



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 Lžičarem, 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. 10077/15/5200-10421-706486,

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. 10077/15/5200-10421-706486, 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. 1703949/14/2514-24803-507700. Tímto dodatečným platebním výměrem správce daně podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2011 (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 2011 ve výši 14.292 Kč a oznámil jí povinnost uhradit penále podle § 236 odst. 1 a § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 2.858 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 M. G., narozeného dne „X“ (dále jen „fotbalista“). Tento fotbalista se státní příslušností Bosny a Hercegoviny uzavřel se žalobkyní dlouhodobou smlouvu o výkonu činnosti profesionálního sportovce na období od 14. 1. 2009 do 31. 7. 2011 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 Smlouvy mezi Českou republikou a Bosnou a Hercegovinou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, publikované jako sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 58/2010 Sb. m. s. (dále jen „Smlouva“), přičemž nelze pominout ustanovení o podniku [čl. 3 písm. g) Smlouvy] v návaznosti na existenci stálé provozovny podle čl. 5 Smlouvy. Žalobkyně konstatovala, že žalovaný věc nesprávně posoudil a při výkladu zcela účelově pominul čl. 3 odst. 2 Smlouvy. Pokud měl dotčený fotbalista stálý byt v obou smluvních státech, bylo podle žalobkyně nutné posoudit, kde se v rozhodném období trvale zdržoval. Takový postup je podle žalobkyně nutné dovodit právě z čl. 3 odst. 2 Smlouvy při použití § 2 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Žalobkyně zdůraznila, že fotbalista měl na území České republiky byt a s ohledem na smluvní závazky se v něm i trvale zdržoval, což žalobkyně prokázala. Podle žalobkyně naopak nebylo zřejmé, ani prokázáno, na základě jakého vztahu fotbalista užíval byt v Bosně a Hercegovině. Tvrzení daňových orgánů, že tento byt měl k dispozici od narození, vychází z úvahy a domněnky spojené s údaji pouze sdělenými při registraci u správce daně, doloženými dokladem o bydlišti, což podle žalobkyně vůbec neznamená a nedokazuje, že by měl fotbalista v daném místě k dispozici byt. Žalobkyně podotkla, že se nejednalo o právo užívání bytu na základě vlastní smlouvy, jaké měl v České republice, ale o údaj odvozený z tvrzení uvedeného bez důkazu.

Žalobkyně nesouhlasila ani s posouzením otázky střediska životních zájmů. Uvedla, že v posuzovaném období lze dovodit osobní vztahy fotbalisty k Bosně a Hercegovině, kde se zdržovala jeho rodina, ale ekonomicky měl fotbalista v daném období jediné místo, kde dosahoval příjmy, a to Českou republiku. Kritérium střediska životních zájmů proto podle žalobkyně není jednoznačné a nelze je vykládat tak, jak to učinil žalovaný. Naopak je třeba použít třetí kritérium ve smyslu čl. 4 odst. 2 písm. b) Smlouvy, tj. místo, kde se fotbalista obvykle zdržoval. Toto kritérium žalovaný zcela pominul, neboť při jeho užití je zřejmé postavení dotčené osoby jako daňového rezidenta České republiky. Žalobkyně dodala, že takovému výkladu nasvědčuje i podmínka uvedená v § 2 odst. 4 zákona o daních z příjmů.

Podle žalobkyně žalovaný zcela pominul i možnost stálé provozovny ve smyslu čl. 5 Smlouvy při využití výkladu pojmů podle čl. 3 odst. 1 písm. g) Smlouvy. Žalobkyně má za to, že výraz podnik, který se vztahuje k činnosti provozovny, představuje jakoukoli činnost, a proto není vyloučeno zahrnout pod činnost podniku i činnost profesionálního sportovce. Takovému závěru podle žalobkyně nasvědčuje i výklad pojmu činnost ve smyslu čl. 3 odst. 1 písm. j) Smlouvy. Tuzemské právo navíc vykládá činnost profesionálních sportovců nesporně jako činnost podle § 7 zákona o daních z příjmů, což opět nasvědčuje možnosti podřazení činnosti profesionálního sportovce pod institut stálé provozovny za předpokladu splnění

podmínky ve smyslu čl. 5 odst. 3 písm. b) Smlouvy, tedy že činnost přesahuje na území druhého smluvního státu šest měsíců v jakémkoli dvanáctiměsíčním období.

Žalobkyně dále poukázala na zákaz diskriminace podle čl. 23 Smlouvy, což podle ní představuje i použití jiných podmínek, pro daňový subjekt tíživějších, než jaké se týkají osob ve stejném postavení. Vybírání srážkové daně z celého příjmu bez možnosti zohlednění úlev, které mají tuzemské osoby ve stejném postavení, a bez zohlednění alespoň paušálních nákladů je podle žalobkyně v přímém rozporu s podmínkami Smlouvy a takto vybíraná daň není stanovena správně, a to k tíži žalobkyně. 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.

Podle žalobkyně nebyl v souladu se Smlouvou ani postup výpočtu daně uvedený na straně 10 napadeného rozhodnutí, odkazující na § 38s zákona o daních z příjmů, který předpokládá, že srážka byla provedena, ale neodvedena. Žalobkyně zdůraznila, že Smlouva vyžaduje stejný přístup k osobám ve stejném či obdobném postavení, což aplikaci § 38s zákona o daních z příjmů 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 podle § 38s 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. Podle žalovaného není sporu o tom, že fotbalista užíval po dobu pobytu na území České republiky byt pronajatý od žalobkyně a následně od Mgr. P., nicméně měl nadále bydliště u rodičů na adrese „X“, odkud v roce 2009 jako nezletilý přišel do České republiky. Zmíněnou adresu uvedl fotbalista v roce 2009 při registraci u správce daně a v průběhu svého působení v České republice žádnou změnu bydliště správci daně nenahlásil. Na základě těchto skutečností dospěl žalovaný k závěru, že fotbalista měl v předmětné době k dispozici stálý byt v obou smluvních státech. Žalovaný nesouhlasil s úvahami žalobkyně, že určující je kritérium příjmů, které má indikovat ekonomické zájmy. Podle žalovaného není hospodářské hledisko jediným určujícím pro středisko životních zájmů, nehledě k tomu, že se fotbalista v České republice zdržoval jen po část roku 2011 a lze usuzovat, že i po odjezdu z České republiky generoval určité příjmy. Žalovaný tak dospěl k závěru, že za středisko životních zájmů fotbalisty bylo v rozhodné době nutné považovat Bosnu a Hercegovinu, neboť se jednalo o místo, kde fotbalista vždy žil, studoval, hrál za místní fotbalový klub, měl tam svou rodinu a majetek, odtud do České republiky přišel a tam se po skončení činnosti v České republice také vrátil.

Podle žalovaného není zřejmá žádná paralela mezi stálou provozovnou a výkonem činnosti profesionálního sportovce. Již z taxativního výčtu toho, co lze za stálou provozovnu

považovat, usuzoval žalovaný na to, že se jedná o stabilní a převážně hmotné zázemí k provozu podniku. Žalobkyní zmiňovaný čl. 5 odst. 3 písm. b) Smlouvy hovoří v první řadě o poskytování služeb. Žalovaný dále s odkazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 16/2011 a 2 Afs 20/2012 vyslovil pochybnosti o údajné nespornosti podřazení činnosti profesionálních sportovců pod § 7 zákona o daních z příjmů a také o tom, že by tato činnost měla jakoukoli souvislost s pojmem stálé provozovny ve smyslu čl. 5 Smlouvy. Tyto námitky označil žalovaný za nedůvodné, nepodložené a nepřiléhavé. Pro posouzení, zda byl fotbalista daňovým rezidentem České republiky, obsahují podle žalovaného Smlouva i zákon o daních z příjmů vhodnější ustanovení.

Žalovaný zdůraznil, že v období ledna až března 2011 se žalobkyně sama uvedla do pozice plátce daně a fotbalistu nepovažovala za daňového rezidenta České republiky, neboť v těchto měsících postupovala podle § 22 odst. 1 písm. f) bodu 2 zákona o daních z příjmů, z vyplacených příjmů fotbalistovi srazila podle § 36 odst. 1 písm. a) téhož zákona daň ve výši 15 % a odvedla ji místně příslušnému správci daně. Žalobkyně tak postupovala v souladu s čl. 16 Smlouvy. Žalovaný dodal, že žalobkyně nebyla během celého daňového řízení schopna vysvětlit a doložit, na základě jakých skutečností za měsíce duben a červenec 2011 srážku daně neprovedla nebo neodvedla. Žalobkyni proto 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 § 38s 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 pro posouzení věci je podstatné, že profesionální sportovec je považován za podnikající osobu a ze svých příjmů odvádí daň z podnikatelské činnosti. Proto není nepodstatná ani otázka, zda fotbalistovi, který byl registrován u správce daně, v souladu se Smlouvou nevznikla v České republice stálá provozovna. Poukázal rovněž na otázku možné diskriminace, neboť oproti českým subjektům nemohl fotbalista při uplatnění srážkové daně uplatnit odpočet paušálních nákladů. Dále poznamenal, že podstatné pro posouzení kritérií pro postavení daňového rezidenta je podle Smlouvy právo bytu. Fotbalista měl pronajatý byt jen v České republice, nicméně správce daně bez dalšího usuzoval o možnosti užívání bytu v Bosně a Hercegovině.

Pověřený pracovník žalovaného při tomtéž jednání plně odkázal na písemné vyjádření k žalobě a na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí.

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 přezkouvává 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 14. 1. 2009 uzavřela s fotbalistou smlouvu o spolupráci při výkonu sportovní činnosti na dobu určitou do 31. 12. 2011, která byla zrušena dohodou ze dne 31. 7. 2011 k tomuto datu.

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 období duben až červenec 2011 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, popř. jiné písemnosti rozhodné pro určení domicilu. Správce daně konstatoval, že žalobkyně srazila fotbalistovi za leden až březen 2011 daň podle § 36 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů ve výši 15 %, kterou následně i odvedla, nicméně za duben až červenec 2011 mu tuto daň z vyplacených příjmů nesrazila. S ohledem na tuto skutečnost, relevantní právní úpravu a na skutečnost, že fotbalista nebyl daňovým rezidentem České republiky, nýbrž Bosny a Hercegoviny, vznikly správci daně pochybnosti o tom, zda žalobkyně při jeho zdanění uplatnila správný postup. V reakci na tuto výzvu předložila žalobkyně vyjádření ze dne 6. 3. 2014, ve kterém poukázala na čl. 4 Smlouvy upravující daňovou rezidenci a k němuž připojila smlouvu o nájmu bytu uzavřenou mezi fotbalistou a Mgr. J. P. (osoba totožného jména a příjmení byla podle článku z internetu založeného ve správním spisu trenérem FK Teplice) na dobu od 1. 7. 2011 do 30. 6. 2012, ve které jako uživatel bytu figuroval také A. M. ze Srbska, a dále smlouvu o nájmu bytu uzavřenou mezi společností PATRIA COMPANY, s. r. o., a žalobkyní na dobu od 19. 2. 2010 do 19. 2. 2011, která byla dodatkem ze dne 23. 6. 2010 prodloužena do 30. 6. 2011 a která opravňovala k bydlení v bytě pronajatém žalobkyní jednak fotbalistu a jednak A. M. ze Srbska a A. M. z Bosny a Hercegoviny.

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 Bosny a Hercegoviny, a proto měla být z jeho příjmů, které mu žalobkyně ve zdaňovacím období roku 2011 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. 1703949/14/2514-24803-507700, jímž dodatečně stanovil žalobkyni k přímé úhradě daň z příjmů fyzických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2011 ve výši 14.292 Kč a oznámil jí povinnost

uhradit penále ve výši 2.858 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 vyplácených 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 ‚rezident smluvního státu‘ označuje pro účely této smlouvy každou osobu, která je podle právních předpisů tohoto státu podrobena v tomto státě zdanění z důvodu svého bydliště, stálého pobytu, místa založení, místa vedení nebo jakéhokoli jiného podobného kritéria a rovněž zahrnuje tento stát a jakýkoliv nižší správní útvar nebo místní úřad tohoto státu. Tento výraz však nezahrnuje žádnou osobu, která je podrobena zdanění v tomto státě pouze z důvodu příjmu ze zdrojů v tomto státě nebo majetku tam umístěného.“ 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, stálého bytu 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, stálého bytu nebo jiného podobného kritéria tehdy, pokud by v roce 2011 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, stálého bytu či podobného kritéria) by mu vyplývala daňová povinnost. Tím pádem by byl podle čl. 4 odst. 1 Smlouvy 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, stálého bytu 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 Bosny a Hercegoviny.

Dále je třeba vzít v potaz pravidla týkající se souběhu daňové rezidence v obou smluvních státech, která jsou upravena v čl. 4 odst. 2 Smlouvy, z něhož jsou pro projednávanou věc z hlediska žalobních námitek významná zejména kritéria pod písm. a), podle kterého se v případě, že je fyzická osoba rezidentem obou smluvních států, předpokládá, že „... tato osoba je rezidentem pouze toho státu, ve kterém má k dispozici stálý byt; jestliže má k dispozici stálý byt v obou státech, předpokládá se, že je rezidentem pouze toho státu, ke kterému má užší osobní a hospodářské vztahy (středisko životních zájmů)“.

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 vyplývající z rozdílného postupu žalobkyně při vyplácení příjmů fotbalistovi v průběhu zdaňovacího období roku 2011, kdy v měsících lednu až březnu žalobkyně danila příjmy vyplacené fotbalistovi jako daňovému nerezidentovi České republiky srážkou podle § 36 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů a sraženou daň podle § 38d odst. 3 téhož zákona odváděla správci daně, zatímco v měsících dubnu až červenci takto bez jakéhokoli zdůvodnění změny postoje nepostupovala. S ohledem na tyto pochybnosti správce daně zcela oprávněně žalobkyni vyzval, aby prokázala, z jakého důvodu nebyla za období duben až červenec 2011 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 2011 pobýval na území České republiky (souvisle nebo v několika obdobích) 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 v žalobě nic nenamítala, proto se jí soud dále nebude zabývat. Ke druhé podmínce žalobkyně v daňovém řízení předložila jako důkaz dvě nájemní smlouvy opravňující fotbalistu užívat v období od 19. 2. 2010 do 30. 6. 2012 dva různé byty v Teplicích. První z těchto smluv, kde fotbalista nefiguroval jako nájemník, ale jen jako uživatel bytu společně s dalšími dvěma osobami, byla uzavřena na období do 30. 6. 2011 a druhá, kde již byl fotbalista nájemníkem a jako uživatel bytu v ní vystupoval také A. M. ze Srbska, byla uzavřena na období od 1. 7. 2011 do 30. 6. 2012, přičemž již dne 31. 7. 2011 byla předčasně zrušena smlouva o spolupráci při výkonu sportovní činnosti uzavřená dne 14. 1. 2009 mezi žalobkyní a fotbalistou. Z popsaných okolností nelze podle názoru soudu dovodit, že by fotbalista měl úmysl kterýkoli z uvedených bytů trvale užívat, neboť oba tyto byty byly spjaty s jeho časově omezenou činností pro žalobkyni a fotbalista v nich bydlel společně s dalšími fotbalisty, což logicky nemůže být chápáno jako trvalé řešení otázky bydlení. V tomto smyslu lze tedy shrnout, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno k prokázání toho, že fotbalista byl daňovým rezidentem České republiky.

I kdyby soud připustil, že byly splněny podmínky § 2 odst. 4 zákona o daních z příjmů a čl. 4 odst. 1 věty první Smlouvy, žalobkyně podle názoru soudu nijak neprokázala naplnění kritérií uvedených v čl. 4 odst. 2 písm. a) Smlouvy nezbytných k tomu, aby bylo možné fotbalistu považovat za rezidenta České republiky, a to ani pokud jde o stálý byt, když byt pronajatý v České republice nelze s ohledem na výše uvedené považovat za stálý, ani pokud

jde o středisko životních zájmů fotbalisty (tj. užší osobní a hospodářské vztahy). Vzhledem k jeho věku a k žalobkyní nezpochybněným rodinným vazbám v Bosně a Hercegovině, odkud fotbalista pochází, lze totiž v podstatě jedinou jeho vazbu k České republice v rozhodném období spatřovat v tom, že zde byl činný na základě smlouvy o spolupráci při výkonu sportovní činnosti, z čehož mu plynul příjem. Jeho užší osobní vztahy jsou přirozeně v zemi jeho původu a pouhá existence jednoznačně časově omezeného zdroje příjmů v České republice nemůže podle názoru soudu tyto osobní vazby převážet. Nelze přitom opomíjet skutečnost, že podle čl. 4 odst. 1 věty druhé Smlouvy výraz rezident smluvního státu nezahrnuje žádnou osobu, která je podrobena zdanění v tomto státě pouze z důvodu příjmu ze zdrojů v tomto státě, což logicky snižuje význam zdroje příjmů i při posuzování střediska životních zájmů. Za situace, kdy žalobkyně kromě zdroje příjmů žádné jiné jakkoli významné vazby fotbalisty k České republice neprokázala, nelze mít za prokázané ani to, že by měl fotbalista v České republice středisko životních zájmů ve smyslu čl. 4 odst. 2 Smlouvy. Pokud měl fotbalista v rozhodném období středisko životních zájmů jen v Bosně a Hercegovině, podle čl. 4 odst. 2 Smlouvy se předpokládá, že je rezidentem pouze Bosny a Hercegoviny, přičemž současně nemá význam zkoumat naplnění dalších kritérií, která přicházejí v úvahu výhradně tehdy, nepostačuje-li kritérium střediska životních zájmů osoby k určení její daňové rezidence. Daňovým orgánům proto nelze vytýkat, že další kritéria zcela pominuly.

Lze tedy shrnout, že daňové orgány postupovaly správně, pokud fotbalistu nepovažovaly za daňového rezidenta České republiky a vycházely z toho, že byl daňovým rezidentem Bosny a Hercegoviny, 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 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 Bosny a Hercegoviny. Za této situace daňové orgány v projednávané věci zcela správně aplikovaly čl. 16 Smlouvy umožňující zdanit v České republice příjmy daňového rezidenta Bosny a Hercegoviny, které pobírá jako sportovec z takovéto 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 v měsících dubnu až červenci 2011 neučinila, správce daně jí tuto daň zcela oprávněně doměřil k přímé úhradě.

K námitkám žalobkyně poukazujícím na čl. 5, resp. čl. 3 odst. 2 Smlouvy, soud podotýká, že neshledal žádný důvod pro aplikaci těchto ustanovení, neboť napadené rozhodnutí zcela správně vychází z výkladu čl. 4 Smlouvy a zejména z toho, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno k prokázání skutečnosti, že fotbalista byl daňovým rezidentem České republiky. Na těchto závěrech nemohou další žalobkyní zmiňovaná ustanovení Smlouvy nic změnit. Žalobkyně se mýlí také v tom, že požaduje, aby daňové orgány prokázaly, na základě jakého právního vztahu užíval fotbalista byt v Bosně a Hercegovině. Tento požadavek je totiž v příkrém rozporu se shora vysvětleným rozložením důkazního

břemene v daňovém řízení, kdy toto břemeno netížilo správce daně, nýbrž žalobkyni, která je neunesla a která ani nezpochybňovala, že fotbalista byl rezidentem Bosny a Hercegoviny. V této souvislosti soud připomíná, že sama žalobkyně po tři měsíce nakládala s příjmy fotbalisty tak, jakoby šlo o daňového nerezidenta České republiky, a poté bez jakéhokoli vysvětlení či změny skutkového nebo právního stavu po další čtyři měsíce nakládala s jeho příjmy, jakoby byl českým daňovým rezidentem. Tuto změnu postoje žalobkyně navzdory výzvě správce daně ani dodatečně nijak nevysvětlila, resp. se o to vůbec nepokusila.

Argumentovala-li žalobkyně zákazem diskriminace upraveným v čl. 23 Smlouvy, soud uvádí, že podle odstavce 1 věty první tohoto ustanovení „[s]tátní příslušníci jednoho smluvního státu nebudou podrobeni ve druhém smluvním státě žádnému zdanění nebo jakýmkoliv povinností s ním spojeným, které jsou jiné nebo tíživější než zdanění a spojené povinnosti, kterým jsou nebo mohou být podrobeni státní příslušníci tohoto druhého státu, kteří jsou, zejména s ohledem na rezidenci, ve stejné situaci.“ Vzhledem k tomu, že žádné z výše citovaných a v projednávané věci aplikovaných ustanovení, včetně žalobkyní výslovně akcentovaného § 38s zákona o daních z příjmů, 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 § 38s zákona o daních z příjmů soud uvádí, že toto ustanovení nedává daňovým orgánům, pokud jde o určení základu pro výpočet vybírané nebo sražené daně, žádný prostor pro úvahy. 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. 16 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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

V Ústí nad Labem dne 7. června 2017

Mgr. Václav Trajer v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Iva Tovarová