

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Daniely Zemanové a soudkyň Michaely Bejčkové a Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **FK Teplice, a. s.**, se sídlem Na Stínadlech 2796, Teplice, zast. 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, čj. 9829/15/5200-10421-706486, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 7. 6. 2017, čj. 15 Af 52/2015-37,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 7. 6. 2017, čj. 15 Af 52/2015-37, **se ruší.**

II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 4. 2015, čj. 9829/15/5200-10421-706486, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** uhradit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 28 570 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce JUDr. Ladislava Sádlíka, advokáta.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Ústecký kraj (správce daně) dodatečným platebním výměrem ze dne 16. 7. 2014 stanovil žalobkyni k přímé úhradě daň z příjmů fyzických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2010 ve výši 91 461 Kč a rovněž jí předepsal penále ve výši 18 292 Kč. Žalovaný zamítl odvolání žalobkyně rozhodnutím uvedeným v záhlaví a dodatečný platební výměr potvrdil.

[2] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu, kterou však krajský soud zamítl rozsudkem ze dne 7. 6. 2017. Žalobkyni se totiž nepodařilo prokázat, že fotbalista O. E. byl v daném období daňovým rezidentem České republiky ve smyslu Smlouvy mezi Československou republikou a Japonskem o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů, vyhlášené pod č. 46/1979 Sb. (dále též „smlouva o zamezení dvojího zdanění“ nebo „smlouva“), a ve smyslu zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Proto byla žalobkyně podle § 38d odst. 1 zákona o daních z příjmů povinna jako plátce daně provést srážku ve výši 15 % z příjmů vyplácených sportovci a podle odstavce 3 téhož ustanovení ji odvést správci daně, což neučinila.

[3] Ve vztahu k námitkám zpochybňujícím postup podle § 38s zákona o daních z příjmů soud uvedl, že daňové orgány nemohou samy určovat základ pro výpočet vybírané nebo sražené daně. Ze zákona plyne, že základem pro výpočet částky vybírané nebo sražené daně včetně záloh je částka, z níž by po vybrání nebo sražení zbyla částka, která byla poplatníkovi skutečně vyplacena. Není proto podstatné, jakou částku sportovec žalobkyni fakturoval, nýbrž to, jakou částku mu žalobkyně reálně vyplatila. Zároveň není případná ani argumentace žalobkyně, že pokud by daň neodvedla tuzemská osoba, byl by základem daně pouze skutečný příjem. Taková situace totiž při postupu podle § 38s zákona o daních z příjmů vůbec nemůže nastat.

II. Kasační stížnost žalobkyně a vyjádření žalovaného

[4] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost.

[5] Podle stěžovatelky čl. 4 odst. 1 smlouvy o zamezení dvojího zdanění váže postavení rezidenta na jeho bydliště. Smlouva nestanoví žádný časový test a nikde blíže pojem bydliště nevymezuje, proto je třeba vyjít z výkladu vymezeného právem ČR. Z pohledu § 2 odst. 4 zákona o daních z příjmů je pak nesporné, že sportovec měl bydliště na území ČR. Finanční orgány však nepovažovaly tuto skutečnost za prokázanou, a naopak měly za to, že sportovec měl bydliště jen v Japonsku, případně že je měl také v Japonsku. Podle stěžovatelky však nelze popřít, že sportovec žil po dobu roku a půl v Teplicích, kde hrál za fotbalový klub. I pokud by sportovec měl současně bydliště i v Japonsku, nebylo by možné ho automaticky považovat za českého daňového nerezidenta, ale orgány obou států by musely uzavřít dohodu podle čl. 4 odst. 2 smlouvy o tom, jaká je jeho daňová rezidence. Orgány finanční správy však byly ohledně této dohody nečinné, a nelze tedy stěžovatelce přičítat k tíži, že sportovec neodvedl ze svých příjmů daň. Nadto byl sportovec registrován jako podnikatel u orgánů finanční správy, a o jeho pobytu na území ČR tak finanční orgány věděly.

[6] Stěžovatelka nesouhlasí ani s vypořádáním námitky týkající se zákazu diskriminace. Registrovaný podnikatel má vždy v ČR evidováno místo trvalého pobytu, a je tedy rezidentem podle podmínek § 2 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Čl. 24 odst. 1 smlouvy vylučuje tíživější nebo vyšší zdanění ve vztahu k příslušníkům smluvního státu bez ohledu na to, zda mají, či nemají bydliště v některém ze smluvních států. Krajský soud měl tedy shledat nezákonným postup, při kterém finanční orgány považovaly za příjem fiktivní částku (vzniklou zvýšením plateb uhrazených sportovci o 15 %), a nikoli skutečný příjem.

pokračování

Navíc sportovci ani nebylo umožněno odečíst si od částky skutečných příjmů alespoň paušální výdaje, což se českým podnikatelům umožňuje.

[7] Stěžovatelka konečně vytkla krajskému soudu i to, že nesprávně posoudil dobu pobytu sportovce ve vztahu ke stálé provozovně ve smyslu čl. 5 smlouvy.

[8] Stěžovatelka se domnívá, že unesla důkazní břemeno v rozsahu nezbytném pro právní posouzení věci. Prokázala smluvní vztah dotčené osoby ke konkrétnímu bytu na základě nájemní smlouvy v ČR, proto navrhuje, aby NSS napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že v daném případě není sporu o tom, že O. E. po dobu svého pobytu v ČR užíval byt pronajatý od stěžovatelky; měl však nadále bydliště v Japonsku, jehož adresu uvedl při registraci u správce daně v roce 2009, a v průběhu svého působení v ČR nenahlásil žádnou změnu bydliště. Za těchto okolností je kritériem pro určení daňové rezidence podle čl. 4 odst. 1 smlouvy dohoda příslušných úřadů, která však neexistuje. Protože nebylo možné jednoznačně určit daňovou rezidenci sportovce, bylo na stěžovatelce jako plátci daně, aby si od něj vyžádala potvrzení o daňovém domicilu, což neučinila. Bez takového potvrzení není plátce daně oprávněn určovat daňovou rezidenci poplatníka a musí k takovému poplatníkovi přistupovat jako k daňovému nerezidentovi.

[10] K námitce, že nebyly vzaty v potaz náklady sportovce, žalovaný uvedl, že daní je zatížen poplatník, a ne plátce daně, který je pouze povinen srazit a odvést daň z příjmu tohoto poplatníka. Proto nelze brát jakkoli v úvahu výdaje poplatníka při uložení přímé platební povinnosti plátci. Námitky diskriminačního daňového zatížení by mohl vznášet pouze poplatník, jehož příjem je reálně daněn. Plátce daně vybírané srážkou podle § 38d zákona o daních z příjmů má stejné povinnosti, ať už je v pozici poplatníka tuzemská, nebo zahraniční osoba. Ani tato námitka tedy není podle žalovaného důvodná. Žalovaný proto navrhuje kasační stížnost zamítnout.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[11] Kasační stížnost je důvodná.

[12] Hned úvodem NSS poznamenává, že námitka v bodě [7] vztahující se ke stálé provozovně nebyla vůbec vznesena v žalobě, a krajský soud se jí tedy nezabýval. Do kasační stížnosti se tak tato námitka dostala zřejmě omylem a ani NSS nemá důvod se k ní vyjadřovat.

III.A Relevantní skutkové okolnosti a právní úprava

[13] Stěžovatelka uzavřela dne 1. 2. 2009 s fotbalistou O. E., státním příslušníkem Japonska, smlouvu o spolupráci při výkonu sportovní činnosti na období od 1. 2. 2009 do 30. 6. 2011, která byla zrušena dohodou ke dni 30. 6. 2010.

[14] Dne 21. 11. 2013 správce daně u stěžovatelky zahájil daňovou kontrolu daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2010 a 2011. V průběhu daňové kontroly stěžovatelka předložila smlouvu o spolupráci při výkonu sportovní činnosti. Z ní plyne, že sportovní činnost je hlavní formou výdělečné činnosti a základním zdrojem příjmů sportovce. Je zde upravena jak povinnost sportovce zúčastňovat se tréninků a utkání a i jinak se podřídit stanovenému časovému a organizačnímu režimu, tak povinnost stěžovatelky vyplácet mu měsíční pevnou odměnu ve výši 3000 euro a případně i herní bonusy. Dále stěžovatelka předložila podnájemní smlouvu k bytu mezi ní a sportovcem a osvědčení o registraci u správce daně, vydané sportovci s účinností k 27. 2. 2009.

[15] Výzvou k prokázání skutečností ze dne 27. 1. 2014 správce daně stěžovatelku vyzval, aby do patnácti dnů prokázala, že postupovala v souladu se smlouvou o zamezení dvojího zdanění a zákonem o daních z příjmů a že uplatnila správný postup zdanění příjmů sportovce, a aby doložila potvrzení finančního úřadu o daňovém domicilu (rezidenci) sportovce k České republice či jiné písemnosti rozhodné pro jeho určení. Stěžovatelka totiž nesrazila sportovci za leden až červen 2010 daň podle § 36 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů ve výši 15 %. Správci daně proto vznikly pochybnosti o tom, zda při zdanění příjmů sportovce uplatnila správný postup.

[16] V reakci na tuto výzvu předložila stěžovatelka vyjádření ze dne 6. 3. 2014. Poukázala zde na čl. 4 smlouvy upravující daňovou rezidenci, podle kterého v případě, že bylo prokázáno bydliště v ČR (zde podnájemní smlouvou k bytu), je posuzovaná osoba v postavení daňového rezidenta ČR; není podstatné, jak dlouho tu osoba pobývala. Podstatné pro určení daňové rezidence je naplnění pojmu *bydliště*, a pokud je možné bydliště vztáhnout k oběma smluvním státům, rozhoduje o postavení dotčené osoby výhradně dohoda příslušných úřadů.

[17] Správce daně měl za to, že stěžovatelka v průběhu daňové kontroly neprokázala, že sportovec byl v roce 2010 rezidentem ČR, a nevysvětlila, proč v uvedeném období nesrazila a neodvedla daň. Považoval proto sportovce za daňového nerezidenta a stanovil stěžovatelce k přímé úhradě daň z příjmů fyzických osob vybíranou srážkou.

[18] Je nutno zdůraznit, že napadená rozhodnutí finančních orgánů se netýkala přímo sportovce, ale stěžovatelky jakožto poskytovatelky jeho příjmů. Povinnosti, které stěžovatelce uložil správce daně, však přímo souvisejí s posouzením otázky správného zdanění příjmů vyplacených zahraničnímu sportovci, které mu od stěžovatelky plynuly z činnosti na území ČR. Pro posouzení této otázky je nutné stanovit, zda byl tento sportovec v rozhodném období daňovým rezidentem, nebo nerezidentem.

[19] Zákon o daních z příjmů definuje *daňové rezidenty* a *nerezidenty*. Daňovými rezidenty (§ 2 odst. 2 zákona) jsou poplatníci, kteří má na území ČR *bydliště, nebo se zde obvykle zdržují*. Takoví poplatníci mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí (neomezená daňová povinnost). Daňovými nerezidenty neboli daňovými cizozemci (§ 2 odst. 3 zákona) jsou 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 ČR (§ 22).

[20] Z § 2 odst. 4 zákona o daních z příjmů pak vyplývá, že O. E. by byl českým daňovým rezidentem, pokud by zde v roce 2010 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.

[21] Podle § 37 zákona o daních z příjmů se ustanovení tohoto zákona použije, jen pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak. Podle čl. 4 odst. 1 smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Japonskem označuje výraz „*osoba mající bydliště či sídlo v jednom smluvním státě*“ pro účely této smlouvy „*každou osobu, která je podrobena zdanění podle zákonů tohoto smluvního státu z důvodu svého bydliště, pobytu, hlavní správy, místa vedení nebo každého jiného kritéria obdobné povahy. Výraz nezahrnuje fyzické osoby, které jsou podrobeny zdanění v tomto smluvním státě pouze proto, že pobírají příjem ze zdrojů v tomto státě*“. Smlouva tedy neupravuje jiná či podrobnější kritéria pro určení daňové rezidence než zákon (i zde se hovoří jen o „bydlišti“ či „pobytu“), proto se v této věci použijí právě jen kritéria obsažená v zákoně.

[22] V průběhu daňového řízení správce daně zkoumal i to, zda tu sportovec pobýval v roce 2010 alespoň 183 dnů (tato otázka se objevila také v žalobě, a proto se jí věnoval i krajský soud). Tyto úvahy však NSS považuje za druhotné: hlavní spor mezi stranami (který se stal předmětem hlavní kasační námitky) spočíval v tom, zda bylo naplněno druhé z alternativních kritérií vymezených v § 2 odst. 2 zákona o daních z příjmů – tj. zda měl sportovec v roce 2010 v ČR *bydliště* ve smyslu zákonné definice obsažené v § 2 odst. 4 (*stálý byt za okolností, z nichž lze usuzovat na jeho úmysl se v tomto bytě trvale zdržovat*).

[23] 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. pokud v něm žije rovněž např. s manželkou, dětmi, rodiči, či zda byt je využíván v návaznosti na jeho ekonomické aktivity. Změní-li se u poplatníka rozsah povinnosti vůči České republice (§ 2 odst. 2 nebo odst. 3 zákona) v průběhu zdaňovacího období v důsledku změny bydliště, posuzuje se jeho postavení za příslušné části roku samostatně (srov. Pokyn Ministerstva financí č. D-300 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona o daních z příjmů). „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 poplatníka 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 využívat byt podle vlastního uvážení (viz rozsudek NSS ze dne 13. 11. 2014, čj. 7 Afs 120/2014-68).

[24] V daňovém řízení se stěžovatelka k výzvě správce daně snažila prokázat *bydliště* sportovce (tj. to, že měl v ČR stálý byt a úmysl se zde trvale zdržovat) především

podnájemní smlouvou k bytu v Teplicích, kterou s ním uzavřela dne 1. 3. 2009; doložila též smlouvou o spolupráci, že sportovec hrál v jejím klubu až do června 2010. Na správci daně tak bylo, aby ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyvrátil, že tu měl sportovec až do června 2010 stálý byt a že měl úmysl se zde v rozhodném období trvale zdržovat.

[25] Správce daně a po něm i žalovaný vyvraceli existenci *bydliště* poukazem na to, že byt v ČR měl charakter přechodného ubytování, nikoli bydliště ve smyslu stálého bytu. Podle finančních orgánů nepobýval sportovec v ČR s úmyslem se zde trvale zdržovat, naopak zde pobýval jen po omezenou dobu kvůli svému dočasnému působení ve fotbalovém klubu. Byl tedy stále rezidentem Japonska, neboť většina forem jeho přirozeného osobního vztahu směřuje k tomuto státu, kde žil a pracoval před odchodem do ČR a kam se po odchodu z ČR opět vrátil.

[26] Tato argumentace finančních orgánů ale podle NSS neobstojí. Zejména z výše citovaného pokynu Ministerstva financí, kterým jsou finanční orgány povinny se řídit, plyne, že *bydliště* ve smyslu § 2 odst. 2 a 4 zákona o daních z příjmů má na území ČR nejen ten, kdo se tu usadil i s rodinou „natrvalo“, ale i ten, kdo tu pobývá sám a vykonává zde nikoli příležitostnou výdělečnou činnost. Jak stěžovatelka opakovaně zdůraznila, zákon (ani pokyn) nepožadují při zkoumání podmínky *bydliště* určitý minimální počet dnů či měsíců pobytu – v tom se právě podmínka *bydliště* liší od podmínky vyjádřené slovy *obvykle se zdržuje na území*. Pro právní hodnocení věci je proto nevýznamné, že smlouva o spolupráci při výkonu sportovní činnosti byla uzavřena na dobu určitou: podstatnější je, že tu šlo o dlouhodobé angažmá, a nikoli krátkodobý pobyt. (Původně bylo angažmá plánováno na dobu téměř dvou a půl let, nakonec trvalo jen necelý rok a půl; ani případná smlouva na dobu neurčitou však nedává předem záruku dlouhého trvání smluvního vztahu.)

[27] Pochybení finančních orgánů spočívá v tom, že ve skutečnosti ani nehodnotily, zda sportovec po dobu svého angažmá u stěžovatelky bydlel v bytě *v Teplicích*, aby mohl pro stěžovatelku pracovat a pobírat od ní příjmy. Povaha sportovcova bydliště *v Japonsku* v rozhodném období naopak nebyla vzhledem k čl. 4 smlouvy o zamezení dvojího zdanění důležitá. Zkoumat ji by bylo třeba, jen kdyby tu existovala dohoda příslušných úřadů podle čl. 4 odst. 2 smlouvy. Ze spisu není zřejmé, že by se finanční orgány jakkoli snažily získat bližší informace o japonském bydlišti: usuzovaly na něj pouze z japonské adresy, kterou sportovec vyplnil při registraci k dani, tedy na samém počátku svého pobytu v ČR. (Z takového údaje, vyplněného v únoru 2009, však nelze podle soudu zjistit, jaké měl sportovec bydliště po zbytek roku 2009 a v první půli roku 2010. Údaj vypovídá pouze o tom, kde měl sportovec bydliště *před příchodem* do ČR, a je i logické, že v prvních týdnech svého pobytu v ČR ještě nemohl uvést žádnou adresu stálého *českého* bytu.) Protože sportovec je japonského původu, před příchodem do Teplic žil v Japonsku a v roce 2010 se tam vrátil, uzavřely finanční orgány, že byl japonským daňovým rezidentem, a nikoli českým.

[28] Takto vedená úvaha však vůbec nezkoumá naplnění pojmu *bydliště* ve smyslu § 2 odst. 2 a 4 zákona o daních z příjmů, ale zaměřuje se na to, kde leží *středisko životních zájmů* sportovce O. E..

pokračování

[29] Novější smlouvy o zamezení dvojího zdanění používají *středisko životních zájmů* jako „hraniční určovatel“ ke stanovení daňové rezidence v případech, že osoba má *bydliště* v obou smluvních státech; osoba pak bude daňovým rezidentem toho z obou států, ke kterému má užší osobní a hospodářské vztahy.[1] Smlouva mezi ČR a Japonskem však tento pojem nepoužívá: její čl. 4 označuje v odst. 1 za kritérium daňové rezidence právě a jen *bydliště* (či podobná kritéria), a v odst. 2 dodává, že pokud má fyzická osoba bydliště v obou smluvních státech, *rozhodnou příslušné úřady vzájemnou dohodou, ve kterém smluvním státě se pro účely této smlouvy považuje za umístěné bydliště této fyzické osoby*.

[30] Zákon o daních z příjmů tedy pojem *středisko životních zájmů* nezná, a nezná jej ani smlouva o zamezení dvojího zdanění, kterou má ČR uzavřenu s Japonskem. Pro zkoumání tohoto kritéria tak nebyl důvod – a pro určení *bydliště* jako kritéria daňové rezidence v rozhodném období roku 2010 nebylo podstatné, že sportovec žil až do února 2009 v Japonsku na adrese uvedené v oznámení o registraci k dani, že se tam po skončení práce v ČR vrátil a že tam pravděpodobně má i svou rodinu a trvalé zázemí. Důležité naopak bylo, zda měl sportovec v rozhodném období stálý byt v ČR, v němž zamýšlel se trvale zdržovat.

[31] Finanční orgány tak podle NSS nevyvrátily stěžovatelčino tvrzení o tom, že sportovec měl za účinnosti smlouvy o spolupráci *bydliště* v Teplicích. O tom svědčilo to, že byt mu tu byl v rozhodném období kdykoli k dispozici, mohl jej užívat nepřetržitě a bez omezení a podnájem byl navázán na jeho ekonomickou aktivitu v ČR, o které vypovídala i smlouva o spolupráci a kterou finanční orgány ostatně nezpochybňovaly. Finanční orgány naproti tomu argumentovaly pouze tím, že s výjimkou svého dočasného působení v Teplicích sportovec žije a působí v Japonsku, kde má logicky i své *bydliště*. Tato argumentace ale hledí nikoli k vlastnímu *bydlišti*, nýbrž ke *středisku životních zájmů*, jak už NSS uvedl výše. O vlastním *bydlišti* O. E. v Japonsku neuvedly finanční orgány nic nad rámec údaje o japonské adrese v oznámení o registraci k dani. Stěžovatelčin postoj se naproti tomu odvíjel od toho, že sportovec měl v Teplicích nejen byt v podnájmu (*stálý byt*), ale také zde v rozhodném období skutečně působil ve fotbalovém klubu (*okolnost, z níž lze usuzovat na jeho úmysl trvale se v tomto bytě zdržovat*).

[32] Stěžovatelka neměla za této situace důvod k pochybnostem o tom, jaká je daňová rezidence O. E., a nelze jí vytýkat, že si od něj nevyžádala potvrzení o daňovém domicilu. Jestliže pochybnosti vznikly správci daně, měl vyvrátit, že sportovec měl v rozhodném období *bydliště* v ČR – to se mu ale nepodařilo.

[33] Druhá část námitky se týkala skutečnosti, že český správce daně neuzavřel s japonským správcem daně dohodu o tom, ve kterém smluvním státě je umístěno *bydliště* sportovce ve smyslu čl. 4 odst. 2 smlouvy. Finanční orgány však – i když obecně podotkly,

[1] Viz čl. 4 Modelové smlouvy OECD o zamezení dvojí 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.

že v těchto případech přichází v úvahu dvojí daňová rezidence – nevycházely při rozhodování z předpokladu, že sportovec má bydliště v obou smluvních státech, nýbrž z předpokladu, že má pouze jedno bydliště, a to v Japonsku.

[34] NSS tedy shrnuje: stěžovatelka prokázala, že O. E. měl od ledna do června roku 2010 v ČR *bydliště* ve smyslu § 2 odst. 2 a 4 zákona o daních z příjmů, tedy že splňoval podmínku daňové rezidence v ČR. Za stávající důkazní situace tak nebyl důvod k tomu, aby stěžovatelce byla dodatečně vyměřena daň.

[35] Měl-li správce daně za to, že sportovec měl v téže době *bydliště* i v Japonsku, bylo na něm, aby tuto svou domněnku doložil. Pokud by pak v dalším řízení vyšlo najevo, že sportovec měl bydliště v obou smluvních státech, budou muset příslušné finanční orgány obou států uzavřít podle čl. 4 odst. 2 smlouvy o zamezení dvojího zdanění dohodu o tom, ve kterém smluvním státě se pro účely této smlouvy považuje za umístěné bydliště O. E..

III.B Námitka diskriminačního charakteru zákona o daních z příjmů

[36] Stěžovatelka považuje za vadný postup krajského soudu, který nahradil úvahy žalovaného týkající se zákazu diskriminace (žalovaný se jimi odmítl zabývat); současně nesouhlasí ani s posouzením námitky porušení zákazu diskriminace.

[37] V průběhu celého řízení stěžovatelka odkazuje na čl. 24 odst. 1 smlouvy, který stanoví:

> *Příslušníci jednoho smluvního státu, ať mají či nemají bydliště či sídlo v některém smluvním státě, nebudou podrobeni v druhém smluvním státě žádnému zdanění nebo povinnostem s ním spojeným, které jsou jiné nebo tíživější než zdanění a s ním spojené povinnosti, kterým jsou nebo mohou být za stejných okolností podrobeni příslušníci tohoto druhého smluvního státu.*

[38] 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 příslušnosti a že se státními příslušníky jednoho smluvního státu nemůže být za stejných okolností ve druhém smluvním státu zacházeno odlišně než se státními příslušníky tohoto druhého státu. Je nutno zdůraznit, že kritériem, na základě kterého daňové subjekty nemohou být nedůvodně odlišovány, je státní příslušnost.

[39] Dále je nutno zaměřit se na výraz „*stejné okolnosti*“, neboť zmíněný článek stanoví zákaz diskriminace na základě státní příslušnosti právě pro případy daňových subjektů „*za stejných okolností*“. To odkazuje na daňové subjekty, které jsou z pohledu vnitrostátního práva v zásadně stejné situaci, a to jak z hlediska skutkového, tak právního. Výraz „*ať mají či nemají bydliště či sídlo v některém smluvním státě*“ pak jasně dokládá, že posuzování „*stejných okolností*“ je založeno právě na tom, jaká je rezidence daňových subjektů. Jinak řečeno, všichni daňoví rezidenti určitého státu (bez ohledu na svou státní příslušnost) musejí být podrobeni stejné daňové povinnosti; obdobně daňoví nerezidenti v určitém státu (bez ohledu na svou státní příslušnost) nesmějí mít mezi sebou odlišné zdanění.

pokračování

Daňový rezident jednoho smluvního státu a daňový nerezident se tedy nenachází v situaci „*se stejnými okolnostmi*“ ve smyslu čl. 24 smlouvy.[2]

[40] Stěžovatelka v řízení před správními orgány i před soudy namítala, že postup, který byl na sportovce (poplatníka daně) uplatněn, je v rozporu s čl. 24 odst. 1 smlouvy, neboť sportovec na rozdíl od tuzemských sportovců – podnikatelů nemůže uplatnit náklady spojené s dosažením příjmů, a je mu tak zdaňován hrubý příjem. Ze shora uvedeného výkladu však vyplývá, že situaci sportovce – daňového nerezidenta nelze srovnávat se situací daňových rezidentů ČR. Finanční orgány postupovaly vůči sportovci podle příslušných ustanovení zákona o daních z příjmů z důvodu jeho daňové rezidence (tak, jak si ji v řízení určily), nikoli z důvodu jeho státní příslušnosti. V dané věci tedy nebyl dán prostor pro použití čl. 24 odst. 1 smlouvy. Pokud by sportovec byl daňovým rezidentem ČR, mohl by uplatňovat stejné výhody jako daňoví rezidenti, kteří jsou současně státními občany ČR. Stěžovatelčina argumentace ve vztahu k zákazu diskriminace je tedy mylná.

[41] Ze stejného důvodu nemůže být důvodná ani námitka, že nelze použít § 38s zákona o daních z příjmů. Podle tohoto ustanovení platí, že *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.*

[42] Stěžovatelka byla povinna odvést daň do konce kalendářního měsíce následujícího po kalendářním měsíci, ve kterém jí povinnost vznikla (§ 38d odst. 3 zákona o daních z příjmů), tuto povinnost však nesplnila. Správce daně proto nepochybil, postupoval-li při doměření daně podle § 38s zákona o daních z příjmů. Tento závěr soud činí s vědomím, že otázka daňové rezidence sportovce ještě bude předmětem dalšího řízení. Dospějí-li finanční orgány k závěru, že sportovec byl současně i daňovým rezidentem Japonska, tento postup se neuplatní.

[43] Podstatné pak je, že ani § 38s zákona o daních z příjmů nerozlišuje poplatníky (resp. plátce) srážkové daně na základě státní příslušnosti, ale dopadá naopak na všechny plátce srážkové daně podle § 38d a § 38h bez ohledu na státní příslušnost poplatníka. Ke stejnému závěru dospěl též krajský soud (srov. poslední odstavec rozsudku na str. 9, který pokračuje na str. 10); uvedl, že žádné z těchto ustanovení nerozlišuje státní příslušnost osob, správce daně proto neporušil zákaz diskriminace. Za shodných skutkových okolností by totiž byla srážková daň ve stejné výši předepsána i v případě, že by se jednalo o státního příslušníka ČR, který by nebyl jejím daňovým rezidentem.

[44] Podle stěžovatelky pak krajský soud nahradil rozhodnutí žalovaného v úvahách o porušení zákazu diskriminace. Z odůvodnění rozsudku je však zřejmé, že soud nenahradil úvahy žalovaného, pouze označil část jeho argumentů za nesprávnou a tento nesprávný právní názor korigoval. NSS se s krajským soudem shoduje v tom, že žalovaný

[2] K tomu podrobněji komentář k čl. 24 Modelové smlouvy OECD o zamezení dvojí zdanění v oboru daní z příjmů a z majetku.

se nemůže vyhnout úvahám o případném diskriminačním dopadu svého postupu vůči daňovému subjektu. Jak již bylo řečeno výše, smlouva o zamezení dvojího zdanění má aplikační přednost před zákonem o daních z příjmů. Pokud by tedy bylo některé z ustanovení tohoto zákona v rozporu se zákazem diskriminace obsaženým v citovaném článku smlouvy, nemohl by je správce daně použít, 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 sportovce jeho daňovou rezidenci, nikoli jeho státní občanství. Ani tato kasační námitka tedy není důvodná.

IV. Závěr a náklady řízení

[45] NSS 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 pouze v řízení před správním orgánem, zrušil současně i rozhodnutí žalovaného, který je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným výše.

[46] Protože NSS 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 rozsudku 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 NSS rozhodl o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek NSS ze dne 19. 11. 2008, čj. 1 As 61/2008-98).

[47] Žalovaný ve věci neměl úspěch, náhrada nákladů řízení mu proto nenáleží. Stěžovatelka měla ve věci plný úspěch, proto jí soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. přiznal náhradu nákladů řízení proti žalovanému. Tyto náklady jsou tvořeny částkou 8 000 Kč za soudní poplatky (soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč a za kasační stížnost ve výši 5 000 Kč).

[48] V řízení o žalobě byla stěžovatelka zastoupena nejprve společností 3 LSA, a. s., a poté JUDr. Stanislavem Lžičařem; jde o osoby vykonávající specializované právní poradenství podle zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, kterým 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 stěžovatelčini 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 stěžovatelky v řízení o kasační stížnosti, advokát JUDr. Ladislav Sádlík, učinil dva úkony právní služby, a to převzetí a přípravu zastoupení a podání kasační stížnosti [§ 11 písm. a) a d) advokátního tarifu].

[49] 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]. NSS tedy

pokračování

přiznal zástupcům stěžovatelky 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 stěžovatelčini 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 tedy činí celkem 20 570 Kč. Celkem tak činí náklady řízení (8 000 + 20 570 =) 28 570 Kč.

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

V Brně dne 16. července 2018

Daniela Zemanová
předsedkyně senátu