



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Roučky a soudců JUDr. Petra Kuchynky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobce: Ing. T.K., zastoupeného JUDr. Tomášem Machem, advokátem, se sídlem Praha 8, Křižíkova 18, proti žalovanému: Odvolací finanční ředitelství, se sídlem Brno, Masarykova 31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 27. 9. 2012, čj. 7186/12-1100-400623,**

t a k t o:

- I. **Rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 27. 9. 2012, čj. 7186/12-1100-400623 se z r u š u j e a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení .**
- II. **Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení ve výši 19.172,- Kč, k rukám zástupce žalobce JUDr. Tomáše Macha, do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku .**

O d ů v o d n ě n í

Žalobou ze dne 14. 11. 2012 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 27. 9. 2012, čj. 7186/12-1100-400623 (dále též jen „*napadené rozhodnutí*“), kterým bylo zamítnuto žalobcovo odvolání a potvrzeno rozhodnutí (platební výměr) Finančního úřadu v Plzni ze dne 19. 3. 2012, čj. 136685/12/138911404705 (dále též jen „*platební výměr*“ nebo „*prvoinstanční rozhodnutí*“). Prvoinstančním rozhodnutím byla žalobci vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2010 ve výši 144.090,- Kč.

[II] Skutkový základ věci

Na základě výsledku postupu k odstranění pochybností vydal Finanční úřad v Plzni dne 19. 3. 2012 pod čj. 136685/12/138911404705 platební výměr na daň z příjmů fyzických osob, kterým žalobci vyměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2010 ve výši 144.090,- Kč. Žalobce se proti prvoinstančnímu rozhodnutí odvolal. Tehdejší Finanční ředitelství v Plzni odvolání zamítlo a platební výměr potvrdilo, přičemž konstatovalo, že „(...) poplatník byl jako daňový rezident České republiky povinen podat přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2010 a uvést v něm své celosvětové příjmy (v daném případě příjmy ze závislé činnosti ze zdrojů ze zahraničí vyplácené dánským zaměstnavatelem za práci vykonávanou v Dánsku a v Austrálii), a to v souladu s § 6 odst. 13 a 14 zákona č. 586/1992 Sb. zvýšené o povinné pojistné, a pro vyloučení dvojího zdanění vyjmout ze zdanění část těchto příjmů, a to příjmů, které měly zdroj v Dánsku. V České republice tak byl poplatník povinen v přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2010 zdanit v konečné fázi příjmy ze závislé činnosti ze zdrojů ze zahraničí vyplácené dánským zaměstnavatelem za práci vykonávanou mimo území Dánska, a to v souladu s § 6 odst. 13 a 14 zákona č. 586/1992 Sb. zvýšené o povinné pojistné. (...)“.

Problematika daní z příjmů byla upravena zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro rok 2010 (dále též jen „zákon o daních z příjmů“).

Úprava zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku mezi Českou republikou a Dánským královstvím byla obsažena ve Smlouvě mezi vládou České socialistické republiky a vládou Dánského království o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a majetku vyhlášené vyhláškou ministra zahraničních věcí ze dne 15. 2. 1983 č. 53/1983 Sb. (dále též jen „Smlouva č. 1“).

Úprava zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní mezi Českou republikou a Australským svazem byla upravena ve Smlouvě mezi Českou republikou a Austrálií o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu vyhlášené ve sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 5/1996 Sb. (dále též jen „Smlouva č. 2“).

V souvislosti s přijetím zákona č. 456/2011 Sb. se v den rozhodnutí soudu ve věci označuje jako žalovaný správní orgán Odvolací finanční ředitelství.

[III] Žaloba

Žalobce namítal, že mu správce daně vyměřil daň z příjmů fyzických osob za rok 2010 ve výši 144.090,- Kč a přikázal mu doplatit částku 42.870,- Kč, i když se žalobce v onom roce na území České republiky zdržoval toliko v řádu několika málo dnů a nesplnil podmínky předvídané zákonem o dani z příjmů pro daňovou rezidenturu (a tedy pro zdanění celosvětových příjmů v České republice). Z území ČR pak příjmy v tomto smyslu neměl.

Žalobce tvrdil, že mu vůči ČR nikdy nevznikla daňová povinnost, o které správci daně obou stupňů rozhodli. Příslušná rozhodnutí nemají oporu v zákoně, mezinárodní smlouvě, ani v důkazech, což mělo být při řádném provedení a zhodnocení důkazů zjištěno. Správci daně

tak žalobce nezákonně zkrátili na jeho majetkových právech. Pro povinnost zaplatit daň zde nebyla skutková opora, taková povinnost objektivně neexistovala.

Žalobce tvrdil, že ve věci je nejprve nutno vyřešit otázku aplikace Smlouvy č. 1. Z hlediska vyměření daně z příjmu je zde určující její čl. 4, který upravuje daňový domicil. Věta (1) definuje výraz „osoba mající bydliště ve smluvním státě“ jako osobu, která je dle národního předpisu podrobena zdanění svých příjmů. Věta (2) z toho vyjímá osoby, které jsou v daném státě podrobeny pouze dani z příjmů z toho státu. V praxi to znamená, že výrazem „osoba mající bydliště v jednom smluvním státě“ je poplatník, který je v tomto státě podroben zdanění svých celosvětových příjmů. Jaký poplatník splňuje tuto podmínku, již smlouva nedefinuje. Naopak se odvolává na znění národních zákonů jednotlivých smluvních stran. Věta (3) poté uvádí postup zjištění domicilu v případě, že by daňový subjekt byl podle národních předpisů obou států (ČR a Dánska) podroben zdanění celosvětových příjmů. Cílem určení daňového domicilu je zamezení dvojího zdanění, jak vyplývá z názvu smlouvy. Smlouva je tedy nadřazená národním daňovým předpisům, ale odvolává se na ně stran určení, zda by ke dvojímu zdanění došlo.

Dánský správce daně proto použil Smlouvu č. 1 a podle svého národního předpisu identifikoval žalobce pouze jako osobu podrobenou k dani z příjmů ze zdrojů umístěných v Dánsku, nikoliv z příjmů celosvětových. To uznal i český správce daně. Ten by měl postupovat stejně, a tedy následně použít § 2 zákona o daních z příjmů. Z jeho znění plyne, že žalobce nebyl podroben zdanění celosvětových příjmů, ale pouze ze zdrojů v ČR, neboť se na území ČR obvykle nezdržoval, ani zde neměl skutečné bydliště v materiálním slova smyslu. Po identifikování v obou státech jakožto nerezident se aplikace Smlouvy č. 1 zastaví na větě (3). Postup pro určení domicilu by se použil pouze tehdy, pokud by oba státy identifikovaly žalobce jako rezidenta dle svých národních předpisů. Protože k tomuto nedošlo, není zde riziko dvojího zdanění a zastavuje se aplikace Smlouvy č. 1. Pro úplnost žalobce poukázal na skutečnost, že analogicky je tomu v případě řešení otázky aplikovatelnosti Smlouvy č. 2, která se v žalobcově případě žalobce, vzhledem ke skutkovému průběhu, rovněž neaplikovala.

Výraz „bydliště“ není ve Smlouvě č. 1 přímo definován. Je definován pouze odkazem na národní předpisy. Pro Českou republiku je to zákon o daních z příjmů. Ten v § 2 odst. 4 nedefinuje „bydliště“ jako „trvalý pobyt“ či „trvalé bydliště“. Naopak, bydliště pro tento zákon je „místo, kde má poplatník stálý byt za okolností, z nichž lze usuzovat na jeho úmysl se v tomto bytě zdržovat“. Žalobce však v roce 2010 neměl na území České republiky stálý byt ani neměl úmysl se zde zdržovat. V tomto roce pobýval v ČR jen v řádu dnů, tudíž nesplnil podmínky pro daňovou rezidenturu a nebyl subjektem, který by měl přiznávat a platit daň za celosvětový příjem České republiky (když zde příjmy ze závislé činnosti ani samostatné výdělečné činnosti neměl). Žalobce v té souvislosti specifikoval časové úseky roku 2010, během nichž střídavě pobýval v Polsku, Dánsku, Austrálii a České republice.

Z navrženého dokazování a dokazování, které měl řádně provést správce daně, je zřejmé, že žalobce v r. 2006 vycestoval do Dánska za účelem studia, následně v Dánsku zůstal a pracoval až do jeho odjezdu do Australského svazu a následného a původně neplánovaného návratu do ČR v r. 2011. V České republice si přitom po celou dobu pobývání

v zahraničí neponechal žádné reálné bydliště, toliko byl v CEO hlášen k pobytu na adrese svých rodičů, kde jako dítě před odchodem do zahraničí žil. Na této adrese však neměl své osobní věci, pokoj, ve které vyrůstal původně se svými sourozenci, nyní plně využívala sestra, a žalobce tak zde neměl ani přechodné místo reálného pobytu, které by mohlo, byť okrajově, indikovat domicil. O tomto svědčí i to, že od počátku návratu do ČR v roce 2011 si hledal a využíval výhradně nájemní bydlení.

Správci daně obou stupňů sdíleli názor, že pojem „bydliště“ pro určení daňového rezidentství je nutno vykládat s ohledem na různé formy osobních vazeb poplatníka na daný stát. Závěry finančního ředitelství a jeho odůvodnění o daňové rezidentuře žalobce v Plzni však naprosto rezignují na výstup provádění navržených důkazů v řízení před správcem daně a nerespektují fakt, že dle zákona o daních z příjmů nebyly žalobcem splněny podmínky pro daňovou rezidenturu v České republice, že zde žalobce neměl žádné příjmy a tudíž nemohl být subjektem, který by měl přiznávat a platit daň za celosvětový příjem České republiky, tedy že platební výměr byl vydán v rozporu se zákonem. Ani daňové tvrzení, nemá-li oporu v dokazování, pak nelze brát jako důkaz, navíc bylo-li, jak bylo ve správním řízení argumentováno, podáno omylně.

[III] Vyjádření žalovaného správního orgánu

Žalovaný ve vyjádření k žalobě ze dne 27. 2. 2013 vymezil meritum žaloby na otázku, zda žalobce byl v rozhodném období, tj. zdaňovacím období roku 2010, českým daňovým rezidentem a zda měl povinnost zdaňovat celosvětové příjmy v České republice.

Žalovaný připomněl, že žalobce, státní občan České republiky, si po celou dobu pobytu v zahraničí ponechal v ČR místo trvalého pobytu, a to na adrese rodičů. Na té se také v letech 2006 až 2011 zdržoval při občasných několikadenních návštěvách České republiky. Z popsaného žalobcova jednání dle žalovaného zřetelně plyne, že neměl v úmyslu zpřetrhat své vazby k České republice, tj. neprojevil žádným způsobem vůli, že by již nadále neměl v úmyslu trvale se zdržovat v České republice, přičemž není podstatné, zda na adrese rodičů či na jiném místě.

Žalovaný byl toho názoru, že žalobce je daňovým rezidentem České republiky. Dle čl. 1 Smlouvy č. 1 se tato smlouva vztahuje na osoby, které mají bydliště či sídlo v jednom nebo v obou smluvních státech. Daňový domicil osoby upravuje čl. 4 Smlouvy č. 1. Dle čl. 4 odst. 1 označuje výraz „osoba mající bydliště či sídlo v jednom smluvním státě“ pro účely této smlouvy jakoukoli osobu, která je podle práva tohoto státu podrobena v tomto státě zdanění z důvodu svého bydliště, pobytu, místa vedení nebo každého jiného podobného kritéria. Čl. 4 odst. 2 pak upravuje případy určení postavení fyzické osoby, kdy má fyzická osoba podle čl. 4 odst. 1 bydliště v obou smluvních státech. Daňový domicil se určuje podle čl. 4 odst. 2 postupně dle následujících kritérií: a) Předpokládá se, že tato osoba má bydliště v tom státě, v němž má stálý byt. Jestliže má stálý byt v obou smluvních státech, předpokládá se, že má bydliště v tom státě, s nímž jsou její osobní a hospodářské vztahy nejužší (středisko životních zájmů). b) Nemůže-li být určen stát, v němž má tato osoba středisko svých životních zájmů, nebo jestliže nemá stálý byt v žádném z obou států, předpokládá se, že má bydliště v tom státě, ve kterém se obvykle zdržuje. c) Jestliže se tato osoba obvykle zdržuje

v obou státech nebo jestliže se obvykle nezdržuje v žádném z nich, předpokládá se, že má bydliště v tom státě, jehož je příslušníkem. d) Jestliže je tato osoba příslušníkem obou států nebo jestliže není příslušníkem žádného z nich, příslušné úřady smluvních států upraví otázku vzájemnou dohodou.

Podle čl. 4 odst. 2 písm. a) věty první Smlouvy č. 1 má osoba bydliště v tom státě, v němž má stálý byt. Koncepce stálého bytu (vlastní či pronajatý dům nebo byt, najatá zařízená místnost) vychází z toho, že si jej fyzická osoba pořídila pro trvalé užívání, na rozdíl od pobytu, z něhož je zřejmý pobyt na kratší trvání (podnikání, rekreace, vzdělání apod.). Pojem stálý byt nelze vykládat *stricto sensu*, naopak je nutné pod něj zahrnout též např. i hotelové zařízení. Pokyn GFR č. D-6 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, připouští jako výkladové vodítko k posouzení úmyslu poplatníka zdržovat se trvale ve stálém bytě i hledisko osobního a rodinného stavu, tj. žije-li v něm rovněž např. s manželkou, dětmi, rodiči, či zda je byt využíván v návaznosti na jeho ekonomické aktivity (podnikání, zaměstnání apod.). Dle uvedeného nemohl žalovaný dospět k jinému názoru, než že žalobce má stálý byt jak v Dánsku (zde pracuje a žije se svojí přítelkyní, která se v říjnu 2010 stala jeho manželkou), tak v České republice (kde při návštěvách pobývá v bytě svých rodičů). Pokud má fyzická osoba stálý byt v obou smluvních státech, nastupuje druhé kritérium, a to že má bydliště v tom státě, s nímž jsou její osobní a hospodářské vztahy nejužší (středisko životních zájmů). Žalovaný na základě zjištěných informací o žalobci dospěl k závěru, že u žalobce nelze jednoznačně určit, ve které zemi má středisko životních zájmů, zda-li v Dánsku (zde pracoval, žil s přítelkyní, později manželkou), České republice (zde má žalobce rodiče a sourozence), či v jiné zemi (např. v Polsku, kde žijí rodiče žalobcovy ženy). Pro takové situace čl. 4 odst. 2 písm. b) Smlouvy č. 1 stanoví, že nemůže-li být určen stát, v němž má osoba středisko svých životních zájmů, předpokládá se, že má bydliště v tom státě, ve kterém se obvykle zdržuje. Nicméně žalobce se v roce 2010 obvykle nezdržoval ani v České republice, ani v Dánsku, ani v jiné zemi, což dokládá část žaloby, kde žalobce vypočítává jednotlivé země pobytu v časových úsecích roku 2010. Pro případ, že se fyzická osoba obvykle nezdržuje v žádném z obou států, stanoví čl. 4 odst. 2 písm. c) Smlouvy č. 1 předpoklad, že má bydliště v tom státě, jehož je příslušníkem. Žalobce je státním příslušníkem České republiky, a tak dle čl. 4 odst. 2 písm. c) Smlouvy má daňový domicil v České republice.

Žalovaný podotkl, že žalobci plynuly ve zdaňovacím období kalendářního roku 2010 příjmy ze závislé činnosti ze zdrojů ze zahraničí vyplácené dánským zaměstnavatelem za práci vykonávanou žalobcem v Dánsku a v Austrálii. Dánsko mělo dle čl. 15 odst. 1 Smlouvy č. 1 právo na zdanění jen příjmů vyplácených dánským zaměstnavatelem za práci vykonávanou v Dánsku. Jelikož po určité období v roce 2010 byly žalobci vypláceny příjmy dánským zaměstnavatelem za práci konanou mimo území Dánska (v Austrálii), neměla dánská strana právo na zdanění takových příjmů. Tyto příjmy tak v souladu s čl. 15 odst. 1 Smlouvy č. 1 podléhaly zdanění jen ve státě daňové rezidence žalobce, tj. na základě čl. 4 odst. 2 písm. c) Smlouvy č. 1 v České republice. Pro úplnost žalovaný doplnil, že ke zdanění příjmů vyplácených žalobci dánským zaměstnavatelem za práci vykonávanou mimo území Dánska (tj. v Austrálii) neměla právo ani australská strana, protože došlo k naplnění podmínek stanovených v čl. 15 odst. 2 Smlouvy č. 2. Žalobci byly vypláceny příjmy

zaměstnavatelem se sídlem v Dánsku, a to za práci uskutečněnou v Austrálii, kde se zdržoval po 151 dní v roce 2010.

Podle žalovaného nebylo možné dospět k jinému právnímu názoru, než že žalobce měl dle § 38g zákona o daních z příjmů, jakožto český daňový rezident, podat daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob. Dvojí zdanění příjmů ze zahraničí se pak vyloučí na základě tzv. metody vynětí, což stanoví § 38f odst. 4 zákona o daních z příjmů, a také čl. 23 odst. 2 písm. a) Smlouvy č. 1. Ze zdanění v České republice však mohou být v případě žalobce vyňaty pouze příjmy za práci vykonávanou pro dánského zaměstnavatele v Dánsku. Příjmy žalobce za práci konanou pro dánského zaměstnavatele mimo území Dánska se zdaňují pouze v České republice, a není tak nutné aplikovat žádnou metodu pro vyloučení dvojího zdanění. Pro úplnost žalovaný dodal, že dle § 6 odst. 13 zákona o daních z příjmů (pro zdaňovací období roku 2010), u poplatníka, který má příjem ze závislé činnosti a z funkčních požitků plynoucí ze zahraničí, tvořil dílčí základ daně příjem z této činnosti zvýšený o povinné pojistné (za předpokladu, že Česká republika s tímto státem uzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění).

Žalovaný shrnul, že žalobce jako český daňový rezident, měl povinnost podat daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 a uvést v něm své celosvětové příjmy (tj. příjmy za práci pro dánského zaměstnavatele v Dánsku i v Austrálii) zvýšené o povinné pojistné a pro vyloučení dvojího zdanění vyjmout ze zdanění tu část příjmů, které vyplatil dánský zaměstnavatel za práci vykonanou na území Dánska. V České republice měl žalobce, dle názoru žalovaného, v konečné fázi zdanit příjmy vyplácené dánským zaměstnavatelem za práci vykonávanou mimo území Dánska zvýšené o povinné pojistné (tj. zdanit v České republice příjmy za práci vykonávanou v Austrálii zvýšené o povinné pojistné).

K návrhu na výslech sedmi svědků, převážně žalobcových rodinných příslušníků, žalovaný podotkl, že se jedná o nově navržený důkazní prostředek, který žalobce v řízení před správním orgánem nepožadoval provést, ač byl několikrát vyzván k prokázání jím tvrzených skutečností. Žalovaný tak považuje výslech navržených svědků za neúčelný a nevhodný, jelikož byl toho názoru, že navržení svědci nemohou přinést nové poznatky, které by měly vliv na určení daňového domicilu žalobce.

[IV] Replika

Žalobce v replice ze dne 20. 3. 2013 zdůraznil, že podstatné je, že správce daně pochybil v právním posouzení věci při rozhodování o daňové povinnosti žalobce v tom smyslu, že aplikoval na okolnosti žalobcovy osoby Smlouvu č. 1 v situaci, kdy tato neměla být aplikována. Správce daně totiž tuto Smlouvu aplikoval na příjmy, které žalobce realizoval v Austrálii, nikoliv v Dánsku, a to v situaci, když žalobce neměl v ČR bydliště, ale neměl již jej ani v Dánsku, a neměl tak nadále k této jurisdikci relevantní vztah. Právě proto, že jej pak neměl žalobce už ani v Dánsku, nelze rozsah této mezinárodní smlouvy aplikovat na determinaci daňového domicilu žalobce, ale je třeba namísto této smlouvy buďto vycházet z jiné mezinárodní smlouvy (například s místem, kde je příjem realizován – Austrálie), a není-li takové, pak podle čistě národního právního předpisu, tedy zákona č. 586/1992 Sb.

Dle žalobce se měl v daném případě aplikovat článek 5 Smlouvy č. 2, nikoliv mezinárodní smlouva s Dánskem. Tomu svědčí nejen již v žalobním návrhu navržené dokazování o pobytu a (ne)existenci bydliště žalobce, ale také to, že Dánsko došlo k závěru, právě z důvodu, že se tam žalobce odhlásil při odjezdu do Austrálie, že je třeba na žalobce hlásit České republice, když v Dánsku, resp. ve vztahu k Dánsku, již nelze výběr daně zákonně realizovat.

[V] Posouzení věci krajským soudem

Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „soudní řád správní“ nebo „s. ř. s.“).

Podle § 75 odst. 1 soudního řádu správního soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.

Podle § 75 odst. 2 soudního řádu správního věty první soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.

Soud po provedeném jednání, při němž strany sporu setrvaly na svých stanoviscích, dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

Podstata souzeného sporu tkvěla v tom, jak měly být zdaněny žalobcovy příjmy vyplacené mu v Austrálii v roce 2010, resp., zda žalobce byl stran těchto příjmů v roce 2010 daňovým rezidentem ve smyslu § 2 odst. 2 zákona o daních z příjmů.

Vznik daňově právního vztahu daňového subjektu k určitému státu je založen buď tím, že se takový subjekt na území tohoto státu určitou specifikovanou dobu zdržuje, nebo že zde dosahuje příjmů, či zde má umístěn majetek. Při uplatňování daně z příjmů v mezinárodním zdanění rozlišují zákon o daních z příjmů i jednotlivé smlouvy o zamezení dvojího zdanění u právnických i fyzických osob tzv. daňové tuzemce - daňové rezidenty a daňové cizozemce - daňové nerezidenty.

V zásadě platí, že pojmy daňový rezident a daňový nerezident samostatně vymezují právní normy každého státu a nelze je ztotožňovat s tím, jak je vymezují mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Smlouvy tyto pojmy vymezují odlišně, a pokud jsou uzavřeny, je nutné odhlédnout od jejich vnitrostátní definice. V obecné rovině lze vycházet z toho (k tomu srov. např. Sojka, Vlastimil. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a ZDP. ASPI ID: LIT26326CZ. Praha. 2006), že *„daňový rezident určitého státu je poplatník s neomezenou (celosvětovou) daňovou povinností vůči tomuto státu. Znamená to, že se jeho daňová povinnost vztahuje jak na příjmy plynoucí z tohoto státu, tak i na příjmy plynoucí ze zahraničí. O daňovém rezidentovi starší smlouvy o zamezení dvojího zdanění a odborná literatura hovoří také jako o osobě s daňovým domicilem v určitém státě. Pojmy rezident státu a daňový rezident státu nejsou totožné. Obecné právo používá termínu rezident zpravidla v souvislosti s určením státní příslušnosti nebo trvalého pobytu. Pro daňové účely se vymezuje pojem daňový rezident odlišně - pouze ve vztahu k daňové povinnosti. Daňový domicil poplatníka obvykle souvisí s jeho pobytem na určitém území a s jeho osobními a hospodářskými vazbami. (...) Daňový nerezident určitého státu je naopak poplatník*

s omezenou daňovou povinností vůči tomuto státu. Jeho daňová povinnost je zde omezena výhradně na příjmy ze zdrojů na území tohoto státu, na majetek nacházející se na území tohoto státu, popř. i jiným způsobem. Jde-li o státy, které mezi sebou nemají uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, může dojít i k tomu, že jeden poplatník bude daňovým rezidentem ve dvou státech a přinejmenším část jeho příjmů bude zdaněna dvakrát. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění takovouto situaci vylučují. Jeden poplatník může být daňovým rezidentem jednoho státu a osobou s omezenou daňovou povinností (daňovým rezidentem) v mnoha dalších státech. Zejména u fyzických osob je osoba s neomezenou a omezenou daňovou povinností definována výrazně odlišně v ZDP a ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění.“.

Podle § 2 odst. 2 zákona o daních z příjmů jsou poplatníci (fyzické osoby) daňovými rezidenty České republiky, pokud mají na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržují. Daňoví rezidenti České republiky 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.

Podle § 2 odst. 3 zákona o daních z příjmů jsou poplatníci (fyzické osoby) daňovými nerezidenty České republiky, pokud nejsou uvedeni v odstavci 2 nebo to o nich stanoví mezinárodní smlouvy. Daňoví nerezidenti mají daňovou povinnost, která se vztahuje jen na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky (odkaz na § 22 ZDP). Poplatníci, kteří se na území České republiky zdržují pouze za účelem studia nebo léčení, jsou daňovými nerezidenty a mají daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, i v případě, že se na území České republiky obvykle zdržují.

Z výše předestřených tezí je zřejmé, že při určování rezidentství se primárně vychází z mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění, která rovněž stanovuje postup pro případ sporného rezidentství, přičemž úprava v takové smlouvě má přednost před národním daňovým předpisem zainteresovaných smluvních států.

Žalobce pobýval od roku 2006 v Dánsku, nejprve jako student, později jako zaměstnanec dánské společnosti Logis A/S. V roce 2010 pak pro tohoto zaměstnavatele pracoval na území Dánska a Austrálie.

Mezi stranami nebylo sporu o tom, že dánská daňová správa měla právo na zdanění těch žalobcových příjmů, které byly žalobci na území Dánského království vyplaceny dánským zaměstnavatelem (k tomu srov. str. 9 napadeného rozhodnutí: „(...) *Dánská strana podle Článku 15 odst. 1 smlouvy č. 53/1983 Sb. měla právo na zdanění jen těch příjmů vyplacených dánským zaměstnavatelem za práci vykonávanou v Dánsku.*“). K tomuto kroku také došlo, což žalobce dokladoval potvrzením – informací o dani – předloženým finančnímu úřadu. Stran příjmů vyplacených žalobci dánským zaměstnavatelem mimo území Dánska, v Austrálii, pak správce daně dospěl k závěru, že: „*Pokud pak příjmy byly dánským zaměstnavatelem vyplaceny za práci vykonávanou mimo území Dánska, dánská strana právo na zdanění takových příjmů neměla.*“.

Jak je predestřeno výše, podstata souzeného sporu tak spočívala v tom, jak měly být zdaněny žalobcovy příjmy vyplacené mu v Austrálii v roce 2010, resp., zda žalobce byl stran těchto příjmů v roce 2010 daňovým rezidentem ve smyslu § 2 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Správci daně obou stupňů se shodli na tom, že žalobce takovým rezidentem byl.

Soud se primárně zaměřil na to, zda byl takový závěr dostatečně odůvodněn.

Finanční úřad v Plzni uvedl v protokolu, který se stal podkladem pro platební výměr, mj. toto: „(...) *Pan K. měl v roce 2010 bydliště v ČR (...), byť se v něm téměř nezdržoval. Z tohoto důvodu je dle téhož ustanovení SZDZ mezi ČR a Dánskem, která má přednost před zákonem o dani z příjmů (tj. rovněž definice bydliště dle zákona o dani z příjmů je aplikovatelná až po rozklíčování rezidentství dle SZDZ), rezidentem ČR. Pro určení rezidentství pana K. v ČR svědčí dále: a) Pan K. sám ve svém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2010 deklaroval, že rezidentem ČR je. b) V rámci automatické výměny informací na základě SZDZ mezi ČR a Dánskem byly České daňové správě zaslány k dalšímu využití informace poskytnuté dánskou daňovou správou týkající se příjmů plynoucích panu K. jakožto osobě, která v Dánsku uvedla, že je za daňový rok 2010 rezidentem České republiky. c) Z předložených kopií výpisů z účtu vedeného dánskou bankou DANSKE BANK je zřejmé, že tyto byly v sedmero případech zasílány na adresu bydliště pana Kovářika v ČR. d) Pan K. nepředložil důkaz o tom, že je rezidentem v jiné zemi. (...)*“.

Finanční ředitelství v Plzni pak nejprve vyloučilo aplikaci kritérií daných v čl. 4 odst. 2 Smlouvy č. 1 (str. 7 napadeného rozhodnutí) na určení místa žalobcova bydliště, příp. místa, kde se obvykle zdržuje, a na téže straně pak následně vyjevilo dle názoru soudu stěžejní argumentaci pro závěr stran žalobcova daňového rezidentství: „(...) *Finanční ředitelství v Plzni uvádí, že pojem „bydliště“ pro určení daňového rezidentství je nutno vykládat s ohledem na různé formy osobních vazeb poplatníka na daný stát. Nelze ho automaticky ztotožňovat s místem trvalého pobytu, tj. s adresou pobytu občana v České republice, nebo s vlastnictvím konkrétní nemovitosti na území České republiky. Lze však uvést, že místo trvalého pobytu či vlastnictví nemovitosti na území České republiky lze považovat za okolnosti, které by svědčily pro to, že určitá osoba má úmysl trvale se v České republice zdržovat. V případě poplatníka je zřejmé, že tento v r. 2006 vycestoval do Dánska za účelem studia, následně v zahraničí i pracoval, a to až do jeho návratu do České republiky v r. 2011. V České republice si přitom po celou dobu pobývání v zahraničí ponechal místo trvalého pobytu, a to na adrese místa pobytu jeho rodičů, kde běžně pobýval v době, kdy se fyzicky v České republice v průběhu let 2006 až 2011 zdržoval, následně se pak do České republiky po ukončení studia a zaměstnávání v zahraničí vrátil, a to i se svojí manželkou, a pro účely dalšího pobývání na území České republiky si v České republice pronajal byt. Z výše uvedeného je zřejmé, že po celou dobu pobytu poplatníka v zahraničí nadále zůstaly osobní vazby poplatníka k České republice, tzn. poplatník žádným způsobem neprojevil svou vůli, že by již nadále neměl úmysl trvale se v České republice zdržovat, není přitom podstatné, zda v bytě rodičů, či na nějakém jiném místě v České republice (byt rodičů je přitom možné považovat za místo, kde má poplatník stálý byt za okolností, z nichž je možné usuzovat na jeho úmysl trvale se v tomto bytě zdržovat, neboť s ohledem na vztah rodič - dítě není předpoklad, že by se pobývání v takovém bytě v běžných vztazích řešilo např. nájemní smlouvou). Na výše uvedené přitom nemá vliv, jaké korespondenční adresy poplatník uváděl pro potřeby*

bankovních ústavů v dobách, kdy fyzicky střídavě pobýval v různých státech. Ani v daném případě nebylo v této souvislosti zapotřebí dožadovat dánského správce daně o součinnost, neboť nebylo pochyb o tom, že v Dánsku mělo být na poplatníka nahlíženo jako na daňového nerezidenta, tj. osobu s omezenou daňovou povinností vůči Dánsku.(...)“.

Soud dospěl k závěru, že argumentace finančního ředitelství není dostačující.

Jistě se dá souhlasit s názorem, že pojem „bydliště“ pro určení daňového rezidentství je nutno vykládat s ohledem na různé formy osobních vazeb poplatníka na daný stát, přičemž ho nelze automaticky ztotožňovat s místem trvalého pobytu, tj. s adresou pobytu občana v České republice, příp. s vlastnictvím konkrétní nemovitosti na území České republiky. Stejně tak lze přitakat i tomu, že místo trvalého pobytu či vlastnictví nemovitosti na území České republiky lze považovat za okolnosti, které mohou svědčit pro to, že určitá osoba má úmysl trvale se v České republice zdržovat. Zásadní problém však soud spatřuje v tom, že finanční ředitelství, byť nejprve deklarovalo, že místo trvalého pobytu je pouze jednou z indicií, která může určitým způsobem naznačovat úmysl trvale se v České republice zdržovat, nakonec přijalo tuto okolnost v podstatě jako jedinou pro určení žalobcova daňového rezidentství pro zdaňovací období roku 2010.

Předně je třeba zdůraznit, že v žalobcově případě se jednalo o daň z příjmu právě za rok 2010. Bylo tedy zcela irelevantní hodnotit žalobcův návrat do České republiky v roce 2011 ve vztahu k jeho smýšlení o místě pobytu v roce 2010. Správci daně obou stupňů nezpochybňovali, že těžiště žalobcova pobytu v roce 2010 rozhodně nebylo v České republice, kde v onom období pobýval všehovšudy několik málo dní a vracel se odtud zpravidla do Dánska nebo do Polska. Tento fakt však správními orgány při hodnocení žalobcova „úmyslu zdržovat se v České republice“ nebyl nikterak zohledněn.

Žalovaným byla přijata teze, že žalobce po celou dobu pobytu v zahraničí žádným způsobem neprojevil svou vůli, že by již nadále neměl úmysl trvale se v ČR zdržovat, pro což dle finančního ředitelství svědčilo to, že si v České republice po celou dobu ponechal místo trvalého pobytu (na adrese rodičů, kde běžně pobýval v době, kdy se v České republice v průběhu let 2006 až 2011 zdržoval), a následně se do ČR vrátil a pronajal si zde byt. Žalovaný tak neargumentuje ničím jiným, než žalobcovou adresou trvalého pobytu a tím, že se Ing. K. v roce 2011 vrátil do vlasti. Svůj závěr tedy opírá o to, co jednak sám relativizoval jako rozhodující argument pro případ, že by se jednalo o jedinou takovou okolnost (adresa trvalého pobytu), a dále o to, co pro posouzení poplatníkovy úmyslu v roce 2010 nemělo valného významu (návrat v roce 2011). Zcela mimo tak zůstaly např. žalobcovy osobní a pracovní vazby na Dánské království a tím zcela legitimní námitka stran možné žalobcovy vůle pobývat v roce 2010 nikoliv v ČR, ale právě v Dánsku. V tomto směru správní orgány pouze bez dalšího rezignovaly na závěr dánské daňové správy o tom, že žalobce stran mezinárodních příjmů nebyl dánským daňovým rezidentem.

Na základě výše uvedeného soud dospěl k závěru, že finanční ředitelství nedostatečně zdůvodnilo své rozhodnutí o tom, že žalobce byl v roce 2010 daňovým rezidentem České republiky, a proto **ve smyslu § 78 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 27. 9. 2012, čj. 7186/12-1100-400623,**

zrušil pro vady řízení a podle § 78 odst. 4 s. ř. s. současně vyslovil, že věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému. V dalším řízení je správní orgán vázán právním názorem, který ve zrušujícím rozsudku vyslovil soud (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Správce daně, setrval-li na závěru o daňovém rezidentství žalobce v ČR, se bude muset především zaměřit na doplnění argumentace stran poplatníkovy úmyslu se zde zdržovat.

Soud neprovedl žalobcem navržené důkazy výpisem z bankovních účtů v Dánsku, výpisem z platebních karet žalobce, spisem dánského správce daně, výslechem svědků (L.K., V.K., M.K., P.M.B., T.B., A.M.K., Z.B.) a nájemní smlouvou ze dne 30. 10. 2011, neboť jejich provedení by bylo, vzhledem k důvodům, které vedly soud ke zrušení napadeného rozhodnutí, zjevně nadbytečné.

[VI] Náklady řízení

Žalobce, který měl ve věci úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první soudního řádu správního právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti žalovanému, který ve věci úspěch neměl.

Žalobci byla přiznána náhrada nákladů řízení ve výši **19.172,- Kč**, skládající se **a)** ze zaplaceného soudního poplatku za žalobu ve výši **3.000,- Kč**, a dále **b)** z odměny zástupce žalobce za celkem čtyři úkony právní služby. Jednalo se o dva úkony právní služby poskytnuté před 1. 1. 2013 (převzetí a příprava zastoupení; žaloba), vše ohodnocené částkou 2.100,- Kč/úkon, a dále dva úkony právní služby poskytnuté po 31. 12. 2012 (replika ze dne 20. 3. 2013, účast na jednání soudu dne 23. 9. 2014) ohodnocené částkou 3.100,- Kč/úkon, tj. celkem **10.400,- Kč**. Náhrada nákladů řízení dále sestává z náhrady hotových výdajů za čtyři úkony právní služby po 300,- Kč/úkon, celkem tak **1.200,- Kč**, vše podle § 7, § 9, § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) a § 13 odst. 1 a 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „advokátní tarif“).

Součástí náhrady nákladů řízení je dále náhrada za promeškaný čas v souvislosti s cestou z Prahy do Plzně a zpět na jednání soudu dne 23. 9. 2014, a to ve výši **600,- Kč** [100,- Kč za každou z šesti promeškaných půlhodin ve smyslu § 14 odst. 1 písm. a) a odst. 3 advokátního tarifu při uvažované době trvání jedné cesty z Prahy do Plzně v délce hodiny a půl].

Náhrada nákladů řízení dále sestává z náhrady cestovních nákladů v celkové výši **1.165,- Kč** za cestu z Prahy (adresa kanceláře zástupkyně) do Plzně (adresa soudu) na jednání soudu a zpět dne 23. 9. 2014 a představující celkem 200 km (2 x 100 km) při použití osobního vozu tov. zn. Peugeot 508 s průměrnou spotřebou paliva dle technického průkazu 5,9 litru nafty na 100 km. Uvedená náhrada je složena ze základní náhrady za 1 km jízdy ve výši 3,70 Kč, což v daném případě činí **740,- Kč** [3,70 Kč x 200 km²], a z náhrady za spotřebované pohonné hmoty, což v daném případě činí **425,- Kč** {[5,9 litru x 36 Kč/100] x 200 km²}, to vše ve smyslu § 13 odst. 4 advokátního tarifu ve spojení s § 157 odst. 3 a odst. 4 písm. b) a § 158 odst. 2, odst. 3 větou třetí a odst. 4 větou čtvrtou zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce, ve znění pozdějších předpisů, a § 1 písm. b) a § 4 písm. c) vyhlášky č. 435/2013 Sb.,

o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad (účinné od 1. 1. 2014), když cena nafty motorové stanovená v § 4 písm. c) vyhlášky č. 435/2013 Sb. činí 36,- Kč/1 litr a sazba základní náhrady za 1 km jízdy činí podle § 1 písm. b) vyhlášky č. 435/2013 Sb. u osobních silničních motorových vozidel 3,70 Kč.

Protože žalobce byl zastoupen zástupcem – plátcem DPH, byly odměna zástupce a náhrada zástupce navýšeny o částku **2.807,- Kč** odpovídající dani, kterou je zástupkyně povinna z odměny a z náhrad odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (§ 57 odst. 2 s. ř. s.).

Ke splnění povinnosti nahradit náklady řízení bylo žalovanému určeno platební místo podle § 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. a stanovena pariční lhůta podle § 160 odst. 1 část věty za středníkem o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. (s přihlédnutím k možnostem žalované tuto platbu realizovat).

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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

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

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

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

V Plzni dne 23. září 2014

JUDr. Václav Roučka, v.r.

Za správnost vyhotovení:
Helena Kovářiková

předseda senátu