy vysvětlila, prokázala a doložila, z jakého důvodu nebyla za zdaňovací období roku 2010 z příjmů fotbalisty vyplacených na území České republiky sražena a odvedena daň ve výši 15 %, dále aby prokázala a doložila, že jako plátce daně postupovala v souladu se Smlouvou a zákonem o daních z příjmů a uplatnila správný postup zdanění příjmů tohoto fotbalisty, a aby doložila potvrzení finančního úřadu o daňovém domicilu (rezidenci) fotbalisty k České republice, popřípadě jiné písemnosti rozhodné pro určení domicilu. Správce daně konstatoval, že fotbalista se v roce 2010 na území České republiky pohyboval po dobu kratší 183 dnů, neboť ke dni 2. 6. 2010 byly veškeré vzájemné pohledávky a závazky fotbalisty a žalobkyně vyrovnány a lze předpokládat, že v tu dobu opustil i území České republiky, kde se zdržoval přechodně z důvodu činnosti zde

vykonávané, přičemž neměl v úmyslu se zde zdržovat trvale a po ukončení smlouvy o spolupráci se vrátil do Japonska, kde měl stálé bydliště, rodinu a majetek. Navíc v Japonsku před odjezdem do České republiky žil a hrál fotbal za Tokio Verdy, ze kterého do teplického klubu přestoupil. Správce daně proto učinil závěr, že fotbalista byl stále rezidentem Japonska, neboť většina forem jeho přirozeného osobního vztahu směřuje k tomuto státu, a zároveň daňovým nerezidentem České republiky, přičemž je-li zahraniční sportovec daňovým nerezidentem České republiky, plátce daně musí z příjmů vyplacených na území České republiky srazit podle § 36 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů daň ve výši 15 % a následně ji podle § 38d odst. 3 téhož zákona odvést správci daně. S ohledem na tyto skutečnosti a relevantní právní úpravu vznikly správci daně pochybnosti o tom, zda žalobkyně při zdanění uplatnila správný postup, když z příjmů vyplacených tomuto zahraničnímu sportovci na území České republiky nebyla ve zdaňovacím období roku 2010 sražena podle § 36 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů zvláštní sazba daně ve výši 15 %. V reakci na tuto výzvu předložila žalobkyně vyjádření ze dne 6. 3. 2014, ve kterém poukázala na čl. 4 Smlouvy a tvrzení správce daně označila za spekulace bez důkazů.

Přípisem ze dne 5. 6. 2014 a k němu připojeným úředním záznamem ze dne 4. 6. 2014 byla žalobkyně seznámena s výsledkem kontrolního zjištění daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2010 a 2011. Dne 14. 7. 2014 byla se žalobkyní projednána zpráva o kontrole této daně obsahující závěr, že žalobkyně neprokázala u fotbalisty domicil v České republice, tento fotbalista je považován za rezidenta Japonska, a proto měla být z jeho příjmů, které mu žalobkyně ve zdaňovacím období roku 2010 na území České republiky vyplatila, sražena podle § 36 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů zvláštní sazba daně ve výši 15 %.

Na základě předmětné zprávy o daňové kontrole vydal správce daně dodatečný platební výměr ze dne 16. 7. 2014, č. j. 1703860/14/2514-24803-507700, jímž žalobkyni dodatečně stanovil k přímé úhradě daň z příjmů fyzických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2010 ve výši 91.461 Kč a oznámil jí povinnost uhradit penále ve výši 18.292 Kč. Proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání, o kterém žalovaný rozhodl žalobou napadeným rozhodnutím.

Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu, po prostudování obsahu předloženého správního spisu a po provedeném jednání dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Předmětem sporu mezi účastníky řízení byla především interpretace pojmu daňový rezident ve smyslu Smlouvy a zákona o daních z příjmů. Na zodpovězení otázky, zda byl fotbalista v předmětném období daňovým rezidentem v České republice, totiž závisí, zda se na něj vztahovala zvláštní sazba daně stanovená v § 36 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů a zda byla žalobkyně podle § 38d odst. 1 téhož zákona povinna jako plátce daně provést srážku z příjmů vyplacených fotbalistovi a podle odstavce 3 téhož ustanovení ji odvést správci daně. Z hlediska vzájemného vztahu mezi ustanoveními zákona o daních z příjmů a Smlouvy považuje soud za podstatné nejprve připomenout, že podle § 37 věty první zmíněného zákona se ustanovení tohoto zákona použije, jen pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak. Aplikační přednost tedy mají jednotlivá ustanovení Smlouvy.

Podle čl. 4 odst. 1 Smlouvy platí, že „[v]ýraz *osoba mající bydliště či sídlo v jednom smluvním státě*“ označuje pro účely této smlouvy jakoukoli osobu, která je podrobena zdanění podle zákonů tohoto smluvního státu z důvodu svého bydliště, pobytu, hlavní správy, místa vedení nebo každého jiného kritéria obdobné povahy. Výraz nezahrnuje fyzické osoby, které jsou podrobeny zdanění v tomto smluvním státě pouze proto, že pobírají příjem ze zdrojů umístěných v tomto státě.“ Toto ustanovení tedy pro určení, zda je určitá osoba daňovým rezidentem České republiky, odkazuje na české právní předpisy a ukládá zkoumat, zda je daná osoba podle vnitrostátních předpisů podrobena v České republice zdanění z důvodu svého bydliště, pobytu a podobných kritérií.

Podle § 2 odst. 2 zákona o daních z příjmů platí, že „[p]oplatníci, kteří mají na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržují, mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí.“ Naopak podle odstavce 3 věty první téhož ustanovení „[p]oplatníci neuvedení v odstavci 2 nebo ti, o nichž to stanoví mezinárodní smlouvy, mají daňovou povinnost, která se vztahuje jen na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky (§ 22).“ Přesnější pravidlo pro rozlišení mezi českými daňovými rezidenty a nerezidenty obsahuje § 2 odst. 4 zákona o daních z příjmů, podle kterého „[p]oplatníky obvykle se zdržujícími na území České republiky jsou ti, kteří zde pobývají alespoň 183 dnů v příslušném kalendářním roce, a to souvisle nebo v několika obdobích; do lhůty 183 dnů se započítává každý započatý den pobytu. Bydlištěm na území České republiky se pro účely tohoto zákona rozumí místo, kde má poplatník stálý byt za okolností, z nichž lze usuzovat na jeho úmysl trvale se v tomto bytě zdržovat.“

Z citovaných ustanovení zákona o daních z příjmů vyplývá, že fotbalista by měl v České republice daňovou povinnost z důvodu svého bydliště, pobytu nebo jiného podobného kritéria tehdy, pokud by v roce 2010 v České republice pobýval (souvisle nebo v několika obdobích) alespoň 183 dnů nebo pokud by zde měl stálý byt za okolností, z nichž lze usuzovat na jeho úmysl se v tomto bytě trvale zdržovat. Pokud by byla splněna alespoň jedna z těchto podmínek, byl by fotbalista ve smyslu § 2 odst. 2 zákona o daních z příjmů českým daňovým rezidentem a z toho (tj. z bydliště, pobytu či podobného kritéria) by mu vyplývala daňová povinnost. Tím pádem by byl podle čl. 4 odst. 1 Smlouvy daňovým rezidentem České republiky i ve smyslu Smlouvy.

Naopak, pokud by nebylo prokázáno splnění ani jedné z uvedených podmínek (délka pobytu alespoň 183 dnů nebo existence stálého bytu na území České republiky včetně úmyslu se v tomto bytě trvale zdržovat), nebyl by fotbalista podle § 2 odst. 2 zákona o daních z příjmů českým daňovým rezidentem, ale byl by ve vztahu k České republice daňovým nerezidentem ve smyslu § 2 odst. 3 téhož zákona. To znamená, že by v takovém případě fotbalistovi nevyplývala daňová povinnost v České republice z jeho bydliště, pobytu nebo jiného podobného kritéria, nýbrž výhradně z toho, že má příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky (srov. § 2 odst. 3 zákona o daních z příjmů). Za dané situace by nemohl být podle čl. 4 odst. 1 Smlouvy považován za rezidenta České republiky a byl by výhradně rezidentem Japonska.

Na tomto místě považuje soud za potřebné připomenout základní principy rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, které jsou platné i v případě, že daňovým subjektem, se

kterým se vede daňové řízení, není poplatník daně, nýbrž její plátce (srov. § 20 odst. 1 daňového řádu). Obecně tedy platí, že důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně. Při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací tak jako zejména v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést. Správce daně je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto ustanovení má správce daně povinnost dokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přičemž pokud správce daně zjistí některou okolnost zpochybňující údaje uvedené v těchto dokumentech, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu), resp. v průběhu daňové kontroly předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení [§ 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu]. Daňový subjekt tedy musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpět na správce daně, v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl, a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch.

V projednávané věci správce daně podle názoru soudu jednoznačně formuloval své pochybnosti, zda žalobkyně při zdanění příjmů fotbalisty uplatnila správný postup, když z příjmů vyplacených tomuto zahraničnímu sportovci na území České republiky nebyla ve zdaňovacím období roku 2010 sražena podle § 36 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů zvláštní sazba daně ve výši 15 %. Tyto pochybnosti správce daně vyplývaly z toho, že se fotbalista na území České republiky zdržoval přechodně z důvodu činnosti zde vykonávané, a to v roce 2010 méně než 183 dnů, přičemž neměl v úmyslu se zde zdržovat trvale a po ukončení smlouvy o spolupráci se vrátil do Japonska, kde měl stálé bydliště, rodinu a majetek. Navíc v Japonsku před odjezdem do České republiky žil a hrál fotbal za Tokio Verdy, ze kterého do teplického klubu přestoupil. Správce daně proto učinil závěr, že fotbalista byl stále rezidentem Japonska, neboť většina forem jeho přirozeného osobního vztahu směřuje k tomuto státu, a zároveň daňovým nerezidentem České republiky, přičemž je-li zahraniční sportovec daňovým nerezidentem České republiky, plátce daně musí z příjmů vyplacených na území České republiky srazit podle § 36 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů daň ve výši 15 % a následně ji podle § 38d odst. 3 téhož zákona odvést správci daně. S ohledem na tyto pochybnosti správce daně zcela oprávněně žalobkyni vyzval, aby prokázala, z jakého důvodu nebyla za zdaňovací období roku 2010 z příjmů fotbalisty vyplacených na území České republiky sražena a odvedena daň ve výši 15 %, dále aby prokázala, že jako plátce daně postupovala v souladu se Smlouvou a zákonem o daních z příjmů a uplatnila správný postup zdanění příjmů tohoto fotbalisty, a konečně aby doložila potvrzení finančního úřadu o daňovém domicilu (rezidenci) fotbalisty k České republice, popřípadě jiné písemnosti rozhodné pro určení domicilu. Tímto postupem přenesl správce daně důkazní břemeno na žalobkyni, kterou následně tížila povinnost prokázat uvedené skutečnosti rozhodné pro správné stanovení a výběr daně.

S ohledem na popsané rozložení důkazního břemene má soud za prokázané, že žalobkyni tížila povinnost doložit skutečnosti rozhodné pro určení, zda byl fotbalista v daném období českým daňovým rezidentem, či nikoli. Ve smyslu výše předestřené výkladu příslušných ustanovení Smlouvy a zákona o daních z příjmů tedy měla žalobkyně především prokázat, že fotbalista splnil podmínky uvedené v § 2 odst. 4 zákona o daních z příjmů, tj. že v roce 2010 pobýval na území České republiky alespoň 183 dnů nebo zde měl stálý byt za okolností, z nichž lze usuzovat na jeho úmysl trvale se v tomto bytě zdržovat.

Ve vztahu k první z uvedených podmínek žalobkyně žádný důkaz nenavrhla, ačkoli z dohody o zrušení smlouvy o spolupráci při výkonu sportovní činnosti ze dne 2. 6. 2010 vyplývá ukončení spolupráce k datu 30. 6. 2010, což odpovídá pouhým 181 dnům pobytu fotbalisty na území České republiky v roce 2010. V této dohodě je navíc uvedeno, že obě strany mají mezi sebou vyrovnány veškeré materiální i finanční závazky a do budoucna vůči sobě nebudou uplatňovat žádné další pohledávky, což nasvědčuje faktickému ukončení spolupráce již k datu podpisu dohody 2. 6. 2010 a následnému odcestování fotbalisty; to by odpovídalo jen 163 dnům jeho pobytu na území České republiky v roce 2010. Soud trvá na tom, že to byla žalobkyně, kdo měl povinnost prokazovat rozhodné skutečnosti, tedy měla navrhnout důkazní prostředky k prokázání toho, že pobyt fotbalisty na území České republiky v roce 2010 dosáhl alespoň 183 dnů. Vzhledem k tomu, že tak neučinila, lze jí klást k tíži závěr, že neprokázala splnění podmínky spočívající v délce pobytu na území.

Žalobkyně se mýlí, pokud se domnívá, že daňové orgány měly povinnost prokázat, že fotbalista pobýval v České republice po dobu kratší než 183 dnů. Právní domněnka upravená v § 2 odst. 4 zákona o daních z příjmů je totiž postavena opačně, tj. že poplatníky obvykle se zdržujícími na území České republiky jsou ti, kteří zde pobývají alespoň 183 dnů v příslušném kalendářním roce. Pokud tedy žalobkyně požadovala, aby správce daně prokázal, že doba pobytu byla v případě fotbalisty kratší než 183 dnů, nejedná se o prokázání skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky ve smyslu § 92 odst. 5 písm. b) daňového řádu. Vzhledem k tomu, že daňové orgány neměly v úmyslu užít tuto právní domněnku, to chtěla výhradně žalobkyně, v jejímž zájmu bylo prokázání doby alespoň 183 dnů pobytu, nelze po nich spravedlivě požadovat, aby skutečnosti rozhodné pro její užití prokazovaly. Důkazní povinnost plynoucí z § 92 odst. 5 písm. b) daňového řádu totiž není možné pojímat tak široce, že by správce daně musel prokazovat skutečnosti rozhodné pro užití jakékoli domněnky či fikce bez ohledu na to, zda ji sám chtěl či měl aplikovat. K obdobnému závěru dospěla i komentářová literatura, podle které „[p]řistupuje-li správce daně k aplikaci domněnky či fikce, nese ohledně skutečností rozhodných pro jejich užití důkazní břemeno“ (srov. Lichnovský, O., Ondříšek, R., Nováková, P., Kostolanská, E., Rozehnal, T. *Daňový řád*. 3. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016 – komentář k § 92). V projednávané věci správce daně k aplikaci předmětné právní domněnky nepřistoupil, proto důkazní břemeno v tomto ohledu nenesl. Důkazní břemeno tedy nadále tížilo žalobkyni, na kterou přešlo prokázáním pochybností ze strany správce daně. Na okraj soud dodává, že nesplnění doby pobytu alespoň 183 dnů navíc nasvědčují i listiny založené ve správním spisu.

Ke druhé podmínce žalobkyně předložila jako důkaz nájemní smlouvu uzavřenou mezi ní a fotbalistou, opravňující fotbalistu užívat v období od 1. 3. 2009 do skončení profesionální smlouvy byt v Teplicích. Již samotné vymezení doby trvání nájmu představuje zásadní logickou překážku bránící závěru, že by fotbalista měl úmysl předmětný byt trvale užívat,

neboť užívání bytu bylo úzce spjato s jeho časově omezenou činností pro žalobkyni, což přirozeně nemůže být chápáno jako trvalé řešení otázky bydlení. Ani splnění podmínky stálého bytu fotbalisty s úmyslem se v něm trvale zdržovat žalobkyně neprokázala. V tomto smyslu lze tedy shrnout, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ve vztahu k tvrzení, že pronajatý byt fotbalisty lze považovat za jeho bydliště (stálý byt) ve smyslu § 2 odst. 4 zákona o daních z příjmů a že fotbalista byl daňovým rezidentem České republiky.

Soud proto uzavírá, že daňové orgány postupovaly správně, pokud fotbalistu nepovažovaly za daňového rezidenta České republiky a vycházely z toho, že byl daňovým rezidentem Japonska, neboť tato skutečnost logicky vyplývá z jeho původu a rodinných vazeb. Sama žalobkyně navíc tuto skutečnost nijak nerozporovala, pouze se svými tvrzeními bez relevantních důkazů snažila přesvědčit daňové orgány i soud o daňové rezidenci fotbalisty v České republice, kterou mimo jiné dovozovala z ustanovení Smlouvy upravujících situace, kdy je fyzická osoba rezidentem obou smluvních států. Tím žalobkyně de facto potvrzovala, že fotbalista byl v daném období daňovým rezidentem Japonska. Za této situace daňové orgány v projednávané věci zcela správně aplikovaly čl. 17 Smlouvy umožňující zdanit v České republice příjmy daňového rezidenta Japonska, které pobírá jako sportovec z této své osobní činnosti vykonávané v České republice. S ohledem na absenci podrobnější úpravy takového zdanění ve Smlouvě, bylo namístež užít příslušná ustanovení zákona o daních z příjmů. Daňové orgány proto postupovaly správně, pokud s příjmy, které žalobkyně fotbalistovi vyplatila, nakládaly jako s příjmy českého daňového nerezidenta podléhajícími v souladu s § 36 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů srážkové dani. Tuto daň měla podle § 38d odst. 1 téhož zákona srazit a podle odstavce 3 tohoto ustanovení odvést správci daně žalobkyně, která byla plátcem daně ve smyslu § 38c odst. 1 zákona o daních z příjmů. Vzhledem k tomu, že tak ve zdaňovacím období roku 2010 neučinila, správce daně jí tuto daň zcela oprávněně doměřil k přímé úhradě.

Žalobkyně dále poukazovala na čl. 3 odst. 2 Smlouvy, podle kterého „[k]aždý výraz, který není ve Smlouvě jinak definován, má pro aplikaci této smlouvy smluvním státem smysl, který je mu určen právními předpisy tohoto smluvního státu, které upravují daně, jež jsou předmětem této smlouvy, pokud souvislost nevyžaduje odlišný výklad.“ K tomu soud podotýká, že daňové orgány plně v souladu s tímto ustanovením vykládaly pojmy bydliště a pobyt obsažené v čl. 4 Smlouvy tak, jak jsou užívány v zákoně o daních z příjmů, konkrétně v jeho výše citovaném § 2 odst. 4. Napadené rozhodnutí tedy vychází ze správného výkladu čl. 4 odst. 1 Smlouvy a zejména z toho, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno k prokázání skutečnosti, že fotbalista byl daňovým rezidentem České republiky. Žalobkyně se mylí také v tom, že argumentuje dohodou příslušných úřadů ve smyslu čl. 4 odst. 2 Smlouvy v situaci, kdy sama navzdory tomu, že byla nositelkou důkazního břemene, neprokázala, že fotbalista měl bydliště v obou smluvních státech, což je základní předpoklad pro aplikaci zmíněného čl. 4 odst. 2 Smlouvy. Vzhledem k tomu, že v daňovém řízení nebylo prokázáno naplnění tohoto předpokladu, nevznikla správci daně povinnost činit úkony směřující k uzavření dohody ohledně daňové rezidence fotbalisty pro zdaňovací období roku 2010.

Argumentovala-li žalobkyně zákazem diskriminace upraveným v čl. 24 odst. 1 Smlouvy, soud uvádí, že podle tohoto ustanovení platí, že „[p]říslušníci jednoho smluvního státu, ať mají či nemají bydliště či sídlo v některém smluvním státě, nebudou podrobeni v druhém smluvním státě žádnému zdanění nebo povinnosti s ním spojeným, které by byly

jiné nebo tíživější než zdanění a s ním spojené povinnosti, kterým jsou nebo mohou být za stejných okolností podrobeni příslušníci tohoto druhého smluvního státu. “ Vzhledem k tomu, že žádné z výše citovaných a v projednávané věci aplikovaných ustanovení, včetně žalobkyní výslovně akcentovaného § 38d zákona o daních z příjmů a včetně § 38s téhož zákona upravujícího postup při výpočtu daně vybírané srážkou, který neumožňuje zohlednit náklady, nijak nerozlišuje státní příslušnost osob, soud shledal, že nemohlo dojít k porušení zákazu diskriminace. Za shodných skutkových okolností by totiž byla srážková daň ve stejné výši předepsána i v případě, že by se jednalo o státního příslušníka České republiky, který by nebyl jejím daňovým rezidentem.

Pokud žalovaný ve vztahu k namítané diskriminaci v napadeném rozhodnutí poznamenal, že není v jeho kompetenci hodnotit, zda se jedná, či nejedná o diskriminační postup, soud konstatuje, že uvedený právní názor není správný. Tento dílčí nedostatek napadeného rozhodnutí však nezpůsobuje jeho nezákonnost a nemůže být důvodem pro jeho zrušení, neboť žalovaný ve vztahu k namítané diskriminaci současně uvedl, že v případě, kdy je sportovec rezidentem země mimo Evropskou unii a Evropský hospodářský prostor, bude vybrání srážkové daně na jeho příjmy konečné a nepřichází v úvahu uplatnění slev na dani či daňového zvýhodnění. Tím dal žalovaný jasně najevo, že rozlišovacím kritériem není státní příslušnost, nýbrž daňová rezidence, tudíž je logicky vyloučeno, aby došlo k žalobkyní namítané diskriminaci. S ohledem na uvedený argument žalovaného obsažený v odůvodnění napadeného rozhodnutí nelze toto rozhodnutí považovat ani za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

Ve vztahu k námitkám zpochybňujícím postup podle § 38d zákona o daních z příjmů soud uvádí, že toto ustanovení neupravuje postup při výpočtu daně vybírané srážkou. Žalobkyně patrně měla na mysli § 38s téhož zákona, který popisuje způsob určení základu výpočet částky vybírané nebo sražené daně, aniž by daňovým orgánům dávalo jakýkoli prostor pro úvahy nebo odchýlení se. Jednoznačně totiž stanoví, že základem pro výpočet částky vybírané nebo sražené daně včetně záloh je částka, z níž by po vybrání nebo sražení zbyla částka, která byla plátcem daně poplatníkovi skutečně vyplacena. Není proto podstatné, jakou částku fotbalista žalobkyni fakturoval, nýbrž výhradně to, jaká částka mu byla reálně vyplacena. Zároveň není případná ani argumentace žalobkyně, že pokud by daň neodvedla tuzemská osoba, byl by základem daně pouze skutečný příjem. Taková situace totiž v případě postupu podle § 38s zákona o daních z příjmů vůbec nemůže nastat. Daňové orgány proto podle názoru soudu nepochybily, pokud se otázkou skutečného příjmu tak, jak jej měla na mysli žalobkyně, vůbec nezabývaly a vycházely jen z částek, které žalobkyně fotbalistovi vyplatila. Žalobkyně pak nemá pravdu ani v tom, že správce daně k její tíži údajně stanovil daň vyšší, než jakou je možné stanovit podle Smlouvy. Jak již bylo popsáno, Smlouva pro tyto případy kromě obecného čl. 17 žádná pravidla neobsahuje, proto bylo třeba postupovat podle příslušných ustanovení zákona o daních z příjmů, což daňové orgány plně respektovaly.

S ohledem na výše uvedené soud uzavírá, že neshledal žalobkyní namítaná pochybení, žalobu v mezích uplatněných žalobních bodů vyhodnotil jako zcela nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

Poučení:

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

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

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

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

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

V Ústí nad Labem dne 7. června 2017

Mgr. Václav Trajer v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Iva Tovarová