

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **FK Teplice, a. s.**, se sídlem Na Stínadlech 2796, Teplice, zastoupen JUDr. Ladislavem Sádlíkem, advokátem se sídlem Holečkova 31, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 4. 2015, č. j. 10077/15/5200-10421-706486, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 7. 6. 2017, č. j. 15 Af 51/2015 - 39,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 7. 6. 2017, č. j. 15 Af 51/2015 - 39, **se zrušuje.**

II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 3. 4. 2015, č. j. 10077/15/5200-10421-706486, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** uhradit žalobci k rukám JUDr. Ladislava Sádlíka, advokáta, na náhradě nákladů řízení celkem 28.570 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a rozsudek krajského soudu

[1] Finanční úřad pro Ústecký kraj, Územní pracoviště v Teplicích (správce daně) dodatečným platebním výměrem ze dne 16. 7. 2014, č. j. 1703949/14/2514-24803-507700,

dodatečně stanovil žalobci 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 sdělil mu povinnost uhradit penále ve výši 2.858 Kč.

[2] Žalovaný v záhlaví popsaným rozhodnutím zamítl žalobcovo odvolání a rozhodnutí správce daně potvrdil.
[3] Žalobce brojil proti rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem, který ji v záhlaví označeným rozsudkem zamítl.

[4] Krajský soud uvedl, že předmětem sporu je interpretace pojmu daňový rezident 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 o zamezení dvojímu zdanění“ nebo „smlouva“) a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Na zodpovězení otázky, zda byl fotbalista M. G., který měl s žalobcem uzavřenu dlouhodobou smlouvu o výkonu činnosti profesionálního sportovce, 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 byl žalobce podle § 38d odst. 1 téhož zákona povinen jako plátce daně provést srážku z příjmů vyplácených fotbalistovi a podle odstavce 3 téhož ustanovení ji odvést správci daně. Soud dále vycházel z § 37 zákona o daních z příjmů, podle kterého mají aplikační přednost jednotlivá ustanovení smlouvy o zamezení dvojímu zdanění. Z jejího čl. 4 vyplývá, že pro určení, zda je určitá osoba daňovým rezidentem České republiky, je třeba zkoumat, zda je daná osoba podle vnitrostátních předpisů podrobena v České republice zdanění z důvodu svého bydliště, stálého bytu a podobných kritérií.

[5] Dle krajského soudu z § 2 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 rezidentem České republiky i ve smyslu smlouvy o zamezení dvojímu zdanění.

[6] V projednávané věci správce daně podle názoru soudu jednoznačně formuloval své pochybnosti vyplývající z rozdílného postupu žalobce při vyplácení příjmů fotbalistovi v průběhu zdaňovacího období roku 2011, kdy v měsících lednu až březnu žalobce danil 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 odváděl správci daně, zatímco v měsících dubnu až červenci takto bez jakéhokoli zdůvodnění změny postoje nepostupoval. S ohledem na popsané rozložení důkazního břemene měl soud za prokázané, že žalobce tížila povinnost doložit skutečnosti rozhodné pro určení, zda byl fotbalista v daném období českým daňovým rezidentem, či nikoli.

[7] Daňové orgány podle krajského soudu 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. Sám žalobce navíc tuto skutečnost nijak nerozporoval, pouze se svými tvrzeními bez relevantních důkazů snažil přesvědčit daňové orgány i soud o daňové rezidenci fotbalisty v České republice, kterou dovozoval z ustanovení smlouvy upravujících situace, kdy je fyzická osoba rezidentem obou smluvních států. Tím žalobce de facto potvrzoval, 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 takovéhoto zdanění v mezinárodní smlouvě, bylo namístě užít příslušná ustanovení zákona o daních z příjmů. Daňové orgány proto postupovaly správně, pokud s příjmy, které žalobce fotbalistovi vyplatil, 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 měl podle § 38d odst. 1 téhož zákona srazit a podle odstavce 3 tohoto ustanovení odvést správci daně žalobce, který byla plátcem daně ve smyslu § 38c odst. 1 zákona o daních z příjmů. Vzhledem k tomu, že tak v měsících dubnu až červenci 2011 neučinil, správce daně mu tuto daň zcela oprávněně doměřil k přímé úhradě.

[8] Krajský soud neshledal žádný důvod pro aplikaci čl. 5, resp. čl. 3 odst. 2 smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, neboť napadené rozhodnutí zcela správně vychází z výkladu čl. 4 smlouvy a zejména z toho, že žalobce neunesl důkazní břemeno k prokázání skutečnosti, že fotbalista byl daňovým rezidentem České republiky.

[9] Ve vztahu k námitkám zpochybňujícím postup podle § 38s zákona o daních z příjmů soud uvedl, 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 žalobci fakturoval, nýbrž výhradně to, jaká částka mu byla reálně vyplacena. Zároveň není případná ani argumentace žalobce, 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 měl na mysli žalobce, vůbec nezabývaly a vycházely jen z částek, které žalobce fotbalistovi vyplatil.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[10] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (stěžovatel) kasační stížnost.

[11] Podle stěžovatele čl. 4 smlouvy o zamezení dvojímu zdanění vymezuje postup pro případy, kdy osoba může být rezidentem v obou smluvních státech. To je i posuzovaný případ, a pro určení postavení rezidenta je proto nutné použít nikoli tuzemské právo, ale navazující ustanovení smlouvy. Dle jejího čl. 4 odst. 2 je prvním kritériem pro

určení postavení rezidenta stálý byt. Stěžovatel prokázal smluvní vztah ke konkrétnímu bytu v České republice nájemní smlouvou; jiný byt ani jiná smlouva u správce daně doložena nebyla.

[12] Stěžovatel má za to, že ve věci bylo nutno posoudit případnou existenci stálé provozovny; v případě, že by existovala, není možné po stěžovateli požadovat provedení srážkové daně. Postavení rezidenta ČR v dané věci a existenci stálé provozovny svědčí podnikatelská činnost M. G. ve smyslu čl. 5 odst. 3 smlouvy. Pro určení činnosti podniku je nutné vyjít z výkladu základních pojmů vymezených v čl. 3 odst. 1 písm. g) a písm. j) smlouvy.

[13] Stěžovatel nesouhlasí ani s vypořádáním námitky týkající se zákazu diskriminace. Příměr o srážkové dani při použití § 38s zákona o daních z příjmů ve vztahu k podnikající a registrované osobě se státní příslušností České republiky je dle stěžovatele nevhodný a pro praxi nerealizovatelný. Registrovaný podnikatel má vždy v ČR evidované místo trvalého pobytu a tedy je rezidentem dle podmínek § 2 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Čl. 23 smlouvy vylučuje tíživější nebo vyšší zdanění ve vztahu k osobě, která s ohledem na rezidenci má stejné postavení. Vymezení „postavení osoby“ je nutné vykládat v širším slova smyslu tak, že se srovnává stejné postavení osob s ohledem i na charakter jejich činnosti. Postup použitý orgány finanční správy je ale vůči osobě „nerezidenta“ podstatně tvrdší než postup použitelný vůči osobě ve stejném „podnikatelském“ postavení v případě, pokud se bude jednat o rezidenta ČR. Tento fakt krajský soud svými závěry odmítl i přesto, že vůči rezidentovi ČR s vlastní podnikatelskou činností představující v praxi výkon profese profesionálního fotbalisty není možné použít § 38s zákona o daních z příjmu.

[14] Stěžovatel dle svého názoru unesl důkazní břemeno v rozsahu nezbytném pro právní posouzení věci. Jako jediný v řízení prokázal smluvní vztah dotčené osoby ke konkrétnímu bytu na základě nájemní smlouvy v ČR. Dále poukazoval na fakt registrace fotbalisty jako podnikatele u orgánů finanční správy, přičemž se jedná o skutečnost, která jednak plyne z obsahu správního spisu a současně je ve smyslu § 92 odst. 4 daňového řádu vyjmuta z důkazní povinnosti.

[15] Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[16] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že v daném případě není sporu o tom, že pan G. po dobu svého pobytu v České republice užíval byt pronajatý od stěžovatele a následně pana Mgr. P.; také měl ovšem nadále bydliště u svých rodičů v Sarajevu, odkud přišel v roce 2009 jako nezletilý. Adresu v Sarajevu uvedl při registraci u správce daně v roce 2009 a v průběhu svého působení v České republice žádnou změnu bydliště nenahlásil. V předmětné době měl tedy stálý byt v obou smluvních státech. Za těchto okolností je dalším kritériem pro učení daňové rezidence dle čl. 4 smlouvy středisko životních zájmů, přičemž žalovaný trvá na tom, že středisko životních zájmů pana G. v rozhodné době bylo v Bosně a Hercegovině, neboť šlo místo, kde vždy žil, studoval a hrál za místní klub fotbal, měl tam svou rodinu a majetek. Jedná se místo, odkud dotyčný přišel do České republiky a kam se také po skončení činnosti vrátil.

[17] Žalovanému není zřejmá žádná paralela mezi stálou provozovnou a výkonem činnosti profesionálního sportovce. Stěžovatelovy námitky mířící tímto směrem jsou nedůvodné, nepodložené a pro danou situaci zcela nepřiléhavé. Pro postavení pana G. obsahuje zákon o daních z příjmů i smlouva o zamezení dvojímu zdanění vhodnější ustanovení.

[18] Žalovaný zdůraznil, že ve věci určení daňové rezidence za měsíce leden až březen 2011 stěžovatel sám sebe uvedl do pozice plátce daně a pana G. nepovažoval za daňového rezidenta (postupoval podle § 22 odst. 1 písm. f) bodu 2 ve spojení s § 36 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů a srazil mu daň ve výši 15 %, což je v souladu s čl. 16 smlouvy o zamezení dvojímu zdanění). Stěžovatel nebyl schopen během celého daňového řízení vysvětlit ani doložit, na základě jakých skutečností srážku v měsících duben až červenec 2011 neprovedl a neodvedl.

[19] K námitce nezohlednění nákladů pana G. žalovaný uvádí, že jakékoli zohledňování výdajů poplatníka při uložení přímé platební povinnosti plátci nepřichází v úvahu. Plátce daně vybírané srážkou podle § 38d zákona o daních z příjmů má naprosto stejné povinnosti, ať už je v pozici poplatníka tuzemská nebo zahraniční osoba. Ani tato námitka tedy není dle žalovaného důvodná; a navrhuje proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

III. Posouzení kasační stížnosti

[20] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval formálními náležitostmi kasační stížnosti a dospěl k závěru, že je přípustná.

[21] Po věcném posouzení kasační stížnosti dospěl soud k závěru, že je důvodná.

III.a Relevantní skutkové okolnosti a právní úprava

[22] Stěžovatel uzavřel dne 14. 1. 2009 s fotbalistou M. G. (nar. dne 3. 1. 1992), státní příslušnosti Bosna a Hercegovina, dlouhodobou smlouvu o spolupráci při výkonu sportovní činnosti na období od 14. 1. 2009 do 31. 12. 2011, která byla zrušena dohodou ze dne 31. 7. 2011 k tomuto datu.

[23] Dne 21. 11. 2013 správce daně u stěžovatele zahájil daňovou kontrolu daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2010 a 2011. Výzvou k prokázání skutečností ze dne 27. 1. 2014 správce daně stěžovatele vyzval, aby do patnácti dnů od doručení výzvy vysvětlil, prokázal a doložil, 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 prokázal a doložil, že jako plátce daně postupoval v souladu se smlouvou o zamezení dvojímu zdanění a zákonem o daních z příjmů a uplatnil správný postup zdanění příjmů fotbalisty, a aby doložil potvrzení finančního úřadu o daňovém domicilu (rezidenci) fotbalisty k České republice, popř. jiné písemnosti rozhodné pro určení domicilu.

[24] Stěžovatel totiž srazil fotbalistovi za leden až březen 2011 daň podle § 36 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů ve výši 15 %, kterou následně i odvedl, nicméně za duben až červenec 2011 mu tuto daň z vyplacených příjmů nesrazil. Správci daně proto vznikly pochybnosti o tom, zda stěžovatel při zdanění fotbalisty uplatnil správný postup.

[25] V reakci na tuto výzvu předložil stěžovatel vyjádření ze dne 6. 3. 2014, ve kterém poukázal na čl. 4 smlouvy upravující daňovou rezidenci a k němuž připojil 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 X 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 stěžovatelem na dobu od 19. 2. 2010 do 19. 2. 2011, která byla dodatkem ze dne 23. 6. 2010 prodloužena do 30. 6. 2011. Tato smlouva opravňovala k bydlení v bytě nejen pana G., ale též fotbalisty A. M. ze Srbska a A. M. z Bosny a Hercegoviny (tito fotbalisté zde byli vedeni jako příslušníci domácnosti nájemce - stěžovatele).

[26] Správce daně měl za to, že stěžovatel v průběhu daňové kontroly neprokázal své tvrzení, že fotbalista byl v roce 2011 rezidentem ČR a nevysvětlil, proč v uvedeném období daň nesrazil a neodvedl. Vydal proto výše popsaný dodatečný platební výměr, kterým stanovil stěžovateli k přímé úhradě daň z příjmů fyzických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2011.

[27] Je nutno též zdůraznit, že napadená rozhodnutí správce daně a žalovaného se netýkala přímo hráče – fotbalisty M. G., ale stěžovatele jakožto plátce jeho příjmu. Povinnosti stěžovatele uložené mu správcem daně však přímo souvisí s posouzením otázky správného zdanění příjmů vyplacených zahraničnímu sportovci, které mu od stěžovatele plynuly z činnosti na území České republiky.

[28] Pro posouzení této otázky je nutné stanovit, zda je tento sportovec daňovým rezidentem či nerezidentem České republiky.

[29] Zákon o daních z příjmů definuje *daňové rezidenty* a *nerezidenty* v § 2 odst. 2 a 3. Daňovým rezidentem (daňovým tuzemcem či poplatníkem s daňovým domicilem v ČR) je poplatník, který má na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržuje. Takový poplatník má daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí (neomezená daňová povinnost). Ustanovení § 2 odst. 4 pak vymezuje, že *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. Poplatníky *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.

[30] Podle § 2 odst. 3 zákona o daních z příjmů jsou *daňovými nerezidenty* (daňovými cizozemci) poplatníci neuvedení v odstavci 2 nebo ti, o nichž to stanoví mezinárodní

smlouvy. Tito poplatníci mají *omezenou daňovou povinnost*, která se vztahuje jen na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky (§ 22).

[31] Podle § 37 zákona o daních z příjmů se ustanovení tohoto zákona použije, jen pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak. Nehledě na znění citovaného ustanovení, upřednostňuje aplikaci vyhlášených mezinárodních smluv, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas a jimiž je Česká republika vázána, rovněž čl. 10 Ústavy. Lze tedy konstatovat, že mezinárodní smlouvy o zamezení dvojímu zdanění jsou aplikačně nadřazeny zákonu o daních z příjmů. Za splnění předpokladů stanovených danou mezinárodní smlouvou o zamezení dvojímu zdanění tak nastupuje povinnost, nikoli možnost, aplikace příslušné smlouvy.

[32] Za takovou smlouvu je nutno v nyní souzené věci považovat Smlouvu 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.

[33] Dle jejího čl. 4 odst. 1 *výraz „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.*

[34] Podle čl. 4 odst. 2 smlouvy platí, že *jestliže fyzická osoba je podle ustanovení odstavce 1 rezidentem obou smluvních států, bude její postavení určeno následujícím způsobem:*

> *a) předpokládá se, 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);*
>
> *b) jestliže nemůže být určeno, ve kterém státě má tato osoba středisko svých životních zájmů nebo jestliže nemá k dispozici stálý byt v žádném státě, předpokládá se, že je rezidentem pouze toho státu, ve kterém se obvykle zdržuje;*
>
> *c) jestliže se tato osoba obvykle zdržuje v obou státech nebo v žádném z nich, předpokládá se, že je rezidentem pouze toho státu, jehož je státním příslušníkem;*
> *d) jestliže je tato osoba státním příslušníkem obou států nebo žádného z nich, upraví příslušné úřady smluvních států tuto otázku vzájemnou dohodou.*

[35] V této fázi je tedy nutno mírně korigovat názor krajského soudu, který na s. 8 rozsudku uvedl, že stěžovatel měl prokázat, že fotbalista splnil podmínky uvedené v § 2 odst. 4 zákona o daních z příjmů (zdržování se na území alespoň 183 dnů nebo stálý byt). Smlouva o zamezení dvojímu zdanění totiž podmínku obvyklého zdržování se ve smyslu pobytu delšího než 183 dnů na území druhého smluvního státu neobsahuje. Tento

dílčí nedostatek ovšem nemůže mít vliv na zákonnost rozhodnutí krajského soudu, neboť, jak krajský soud správně poznamenal, otázka pobytu v délce alespoň 183 dnů nebyla předmětem sporu; důkazní řízení se koncentrovalo na prokazování existence stálého bytu, přičemž toto kritérium odpovídá úpravě v čl. 4 odst. 2 písm. a) smlouvy, který byl v dané věci klíčový.

[36] V souzené věci není mezi stranami sporu o tom, že fotbalista byl v rozhodném období daňovým rezidentem obou smluvních států. Pro určení jeho postavení tak byl rozhodující čl. 4 odst. 2 smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, který obsahuje kritéria vedoucí k řešení konfliktu v případě dvojího rezidentství; tato kritéria jsou aplikována postupně tak, jak jsou uvedena v čl. 4 odst. 2 smlouvy.

[37] Z hlediska čl. 4 odst. 2 písm. a) je pak při určování daňové rezidence nutno postupovat takto: Pokud má osoba pouze jeden stálý byt, je rezidentem toho smluvního státu, ve kterém se tento byt nachází. Pokud má však stálý byt v obou smluvních státech, je rezidentem toho státu, ve kterém má středisko životních zájmů.

[38] Stálým bytem se rozumí byt, který je poplatníkovi kdykoli k dispozici podle jeho potřeby, ať již vlastní či pronajatý. Úmysl poplatníka zdržovat se trvale ve stálém bytě se posuzuje vzhledem k okolnostem jeho osobního a rodinného stavu, tj. žije-li v něm rovněž např. s manželkou, dětmi, rodiči, či zda byt je využíván v návaznosti na jeho ekonomické aktivity (srov. Pokyn GFŘ č. D-6 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů). „S*tálost* " bytu mimo jiné znamená, že daňový subjekt může místo užívat neustále (nepřetržitě) a ne jen příležitostně pro účely krátkodobého pobytu, jako je rekreace, vzdělávací kurzy či krátkodobé pobyty související s podnikatelskými aktivitami apod. Podstatné pro posouzení „*stálosti* " bytu je tedy možnost stěžovatele daný byt užívat bez jakéhokoliv omezení. Je třeba zdůraznit, že možnost byt užívat neznamená povinnost nepřetržité fyzické přítomnosti v tomto bytě. Jedná se pouze o možnost využívání bytu podle vlastního uvážení (rozsudek ze dne 13. 11. 2014, č. j. 7 Afs 120/2014 - 68).

[39] Stěžovatel argumentuje, že v řízení prokázal existenci jednoho stálého bytu, a to v České republice, a fotbalista měl být proto považován za daňového rezidenta České republiky. Za nesprávné a neprokázané pak má závěry žalovaného, který vycházel z toho, že fotbalista má dva stálé byty a středisko jeho životních zájmů leží v Bosně a Hercegovině.

[40] Pro posouzení této kasační námitky je nutno dále připomenout, jak je v daňovém řízení rozloženo důkazní břemeno mezi daňový subjekt a správce daně.

[41] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu je povinností daňového subjektu prokázat „*všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*". Podle odst. 4 stejného ustanovení „*pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence*". Správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu naopak prokazuje „*skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí,*

účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“.

[42] Podle výše citovaných ustanovení je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání, nebo skutečností potřebných pro správné stanovení daně, k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 - 62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 - 49).

[43] Jak již bylo výše uvedeno, stěžovatel srazil fotbalistovi za leden až březen 2011 daň podle § 36 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů ve výši 15 %, kterou následně i odvedl; za duben až červenec 2011 mu tuto daň z vyplacených příjmů nesrazil.

[44] Správce daně tedy zjistil skutečnost, která zpochybňovala údaje uvedené stěžovatelem; stěžovatele proto vyzval, aby svůj postup osvětlil, tedy aby doložil, z jakého důvodu v období duben až červenec 2011 nesrazil a neodvedl za fotbalistu daň a zda postupoval v souladu se smlouvou o zamezení dvojímu zdanění a doložil podklady rozhodné pro určení daňového domicilu fotbalisty. Tím přešlo podle § 92 odst. 4 důkazní břemeno na stěžovatele.

[45] Ten k výzvě správce daně k prokázání správnosti svého postupu při zdaňování fotbalisty předložil nájemní smlouvy popsané v bodě [25] tohoto rozsudku.

[46] Dle Nejvyššího správního soudu předložením zmíněných nájemních smluv prokázal stěžovatel existenci stálého bytu fotbalisty na území ČR. Jednalo se o pronajaté byty, které byly sportovci v předmětném zdaňovacím období kdykoli k dispozici, mohl je užívat nepřetržitě a bez omezení, přičemž tento nájem byl navázán na jeho ekonomickou aktivitu v České republice.

[47] Z tohoto hlediska je tedy částečně nesprávný názor správce daně, který vycházel z toho, že existence stálého bytu vyplývá až z v pořadí druhé nájemní smlouvy, kde byl fotbalista přímo nájemcem a nikoli příslušníkem domácnosti stěžovatele. Tento názor však byl korigován v rozhodnutí o odvolání, ve kterém již žalovaný zcela jasně vychází z toho, že fotbalista měl stálý byt v obou smluvních státech (srov. s. 6 odst. 3 rozhodnutí), tedy i v České republice, po celou dobu řešeného zdaňovacího období.

[48] Lze tedy shrnout, že se stěžovatel v reakci na výzvu správce daně snažil prokázat, že fotbalista měl pouze jeden stálý byt, a to v České republice. Stěžovatel reagoval na výzvu správce daně – vysvětlil, že v období duben až červenec 2011 srážku neprovedl, neboť zde měl fotbalista stálý byt a byl tedy dle stěžovatelova názoru daňovým rezidentem České republiky. Tím reagoval i na bod 2 a 3 uvedené výzvy (tedy prokazoval, že postupoval v souladu s mezinárodní smlouvou o zamezení dvojímu zdanění a zákonem o daních z příjmů a předložil písemnosti rozhodné pro určení domicilu). Důkazní břemeno, které na stěžovatele na základě výzvy správce daně přešlo, dle Nejvyššího správního soudu tedy unesl.

[49] Pokud měl ovšem správce daně nadále pochybnosti o daňovém domicilu fotbalisty, důkazní břemeno stran těchto pochybností přešlo na jeho stranu; bylo na něm, aby zpochybnil důkazy a tvrzení stěžovatele. Správce daně a žalovaný se předložené nájemní smlouvy a stěžovatelovo tvrzení o stálém bytu snažili zpochybnit vlastním tvrzení, že fotbalista měl stálý byt a též středisko životních zájmů v Bosně a Hercegovině.

[50] Stěžovatel však správně poukazuje na to, že správce daně nepředložil žádné důkazy, které by prokázaný jeden stálý byt, a to v České republice, zpochybnily. Tvrzení, že fotbalista přišel v roce 2009 do České republiky ještě jako nezletilý a lze proto předpokládat, že má v Bosně a Hercegovině svou rodinu a stálý byt zůstalo na straně správce daně pouze v rovině spekulací (srov. s. 13 zprávy o daňové kontrole „*je velmi pravděpodobné, že v roce 2009 měl trvalé bydliště u rodičů*“). Nadto se uvedené tvrzení nijak nevztahuje k situaci fotbalisty v dotčeném zdaňovacím období roku 2011, ale k roku 2009 (tvrzení správce daně, že fotbalista před příjezdem do ČR hrál v klubu Radnik Hadžići). Obdobně nerelevantní je argumentace činností fotbalisty v lednu 2012; ani ta totiž nemůže vyvrátit stěžovatelova tvrzení týkající se roku 2011. Stejně jsou nepodložené závěry daňových orgánů o tom, že fotbalista má v Bosně a Hercegovině stálé svoji rodinu (tato situace se mohla od roku 2009 změnit) a majetek (toto tvrzení zůstalo zcela bez důkazní opory). Uvedené skutečnosti proto nemohly vést daňové orgány k závěru o existenci dvou stálých bytů a ve svém důsledku k posuzování otázky střediska životních zájmů.

[51] V tomto směru lze přisvědčit stěžovateli, že žalovaný neunesl své důkazní břemeno stran prokázání existence stálého bytu v Bosně a Hercegovině (je zjevné, že stěžovatel nemohl být nucen k prokázání skutečnosti, že stálý byt v Bosně a Hercegovině neexistuje). Pokud nebyla prokázána existence dvou stálých bytů, nebylo namístě zkoumat středisko životních zájmů, ale v souladu s čl. 4 odst. 2 písm. a) smlouvy o zamezení dvojímu zdanění určit daňovou rezidenci podle státu, ve kterém leží jediný stálý byt.

[52] Nad rámec však lze poznamenat, že ani otázku, ve kterém státu má fotbalista středisko životních zájmů, neposoudily daňové orgány správně, resp. pro učinění jasného závěru o této otázce neměly dostatek podkladů. Vycházely totiž z toho, že v Bosně a Hercegovině fotbalista vždy žil, studoval a hrál za místní klub fotbal, měl tam svoji rodinu a majetek. Jedná se o místo, odkud do ČR přišel a kam se také vrátil. Z průběhu daňového řízení je patrné, že důkazně podloženy jsou pouze závěry o tom, že fotbalista přišel z Bosny a Hercegoviny, že tam hrál fotbal a v roce 2012 se tam opět vrátil (srov. dva

internetové články založené ve spise). V těchto podkladech však nemají žádnou oporu závěry daňových orgánů o tom, že zde měl (stále) svoji rodinu a jakýkoli majetek; jde o tvrzení nemající oporu ve správním spisu, současně však jde o tvrzení, na kterých žalovaný založil své závěry o daňové rezidenci fotbalisty.

[53] Nejvyšší správní soud chápe, že pochybnosti správce daně byly (a to oprávněně) vyvolány změnou ve způsobu zdaňování dotčeného sportovce v průběhu jednoho zdaňovacího období. Ze skutečnosti, že v lednu až březnu 2011 stěžovatel z odměny fotbalisty srážel a odváděl daň podle zvláštní sazby ve výši 15 % a následně tak přestal činit, však nelze dle soudu bez dalšího dovodit, že způsob zdaňování v prvních třech měsících roku byl ten „správný“. Nelze vyloučit, že si stěžovatel v dubnu „uvědomil“, že doposud zdaňoval nesprávně, neboť fotbalista byl dle jeho názoru daňovým rezidentem již od začátku roku. Tato skutečnost pak mohla být zohledněna na konci zdaňovacího období, kdy fotbalista, v případě, že by byla prokázána jeho česká daňová rezidence, mohl stěžovatel jako plátce daně vrátit fotbalistovi přeplatek na dani za první tři měsíce roku (§ 38d odst. 8 zákona o daních z příjmů).

[54] K této kasační námitce lze tedy shrnout, že stěžovatel na základě výzvy správce daně prokázal, že fotbalista M. G. měl v roce 2011 (od ledna do července) v České republice stálý byt, tedy že splňoval podmínku daňové rezidence v ČR. Správce daně se závěry stěžovatele o daňové rezidenci snažil zpochybnit tvrzením o existenci stálého bytu a následně též střediska životních zájmů stěžovatele v Bosně a Hercegovině. Stran těchto svých tvrzení však správce daně ani později žalovaný své důkazní břemeno neunesli. Soud v tuto chvíli nemůže vyloučit, že fotbalista skutečně stálý byt a středisko životních zájmů v Bosně a Hercegovině v dotčeném zdaňovacím období neměl (a že byl tedy daňovým nerezidentem České republiky); doposud provedené dokazování však těmto závěrům neodpovídá.

[55] Je zde tedy naplněn kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. (správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel ze skutkové podstaty, která nemá oporu ve spisech, přičemž pro tuto vadu měl rozhodnutí žalovaného zrušit již krajský soud). Současně je zjevné, že uvedené pochybení lze napravit pouze v řízení před žalovaným, proto je na místě společně s rozsudkem krajského soudu zrušit též rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátit k dalšímu řízení (§ 110 odst. 2 písm. a) s ř. s). Pokud bude chtít žalovaný na svých závěrech týkajících se daňové rezidence fotbalisty setrvat, musí v dalším řízení unést své důkazní břemeno (tedy jasně prokázat, že fotbalista měl stálý byt a středisko životních zájmů v Bosně a Hercegovině); pokud se mu to nepodaří, musí vyjít z prokázaných skutečností, tedy z toho, že fotbalista měl stálý byt pouze v České republice.

III.B Námitka existence stále provozovny

[56] Ačkoliv výše uvedené důvody vedou samy o sobě ke zrušení napadeného rozsudku i rozhodnutí žalovaného, přistoupil Nejvyšší správní soud dále k přezkoumání kasační stížnosti v mezích dalších uplatněných kasačních námitek; má totiž za to, že níže posouzené otázky, kterými se krajský soud v řízení o žalobě zabýval, mají význam z hlediska dalšího řízení před žalovaným, přičemž jde o otázky od posouzení první kasační námitky oddělitelné.

[57] Dle stěžovatele bylo nutno z činnosti fotbalisty jako profesionálního sportovce na území České republiky dovodit existenci stálé provozovny ve smyslu čl. 5 odst. 3 smlouvy; z této skutečnosti pak vyplývá jeho postavení rezidenta České republiky.

[58] Východisko stěžovatele, že prokázáním existence stálé provozovny na území České republiky by fotbalistovi bylo přiznáno postavení daňového rezidenta ČR, není správné.

[59] Podle § 22 odst. 2 zákona o daních z příjmů se stálou provozovnou *rozumí místo k výkonu činností poplatníků uvedených v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 na území České republiky, např. dílna, kancelář, místo k těžbě přírodních zdrojů, místo prodeje (odbytiště), staveniště. Staveniště, místo provádění stavebně montážních projektů a dále poskytování činností a služeb uvedených v odstavci 1 písm. c) a f) bod 1 poplatníkem nebo zaměstnanci či osobami pro něho pracujícími se považují za stálou provozovnu, přesáhne-li jejich doba trvání šest měsíců v jakémkoliv období 12 kalendářních měsíců po sobě jdoucích.(...).*

[60] Pojem stálá provozovna obdobně vymezuje též stěžovatelem dovolávaný čl. 5 smlouvy o zamezení dvojímu zdanění.

[61] Ze shora uvedených ustanovení je zřejmé, že pojem stálá provozovna je spojen s daňovými nerezidenty (odkaz na § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 zákona o daních z příjmů) – jedná se o místo na území České republiky, v němž daňoví nerezidenti vykonávají svou činnost (slovy smlouvy „zcela nebo zčásti vykonávají činnost podniku“). Existence stálé provozovny tedy nijak nesvědčí o daňové rezidenci daňového subjektu, naopak je vyjádřením toho, že daňový nerezident má na území České republiky určité místo se zákonem vymezenými znaky k vykonávaní své činnosti.

[62] Argumentuje-li tedy stěžovatel, že fotbalista měl na území ČR stálou provozovnu, implicite tím v prvé řadě sděluje, že nebyl daňovým rezidentem, ale že výkon své činnosti prováděl jako daňový nerezident prostřednictvím této provozovny.

[63] Krajský soud tedy správně dovodil, že pro posouzení otázky daňového rezidentství v souzené věci není třeba aplikovat příslušná ustanovení smlouvy týkající se stálé provozovny, neboť tato ustanovení nejsou pro vyřešení otázek nastolených během řízení podstatná.

[64] Posouzení otázky, zda daňový nerezident (konkrétně pak sportovec) vykonává svou činnost prostřednictvím stálé provozovny či nikoli, je podstatná pro posouzení povahy příjmů získávaných z této činnosti a s tím souvisejícího způsobu jejich zdanění.

[65] Z příjmů daňového nerezidenta z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny uvedené v § 22 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů by byl stěžovatel jakožto plátce odměny povinen srážet při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch poplatníka - fotbalisty (daňového nerezidenta) zajištění daně ve výši 10 % v souladu s § 38e odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů a toto zajištění odvádět místně příslušnému správci daně. Je-li však odměna vyplácená stěžovatelem daňovému

nerezidentu příjmem dle § 22 odst. 1 písm. f) bod 2. zákona o daních z příjmů („*příjmem z osobně vykonávané činnosti na území České republiky nebo zde zhodnocované veřejně vystupujícího umělce, sportovce, artisty a spoluúčinkujících osob, bez ohledu na to, komu tyto příjmy plynou a z jakého právního vztahu*“), vztahuje se na tyto příjmy zvláštní sazba daně 15 % dle § 36 odst. 1 písm. a) bod 1. zákona o daních z příjmů a stěžovatel by byl povinen sráženou daň v této výši odvádět dle § 38d odst. 3 zákona o daních z příjmů.

[66] Smlouva upravuje pojem „stálá provozovna“ v čl. 5, vymezení tohoto pojmu slouží k určení, kdy je smluvní stát oprávněn ke zdaňování zisku podniku druhého smluvního státu. Podle čl. 7 smlouvy může jeden smluvní stát zdaňovat zisky podniku druhého smluvního státu pouze v případě, jestliže podnik vykonává svou činnost v druhém smluvním státě prostřednictvím tam se nacházející provozovny. Je to výjimka z obecného pravidla, dle něhož zisky podniku jednoho smluvního státu jsou zdaňovány pouze v tomto státě (čl. 7 odst. 1 smlouvy).

[67] Otázkou, zda je možné chápat příjmy daňového nerezidenta – sportovce plynoucí ze zdrojů na území České republiky, jako příjmy získávané prostřednictvím stálé provozovny se Nejvyšší správní soud zevrubně zabýval v rozsudku ze dne 22. 11. 2007, č. j. 9 Afs 55/2007 - 75, č. 1489/2008 Sb. NSS.

[68] Zde uvedl, že institut stálé provozovny umožňuje státu, ve kterém podnik druhého státu vykonává pravidelnou obchodní činnost, účastní se místního hospodářského života, aby zisky obchodů odehrávajících se na jeho území mohl zdanit. Jinými slovy, podnik, který dosahuje příjmů i v zahraničí, své „celosvětové příjmy“ zdaňuje ve státě, jehož je rezidentem. I v případě, kdy by podnik vykonával činnost dlouhodobě pouze ve druhém státě a používal k dosahování zisků zdrojů a infrastruktury jiného státu, přesto by zdaňoval své příjmy pouze ve státě svého rezidentství. Pro zamezení negativních následků této situace je v mezinárodních smlouvách o dvojím zdanění (včetně vzorové smlouvy OECD) zaveden institut „stálé provozovny“, který umožňuje vynětí příjmů podniku dosahovaných prostřednictvím stálé provozovny z „celosvětových příjmů“ daňového subjektu a tyto příjmy zdaňovat tam, kde jsou dlouhodobě dosahovány.

[69] Článek 7 odst. 7 smlouvy o zamezení dvojímu zdanění však dále stanoví, že „*jestliže zisky zahrnují příjmy, o nichž se pojednává odděleně v jiných článcích této smlouvy, nebudou ustanovení oněch článků dotčena ustanoveními tohoto článku*“. To v podstatě znamená, že i kdyby činnost sportovce na území České republiky naplňovala znaky stálé provozovny, čl. 7 smlouvy se neuplatní, pokud smlouva obsahuje zvláštní ustanovení upravující přímo posuzované příjmy. V daném případě smlouva speciální ustanovení obsahuje, a to čl. 16, který vyjímá příjmy z osobně vykonávané činnosti sportovce z široké a obecné kategorie ostatních zisků a upravuje je speciálně. Dle Čl. 16 odst. 1 smlouvy „*příjmy, které pobírá rezident smluvního státu jako na veřejnosti vystupující umělec, jako divadelní, filmový, rozhlasový nebo televizní umělec, nebo hudebník, nebo jako sportovec z takovýchto osobně vykonávaných činností ve druhém smluvním státě, mohou být bez ohledu na ustanovení článků 7 a 14 zdaněny v tomto druhém státě.*“ Toto ustanovení smlouvy pak nachází svůj odraz v § 22 odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů, který jako jeden z druhů příjmů daňových nerezidentů ze zdrojů na území České republiky považuje *příjmy z osobně vykonávané činnosti na území České republiky nebo zde zhodnocované veřejně*

vystupujícího umělce, sportovce, artisty a spoluúčinkujících osob, bez ohledu na to, komu tyto příjmy plynou a z jakého právního vztahu.

[70] Je tedy zřejmé, že v případě osobně vykonávané činnosti sportovce smlouva vyjadřuje jednoznačně pravidlo, aby příjmy dosahované touto činností byly zdaňovány v místě jejího výkonu, nezávisle na tom, zda je vykonávána prostřednictvím stálé provozovny či nikoli. Ustanovení čl. 16 smlouvy je speciální k čl. 7, neboť upřednostňuje povahu činnosti, ze které plyne příjem (zisk), před ostatními kritérii, dle nichž jsou zdaňovány jiné příjmy dle smlouvy. Dikce čl. 16, zvláště pak v kombinaci s čl. 7 odst. 7 smlouvy, nedává možnost zdaňovat příjmy dosažené osobně vykonávanou činností sportovce jinak, než dle čl. 16.

[71] Argumentace krajského soudu, podle které neshledal důvody pro aplikaci čl. 5 smlouvy (stálá provozovna), tedy byla správná. V souzené věci nebylo totiž vůbec podstatné, zda fotbalista měl či neměl v České republice stálou provozovnu, neboť (za předpokladu, že byl daňovým nerezidentem) musel podléhat zdanění na základě čl. 16 smlouvy, resp. § 22 odst. 1 písm. f) bod 2. zákona o daních z příjmů.

[72] Tato kasační námitka není důvodná.

III.C Námitka diskriminačního charakteru zákona o daních z příjmů

[73] Stěžovatel považuje za vadný postup krajského soudu, který nahradil úvahy žalovaného týkající se zákazu diskriminace (žalovaný se jimi odmítl zabývat); současně stěžovatel nesouhlasí ani s posouzením námitky porušení zákazu diskriminace, které provedl krajský soud.

[74] K této námitce je nutno v prvé řadě uvést, že stěžovatel v průběhu celého řízení odkazuje na čl. 23 smlouvy, nespecifikuje však blíže, o který odstavec tohoto článku svou argumentaci opírá. Z obsahu jeho podání je nicméně zjevné, že se stěžovatel dovolává čl. 23 odst. 1 smlouvy o zamezení dvojímu zdanění. Ten stanoví:

Státní příslušníci jednoho smluvního státu nebudou podrobeni ve druhém smluvním státě žádnému zdanění nebo jakýmkoliv povinnostem 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. Toto ustanovení se bez ohledu na ustanovení článku 1 vztahuje rovněž na osoby, které nejsou rezidenty jednoho nebo obou smluvních států.

[75] Tento článek smlouvy obsahující zákaz diskriminace je třeba vykládat tak, že státní příslušníci jednoho smluvního státu nemohou být za účelem zdanění diskriminováni na základě své státní příslušnost a že ke státním příslušníkům jednoho smluvního státu nemůže být za stejných okolností ve druhém smluvním státu přistupováno odlišně než ke státním příslušníkům tohoto druhého státu. Je nutno zdůraznit, že kritériem, na základě kterého daňové subjekty nemohou být nedůvodně odlišovány, je státní příslušnost.

[76] Dále je nutno zaměřit se na výraz „ve stejné situaci“, neboť zmíněný článek stanoví zákaz diskriminace na základě státní příslušnosti právě pro případy daňových subjektů „ve stejné situaci“. Výraz „ve stejné situaci“ odkazuje na daňové subjekty, které jsou z pohledu vnitrostátního práva, v zásadně stejné situaci, a to jak z hlediska skutkového tak právního. Výraz „zejména s ohledem na daňovou rezidenci“ pak zcela jasně dokládá, že posuzování toho, zda se subjekty nacházejí „ve stejné situaci“ je založeno právě na tom, jaká je rezidence daňových subjektů. Jinak řečeno všichni daňoví rezidenti určitého státu (bez ohledu na jejich státní příslušnost) musejí být podrobení stejné daňové povinnosti; obdobně daňoví nerezidenti v určitém státu (bez ohledu na jejich státní příslušnost) nesmějí mít mezi sebou odlišné (tíživější jiné) zdanění. Daňový rezident jednoho smluvního státu a daňový nerezident tedy nejsou „ve stejné situaci“ ve smyslu čl. 23 smlouvy (k tomu podrobněji komentář k čl. 24 Modelové smlouvy OECD o zamezení dvojímu zdanění v oboru daní z příjmů a z majetku: *OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital. Volume I and II. Updated 15 July 2014*. Dostupné online na: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version_9789264239081-en#page1).

[77] Stěžovatel v řízení před správními orgány i před soudy namítal, že postup, který byl na fotbalistu (poplatníka daně) uplatněn, je v rozporu s čl. 23, neboť ten na rozdíl od tuzemských sportovců – podnikatelů nemůže uplatnit náklady spojené s dosažením příjmů a je tak zdaňován hrubý příjem.

[78] Ze shora uvedeného výkladu čl. 23 odst. 1 smlouvy však zcela jednoznačně vyplývá, že situaci fotbalisty – daňového nerezidenta, nelze srovnávat se situací daňových rezidentů ČR. Daňové orgány postupovaly vůči fotbalistovi podle příslušných ustanovení zákona o daních z příjmů z důvodu jeho daňové rezidence, nikoli z důvodu jeho státní příslušnosti. V dané věci tedy nebyl dán prostor pro aplikaci čl. 23 odst. 1 smlouvy. Pokud by fotbalista byl daňovým rezidentem České republiky, mohl by samozřejmě uplatňovat stejné výhody jako daňoví rezidenti České republiky, kteří jsou současně státními občany ČR. Stěžovatelova argumentace ve vztahu k zákazu diskriminace je tedy lichá a zcela se míjí s odkazovaným čl. 23 odst. 1 smlouvy.

[79] Ze stejného důvodu nemůže být důvodná ani námitka nemožnosti aplikace § 38s zákona o daních příjmů.

[80] Podle tohoto ustanovení *pokud povinnost vybrat nebo srazit daň včetně záloh podle § 38d nebo 38h nebyla ve stanovené výši plátcem daně splněna, a to ani dodatečně, je základem pro výpočet této částky vybírané nebo sražené daně včetně záloh částka, z níž by po vybrání nebo sražení zbyla částka, která byla plátcem daně poplatníkovi skutečně vyplacena; u poplatníka s příjmy podle § 6 zvýšená o povinné pojistné podle § 6 odst. 13.*

[81] Postup popsaný v tomto ustanovení se nazývá brutace či navýšení a nastupuje právě v případech, kdy plátce neprovede srážku daně, daň nevybere ve stanovené výši, a to ani dodatečně. Tak tomu bylo i v nyní souzené věci, kdy stěžovatel za zdaňovací období duben – červenec 2011 daň nesrazil ani ji neodvedl správci daně, přičemž povinnost daň odvést měl stěžovatel do konce kalendářního měsíce následujícího po kalendářním měsíci, ve kterém byl povinen srážku daně provést (§ 38d odst. 3 zákona o daních

z příjmů). Správce daně proto nepochybil, postupoval-li při doměření daně podle § 38s zákona o daních příjmů a při výpočtu daně použil brutaci. Tento závěr soud činí samozřejmě s vědomím toho, že otázka daňového rezidentství fotbalisty ještě bude řešena v dalším řízení – dospějí-li daňové orgány k závěru, že fotbalista byl daňovým rezidentem ČR, postup dle § 38s zákona o daních z příjmů se samozřejmě neuplatní.

[82] Podstatné pak je z hlediska uplatněné kasační námitky, že ani toto ustanovení nerozlišuje poplatníky (resp. plátce srážkově daně) na základě státní příslušnosti, ale dopadá naopak na všechny plátce srážkové daně podle § 38d a 38h bez ohledu na státní příslušnost.

[83] Ke stejnému závěru dospěl též krajský soud (srov. s. 10 rozsudku odstavec první); konstatoval, že žádné z aplikovaných ustanovení nerozlišuje státní příslušnost osob, nemohlo tak 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.

[84] Námitka nesprávného právního posouzení této otázky tedy není důvodná.

[85] Stěžovatel v odvolání namítal, že zahraniční sportovci jsou diskriminováni, neboť postup správce daně u nich vylučuje uplatnění paušálních nákladů, ačkoli judikatura již dovodila, že to možné je. Český sportovec tedy nárok na paušální náklady má, zatímco zahraniční nikoli. V doplnění odvolání pak uvedl, že tato námitka se vztahuje k zákazu diskriminace obsaženému v čl. 23 smlouvy.

[86] Krajský soud by zatížil své rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti mající vliv na zákonnost, pokud by přezkoumal rozhodnutí žalovaného, které je nepřezkoumatelné. Z odůvodnění rozsudku je zřejmé, že ve vztahu k námitce zákazu diskriminace nenahradil úvahy žalovaného, ale toliko označil část jeho úvah za nesprávnou a tento nesprávný právní názor korigoval. Nejvyšší správní soud se se soudem krajským shoduje v tom, že žalovaný se nemůže vyhnout úvahám o případném diskriminačním dopadu jeho postupu vůči daňovému subjektu. Jak již totiž bylo řečeno výše, smlouva o zamezení dvojímu zdanění, a to včetně jejího čl. 23 odst. 1, má aplikační přednost před zákonem o daních z příjmů – bylo-li by tedy některé z ustanovení tohoto zákona v rozporu se zákazem diskriminace obsaženým v citovaném článku smlouvy, nemohl by jej správce daně aplikovat, resp. by musel zvolit takový postup, který by diskriminační nebyl. Tato dílčí vada rozhodnutí žalovaného (nesprávný právní názor) však nemohla mít vliv na jeho zákonnost, neboť, jak správně poznamenal krajský soud, z odůvodnění odvolacího rozhodnutí plyne, že žalovaný považoval za rozhodující pro určení daňového režimu fotbalisty jeho daňovou rezidenci, nikoli jeho státní občanství. Nedošlo tedy k porušení zákazu diskriminace na základě občanství stanoveného v čl. 23 odst. 1 smlouvy. Ani tato kasační námitka tedy není důvodná.

IV. Závěr a náklady řízení

[87] Nejvyšší správní soud shledal první kasační námitku (neunesení důkazního břemene) důvodnou, proto napadený rozsudek krajského soudu zrušil. Vzhledem k tomu

že vytýkané vady nejsou odstranitelné v řízení před krajským soudem, ale lze je odstranit toliko v řízení před správním orgánem, zrušil Nejvyšší správní soud současně i rozhodnutí žalovaného, který je vázán v dalším řízení právním názorem vysloveným výše (zejména bod [55] rozsudku).

[88] Protože Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a současně zrušil i rozhodnutí správního orgánu dle § 110 odst. 2 s. ř. s., je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3, věta druhá, s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodl o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 - 98).

[89] Žalovaný ve věci úspěch neměl, náhrada nákladů řízení mu proto nenáleží. Stěžovatel měl ve věci plný úspěch, proto mu Nejvyšší správní soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., přiznal náhradu nákladů řízení proti žalovanému. Tyto náklady řízení jsou tvořeny částkou 8.000 Kč za soudní poplatky (soudní poplatek za žalobu ve výši 3.000 Kč a soudní poplatek za kasační stížnost ve výši 5.000 Kč).

[90] V řízení o žalobě byl stěžovatel zastoupen nejprve společností 3 LSA, a. s. a JUDr. Stanislavem Lžičarem; jde o osoby vykonávající specializované právní poradenství podle zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, kterým tedy podle § 35 odst. 2 s. ř. s. náleží odměna za zastupování. Pro určení její výše se obdobně užije vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). V řízení o žalobě stěžovatelovi zástupci učinili celkem tři úkony právní služby, kterými jsou převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby a účast na jednání před soudem [§ 11 písm. a), d) a g) advokátního tarifu]. Zástupce stěžovatele v řízení o kasační stížnosti, JUDr. Ladislav Sádlík, advokát, učinil dva úkony právní služby, a to převzetí a přípravu zastoupení a podání kasační stížnosti [§ 11 písm. a) a d) advokátního tarifu]. Za každý úkon právní služby náleží zástupcům mimosmluvní odměna ve výši 3.100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu]. Nejvyšší správní soud tedy přiznal zástupcům stěžovatele odměnu za pět úkonů právní služby ve výši 5 x 3.100 Kč a paušální náhradu hotových výdajů ve výši 5 x 300 Kč, celkem tedy 17.000 Kč. Jelikož jsou stěžovatelovi zástupci plátci DPH, je třeba zvýšit přiznanou odměnu o částku 3.570 Kč, která odpovídá 21% sazbě této daně. Mimosmluvní odměna a paušální náhrada hotových výdajů tudíž činí celkem 20.570 Kč.

[91] Celkem tak náklady řízení činí 28.570 Kč. Uvedenou částku je žalovaný povinen zaplatit stěžovateli k rukám jeho zástupce JUDr. Ladislava Sádlíka, advokáta ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 1. listopadu 2017

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu