



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Tomáše Foltase a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **Ing. Z. B.**, zastoupený JUDr. Danielem Weinholdem, Ph.D, advokátem se sídlem Na Florenci 2116/15, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 29. 5. 2014, č. j. 10 Af 80/2013 – 64,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Českých Budějovicích rozsudkem ze dne 29. 5. 2014, č. j. 10 Af 80/2013 – 64, zamítl žalobu podanou žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 11. 10. 2013, č. j. 24893/13/5000-14101-800588, kterým bylo částečně změněno (v části týkající se bankovního spojení) rozhodnutí Finančního úřadu v Českých Budějovicích (dále jen „správce daně“) ze dne 27. 11. 2012, č. j. 487524/12/077910305521, o vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 ve výši 65.655 Kč. V odůvodnění rozsudku se krajský soud zabýval žalobní námitkou, v níž stěžovatel uváděl, že nenaplnil podmínky daňového rezidentství ve smyslu ust. § 2 odst. 2 a 4 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Na území České republiky pobýval v roce 2011 pouze několik kalendářních dní, přičemž adresu trvalého pobytu měl nahlášenou u svých rodičů pouze z praktických důvodů. Na uvedené adrese se nezdržoval, tudíž se nejednalo o jeho bydliště ve smyslu ust. § 2 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Krajský soud tuto námitku vypořádal tak, že s ohledem na skutkové okolnosti případu (stěžovatel je občan České republiky s trvalým pobytem na jejím území, který vykonává závislou činnost na základě uzavřené pracovní smlouvy s českým zaměstnavatelem na území Spojených arabských emirátů) bylo nutno na danou věc aplikovat smlouvu mezi Českou republikou a Spojenými arabskými emiráty o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a z majetku publikovanou pod č. 276/1997 Sb. (dále jen „smlouva o zamezení dvojího zdanění“), přičemž podle čl. 4 odst. 3 písm. a) je fyzická osoba rezidentem toho smluvního státu, ve kterém má stálý byt.

V případě, že má stálý byt v obou smluvních státech, předpokládá se, že je rezidentem toho smluvního státu, ke kterému má užší osobní a hospodářské vztahy (středisko životních zájmů). Krajský soud v daném případě dospěl k závěru, že stěžovatel má stálý byt v České republice, který uváděl jako své bydliště nejen pro korespondenci, ale také ve styku s orgány či institucemi v souvislosti se zajišťováním svých osobních a životních zájmů v České republice. Ve Spojených arabských emirátech nemá stálý byt, jelikož se zde zdržoval pouze přechodně na základě pracovní cesty, na kterou byl vyslán zaměstnavatelem. Stěžovatel daňové rezidentství ve Spojených arabských emirátech neprokázal. Bylo zjištěno, že jeho český zaměstnavatel ze zúčtovaných odměn srážel měsíční zálohy na daň podle české daňové legislativy. Navíc krajský soud poukázal na to, že stěžovateli nic nebránilo, aby provedl změnu svého statutu rezidenta na nerezidenta. K námitce poukazující na neúplně zjištěný stav věci krajský soud uvedl, že odvolací finanční ředitelství provedlo rozsáhlé dokazování, ze kterého vyplynulo, že stěžovatel měl na území České republiky stálý byt, který sdílel se svou rodinou. Místní šetření, které k prokázání svého úmyslu nezdržovat se na území České republiky stěžovatel navrhoval, by podle krajského soudu nemohlo vést k prokázání opačného úmyslu stěžovatele.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost, ve které uvedl, že považuje uvedený rozsudek za nepřezkoumatelný, vadný a nezákonný. Nepřezkoumatelnost rozsudku spočívá podle stěžovatele především v argumentu použitém krajským soudem, že mu nic nebránilo, aby provedl změnu svého statutu rezidenta na nerezidenta. Pokud daňové rezidentství podle krajského soudu závisí pouze na volném rozhodnutí daňového subjektu, pak s ohledem na skutečnost, že stěžovatel trvale tvrdí, že daňovým rezidentem České republiky není, nemohl krajský soud dospět k závěru opačnému, tj. že stěžovatel je daňovým rezidentem České republiky. Krajský soud používá pojem „trvalé bydliště“, který však relevantní předpisy neznají. Krajský soud také nepostihl, že správní orgán nesprávně a v rozporu s obsahem správního spisu posoudil základní otázku případu, tj. zda stěžovatel měl v úmyslu zdržovat se na adrese svého trvalého pobytu. Závěr Krajského soudu, že byt rodičů stěžovatele splňuje definici „stálého bytu“, není žádným způsobem opřen o obsah správního spisu a není ani odůvodněn. Podle stěžovatele ze správního spisu vyplývá, že na uvedené adrese se nezdržuje již od dob svých studií a neexistuje jediný přesvědčivý důkaz, ze kterého lze usuzovat, že se jedná o jeho stálý byt. Uvedené potvrzuje i skutečnost, že se doposud do České republiky nevrátil a nemá zde své osobní věci. Stěžovatel dále namítal, že krajský soud nesprávně vyložil ust. § 2 odst. 2 a 4 zákona o daních z příjmů. Nevzal totiž v potaz, že citovaný zákon obsahuje vlastní legální definici pojmu „bydliště“, přičemž nahlášení či neodhlášení adresy trvalého pobytu nemá na existenci bydliště, resp. daňové rezidentství, žádný vliv. Skutečnost, že stěžovatel je občanem České republiky s trvalým pobytem na jejím území, není pro definici „bydliště“ podle ust. § 2 odst. 4 zákona o daních z příjmů relevantní. Tento argument podpořil odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 9. 2010, č. j. 8 Afs 78/2009 - 56, a na usnesení Nejvyššího soudu, která se týkají pojmu „bydliště“ ze dne 2. 6. 2005, sp. zn. 30 Cdo 444/2004, a ze dne 25. 5. 2011, sp. zn. 11 Td 26/2011. Stěžovatel zdůraznil, že pro posouzení jeho daňového rezidentství bylo podstatné, že neměl v úmyslu se v České republice zdržovat, což vyplynulo i ze zjištění správních orgánů. Na adrese svého trvalého pobytu trávil minimum času, a to při návštěvě rodičů. Krajský soud pochybil, pokud nepovažoval byt, který stěžovatel užíval ve Spojených arabských emirátech, za stálý byt pouze z toho důvodu, že náklady na byt hradil zaměstnavatel a stěžovatel jej užíval pouze po dobu trvání pracovní cesty. Případná absence stálého bytu ve Spojených arabských emirátech nemohla podle stěžovatele vést k závěru, že měl stálý byt na území České republiky. Zjištění správních orgánů (stěžovatel měl na území České republiky uzavřeno stavební spoření, penzijní připojištění, zdravotní a sociální pojištění) nemohou nic změnit na skutečnosti, že na území České republiky bydliště neměl. Stěžovatel se také vyjádřil k aplikaci smlouvy o zamezení dvojího zdanění, která se podle jeho názoru použije pouze tehdy, pokud je daňový subjekt považován

pokračování

za rezidenta obou smluvních států. Jelikož stěžovatel není daňovým rezidentem České republiky, postrádají odkazy krajského soudu na uvedenou smlouvu logiku. V této souvislosti stěžovatel odkázal na odbornou literaturu. S ohledem na výše uvedené navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Odvolací finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti vyjádřilo souhlas se závěry krajského soudu a dodalo, že nelze souhlasit se stěžovatelem v tom, že by ze správního spisu vyplynul jeho úmysl nezdržovat se na adrese trvalého pobytu. Stěžovatel měl na území České republiky bydliště, resp. stálý byt, přičemž byt ve Spojených arabských emirátech využíval v rámci vykonávání služební cesty, tedy „*dočasně*“. Podstatná je trvalost bytu, což znamená, že fyzická osoba si pořídila „*ke své dispozici bydlení na všechny časy nepřetržitě a nikoli příležitostně pro účely pobytu, který s ohledem na důvody pobytu je nutně krátkého trvání*“ (viz čl. 4 komentáře ke vzorové smlouvě OECD o zamezení dvojího zdanění příjmu a majetku, dále jen „*komentář ke vzorové smlouvě OECD*“). Byt ve Spojených arabských emirátech, ve kterém stěžovatel bydlel, nesplňoval podmínku stálosti a trvalosti. Stálý byt měl naopak v České republice. Úmysl stěžovatele ne/zdržovat se na území České republiky nespočívá pouze v jeho subjektivním tvrzení, nýbrž musí existovat skutečnosti, z nichž jednoznačně vyplývá, že daňový subjekt takový úmysl skutečně měl. Jako daňového rezidenta eviduje stěžovatele i penzijní fond a Česká spořitelna, a. s., přičemž z jeho bankovního účtu je zřejmé, že stavební spoření, penzijní fond, životní pojištění, splátky úvěru a další spoření financuje právě z tohoto účtu. Na tento účet mu zaměstnavatel rovněž zasílá mzdu. S ohledem na výše uvedené odvolací finanční ředitelství navrhlo zamítnutí kasační stížnosti.

Stěžovatel v replice k vyjádření odvolacího finančního ředitelství upozornil na nesprávný překlad komentáře ke vzorové smlouvě OECD, kterým odvolací finanční ředitelství argumentovalo, a uvedl, že tento dokument ve skutečnosti stanoví, že trvalost bytu je zásadní, což znamená, že fyzická osoba má zajištěné bydliště, které je jí „*ke dispozici neustále v každou dobu, a ne příležitostně*“. Podle stěžovatele byt, ve kterém žijí jeho rodiče a ve kterém se od dob svých studií nezdržuje a nemá zde ani osobní věci, neodpovídá tomuto pojmu ani vzdáleně. Pokud odvolací finanční ředitelství zdůraznilo, že byt ve Spojených arabských emirátech nebyl v jeho dispozici, pak tím spíše neměl právní titul k užívání bytu, ve kterém žijí jeho rodiče. Stěžovatel zopakoval, že ačkoliv adresu uvedeného bytu používal např. pro korespondenci, nejedná se o skutečnost, ze které lze dovodit, že tento byt je jeho stálým bytem.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel, přičemž neshledal vady uvedené v odst. 4 citovaného ustanovení, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Podle obsahu správního spisu podal stěžovatel dne 12. 7. 2012 přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2011. V daňovém přiznání uvedl, že je daňovým rezidentem Spojených arabských emirátů, přičemž nemá žádné příjmy, které by podléhaly zdanění v České republice. V průvodním dopise k daňovému přiznání sdělil, že v roce 2011 vykonával práci pro českého zaměstnavatele na území Spojených arabských emirátů, kde se zdržoval více jak 183 dní v roce. Zaměstnavatel z vyplácených příjmů srážel a odváděl zálohu na daň v České republice. Stěžovatel měl nahlášený trvalý pobyt na adrese v Českých Budějovicích, kde mají bydliště jeho rodiče. Správce daně v rámci postupu ve smyslu ust. § 89 zákona č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*daňový řád*“), zjistil, že stěžovatel byl zaměstnán jako specialista kvality u českého zaměstnavatele, který ho vysílal na pracovní cesty do Spojených arabských emirátů (na omezenou dobu pobytu) a hradil mu v jejich průběhu stravné, ubytování a výdaje spojené s pobytem. V pracovní smlouvě uvedl stěžovatel jako své bydliště adresu trvalého pobytu v České republice. Správce daně stěžovatele vyzval, aby prokázal, že byl daňovým rezidentem

Spojených arabských emirátů. Na tuto výzvu reagoval stěžovatel sdělením, že legislativa Spojených arabských emirátů mu neumožňovala požadované potvrzení o daňovém rezidentství získat. Dále správce daně zjistil, že stěžovatel měl u České spořitelny, a. s. vedený účet, kam mu byla zasílána mzda a prostřednictvím kterého hradil své penzijní připojištění, stavební spoření, zdravotní a sociální pojištění a úvěr. Z pohybu na účtu (transakce platební kartou na území České republiky) správce daně zjistil, ve kterých dnech roku 2011 se stěžovatel zdržoval na území České republiky. Česká spořitelna, a. s. považovala stěžovatele za daňového rezidenta České republiky, proto mu daň z úroků srážela ve výši 15 %. Součástí správního spisu je i informace poskytnutá bytovým družstvem, ze které vyplývá, že stěžovatel byl hlášen jako osoba bydlící v bytě, ke kterému měli práva a povinnosti jeho rodiče. V uvedeném bytě měl stěžovatel nahlášený také trvalý pobyt. Magistrát města České Budějovice sdělil, že stěžovatel byl v roce 2011 osvobozen od plateb za provoz systému odstraňování komunálních odpadů, jelikož se v bytě nezdržoval. Otec stěžovatele (Z. B.) vyslechnutý jako svědek uvedl, že stěžovatel neměl v úmyslu se v České republice zdržovat, ani zde neměl osobní věci. Stěžovatel vykonával v České republice funkci statutárního orgánu a společníka obchodní společnosti BB4 promotion, s. r. o.

Vzhledem k tomu, že stěžovatel v kasační stížnosti poukazoval i na nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu, zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve tímto stížným důvodem. Bylo by totiž předčasné zabývat se právním posouzením věci samé, pokud by byl napadený rozsudek nepřezkoumatelný nebo by zde byla jiná vada řízení s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé.

Nejvyšší správní soud při posuzování nepřezkoumatelnosti rozsudků správních soudů vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu (např. nálezy ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, č. 34/1996 Sb. ÚS, a ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, č. 85/1997 Sb. ÚS), podle níž jedním z principů, které představují součást práva na řádný a spravedlivý proces (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy), jež vylučuje libovůli při rozhodování, je povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit (ve správním soudnictví podle § 54 odst. 2 s. ř. s.). To potvrzuje i navazující judikatura, např. náleze ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, č. 64/2007 Sb. ÚS), v němž Ústavní soud vyslovil, že „*odůvodnění rozhodnutí soudu jednajícího a rozhodujícího ve správním soudnictví, z něhož nelze zjistit, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodné skutečnosti, nevyhovuje zákonným požadavkům kladeným na obsah odůvodnění a v konečném důsledku takové rozhodnutí zasahuje do základních práv účastníka řízení, který má nárok na to, aby jeho věc byla spravedlivě posouzena*“. Nejvyšší správní soud také judikoval v rozsudku ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, že pokud „*z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč subsumoval popsany skutkový stav pod zvolené právní normy, pak je třeba pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a tím i nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.*“. Nepřezkoumatelností z důvodu nesrozumitelnosti se Nejvyšší správní soud zabýval např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, podle něhož lze „*z nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na důležitých nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody.*“

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek a dospěl k názoru, že není nepřezkoumatelný. Z odůvodnění rozsudku je zřejmé, z jakého skutkového stavu krajský soud vycházel, jak vyhodnotil pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je následně právně posoudil.

pokračování

Je z něj rovněž patrné, z jakých důvodů má právní závěry vyslovené odvolacím finančním ředitelstvím za správné a naopak, z jakých důvodů jsou žalobní námitky nedůvodné. Závěry krajského soudu jsou přitom srozumitelné a vnitřně souladné. Skutečnost, že krajský soud v bodu 28 svého rozsudku použil pojem „trvalé bydliště“ nezpůsobuje nepřezkoumatelnost rozsudku. Stejně tak ji nezpůsobuje ani argumentace krajského soudu, že stěžovateli nic nebránilo, aby provedl změnu svého statutu rezidenta na nerezidenta. Z rozsudku krajského soudu vyplývá, jak k tomuto závěru dospěl.

Nejvyšší správní soud se dále zabýval stěžejní spornou otázkou, zda stěžovatel byl daňovým rezidentem České republiky a zda byl povinen v daňovém přiznání deklarovat veškeré své příjmy.

Podle ust. § 2 odst. 2 zákona o daních z příjmů poplatníci, kteří mají na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržují, mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí.

Podle ust. § 2 odst. 4 zákona o daních z příjmů 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. 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.

Podle čl. 1 se smlouva o zamezení dvojího zdanění se vztahuje na osoby, které mají bydliště či sídlo v jednom nebo obou smluvních státech (rezidenti).

Podle čl. 4 odst. 1 citované smlouvy výraz „rezident jednoho smluvního státu“ označuje pro účely této smlouvy osobu, která je podle právních předpisů tohoto státu podrobena v tomto státě zdanění z důvodu svého bydliště, stálého pobytu, místa vedení nebo jakéhokoli jiného podobného kritéria. 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.

Podle čl. 4 odst. 3 citované smlouvy jestliže fyzická osoba je podle ustanovení odstavce 1 považována za rezidenta obou smluvních států, bude její postavení určeno následujícím způsobem: a) předpokládá se, že tato osoba je rezidentem toho smluvního státu, ve kterém má stálý byt. Jestliže má stálý byt v obou smluvních státech, předpokládá se, že je rezidentem toho smluvního státu, ke kterému má užší osobní a hospodářské vztahy (středisko životních zájmů); b) jestliže nemůže být určeno, ve kterém smluvním státě má tato osoba středisko svých životních zájmů, nebo jestliže nemá stálý byt v žádném smluvním státě, předpokládá se, že je rezidentem toho smluvního státu, ve kterém se obvykle zdržuje; c) jestliže se tato osoba obvykle zdržuje v obou smluvních státech nebo v žádném z nich, předpokládá se, že je rezidentem toho smluvního státu, jehož je státním příslušníkem; d) jestliže je tato osoba státním příslušníkem obou smluvních států nebo žádného z nich, upraví příslušné úřady smluvních států tuto otázku vzájemnou dohodou.

Jelikož čl. 4 odst. 1 smlouvy o zamezení dvojího zdanění při určení daňového rezidentství odkazuje na splnění podmínek vyplývajících z právních předpisů smluvních států, je podle názoru Nejvyššího správního soudu daňový subjekt považován za daňového rezidenta České republiky tehdy, jsou-li splněny podmínky podle ust. § 2 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Citované ustanovení upravuje daňovou povinnost fyzických osob na základě jejich bydliště

nebo skutečnosti, zda se v České republice obvykle zdržují, a stanoví neomezenou daňovou povinnost – tj. povinnost zdanění celosvětových příjmů poplatníka.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítal, že nepodléhal neomezené daňové povinnosti podle § 2 odst. 2 zákona o daních z příjmů, resp. nebyl daňovým rezidentem České republiky. Podle Nejvyššího správního soudu je z dikce citovaného ustanovení zřejmé, že neomezené daňové povinnosti bude stěžovatel podléhat, pokud splní alespoň jednu z podmínek v něm uvedených. V dané věci není sporné, že stěžovatel se nezdržoval na území České republiky po dobu alespoň 183 dnů. Co se týče podmínky bydliště, kterým se podle ust. § 2 odst. 4 zákona o daních z příjmů rozumí „*místo, kde má poplatník stálý byt za okolností, z nichž lze usuzovat na jeho úmysl trvale se v tomto bytě zdržovat*“, tato je sporná.

Nejvyšší správní soud se zabýval otázkou, zda lze za stálý byt ve smyslu ust. § 2 odst. 4 zákona o daních z příjmů považovat byt, ve kterém měl stěžovatel nahlášený trvalý pobyt, avšak tvrdil, že neměl v úmyslu se na uvedené adrese trvale zdržovat. „*Stálost*“ 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 neznámá povinnost nepřetržitě fyzické přítomnosti v tomto bytě. Jedná se pouze o možnost využívání bytu podle vlastního uvážení. Jak vyplývá ze správního spisu, správce daně zjistil, že stěžovatel je hlášen jako osoba bydlící v bytě v domě č. X na ul. F. O. v Č., přičemž práva a povinnosti k uvedenému bytu měli jeho rodiče. Podle údajů v centrální evidenci obyvatel má stěžovatel na této adrese hlášen trvalý pobyt. Podle výpovědi svědka Z. B. (otec stěžovatele) není stěžovatel nijak omezován v užívání bytu svých rodičů, kde má hlášen trvalý pobyt. Z těchto skutečností podle Nejvyššího správního soudu jednoznačně vyplývá, že stěžovatel měl možnost byt svých rodičů užívat ve výše uvedeném smyslu, ačkoliv se převážnou část zdaňovacího období roku 2011 zdržoval ve Spojených arabských emirátech.

Nejvyšší správní soud se dále zabýval otázkou, zda lze usuzovat na úmysl stěžovatele trvale se zdržovat na adrese svého trvalého pobytu, ačkoliv sám tvrdil opak. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že úmysl daňového subjektu se podle dikce ust. § 2 odst. 4 odvozuje od okolností případu, nikoliv pouze od tvrzení daňového subjektu. Výklad zastávaný stěžovatelem by *ad absurdum* vedl k závěru, že každý daňový subjekt, který by tvrdil, že nemá v úmyslu se zdržovat na území České republiky, by nebyl považován za daňového rezidenta České republiky bez ohledu na skutkové okolnosti. Nejvyšší správní soud pro posouzení úmyslu stěžovatele hodnotil jako rozhodné následující skutečnosti: stěžovatel má v bytě svých rodičů nahlášený trvalý pobyt a je zde veden jako bydlící osoba (spolu s rodiči), otec stěžovatele netvrdil, že, stěžovatel nesmí jejich byt využívat, resp. že by ho mohl užívat jen nějakým omezeným způsobem. Dále vzal Nejvyšší správní soud v úvahu, že stěžovatel má u České spořitelny, a. s. zřízení účet, prostřednictvím kterého hradí stavební spoření, penzijní připojištění, zdravotní a sociální pojištění, přičemž na všech smlouvách, včetně pracovní, je uvedena adresa jeho trvalého pobytu. Na uvedený účet mu zasílal mzdu i jeho český zaměstnavatel. Z transakcí provedených platební kartou na území České republiky lze také dovodit, že se stěžovatel do České republiky poměrně často vrací. Náklady na byt ve Spojených arabských emirátech, který využíval pouze po omezenou dobu pobytu trvání služební cesty, hradil zaměstnavatel. Nelze opomenout ani skutečnost, že stěžovatel zastával funkci statutárního orgánu a společníka české společnosti. S ohledem na všechny okolnosti případu Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že stěžovatel měl v úmyslu se v bytě svých rodičů trvale zdržovat.

pokračování

S ohledem na výše uvedené měl stěžovatel na území České republiky bydliště ve smyslu ust. § 2 odst. 4 zákona o daních z příjmů, jelikož byt jeho rodičů naplňuje znaky stálosti bytu a zároveň ze všech okolností případu lze dovodit úmysl stěžovatele se na tomto místě trvale zdržovat. Stěžovatel tedy naplnil jednu z podmínek uvedenou v ust. § 2 odst. 2 citovaného zákona (bydliště) a v souladu s čl. 4 odst. 1 smlouvy o zamezení dvojí zdanění byl daňovým rezidentem České republiky. Námitka stěžovatele, že nebyl daňovým rezidentem České republiky, proto nebyla Nejvyšším správním soudem shledána důvodnou.

Nejvyšší správní soud se neztotožňuje ani s námitkou stěžovatele, že správní orgány nesprávně a v rozporu s obsahem správního spisu vyhodnotily otázku, zda měl stěžovatel v úmyslu zdržovat se na adrese svého trvalého pobytu. Z rozhodnutí správních orgánů je zřejmé, že si opatřily dostatek důkazů postupem podle ust. § 89 zákona č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „daňový řád“). Uvedené důkazy (výpisy z účtu stěžovatele, z centrální evidence obyvatel, pracovní smlouva stěžovatele apod.) poskytují dostatečný podklad pro závěry správních orgánů, s čímž se ztotožnil i krajský soud, že ohledně úmyslu stěžovatele zdržovat se na adrese jeho trvalého pobytu učinily správní orgány podrobná zjištění. Podle názoru Nejvyššího správního soudu se správní orgány nedopustily procesních pochybení a jejich postup byl v souladu s daňovým řádem.

V další stížní námitce stěžovatel uvedl, že pojmy bydliště a trvalý pobyt se neshodují. Nejvyšší správní soud se s uvedeným názorem ztotožňuje, ostatně i v judikatuře, na kterou stěžovatel poukazoval, byl vysloven shodný závěr (usnesení Nejvyššího soudu ze dne 2. 6. 2005, sp. zn. 30 Cdo 444/2004, ze dne 25. 5. 2011, sp. zn. 11 Td 26/2011, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 9. 2010, č. j. 8 Afs 78/2009 - 56). Skutečnost, že daňový subjekt je v České republice hlášen k trvalému pobytu, nemůže sama o sobě vést k závěru, že má v České republice bydliště ve smyslu ust. § 2 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Správní orgány a krajský soud tento právní názor respektovaly, jelikož k závěru, že stěžovatel má na území České republiky bydliště, dospěly na základě zvážení všech výše uvedených okolností případu, nikoliv jen na základě argumentu, že má stěžovatel v České republice trvalý pobyt.

V další stížní námitce stěžovatel vytýkal krajskému soudu, že neměl aplikovat smlouvu o zamezení dvojího zdanění, protože tato se použije pouze tehdy, pokud je daňový subjekt považován za rezidenta obou smluvních států. Podle Nejvyššího správního soudu z čl. 1 citované smlouvy vyplývá, že se vztahuje na osoby, které mají bydliště či sídlo v jednom nebo obou smluvních státech. I v případě, že má daňový subjekt bydliště nebo sídlo pouze v jednom smluvním státě, může docházet k dvojímu zdanění, jelikož v jednom státě může podléhat zdanění z titulu toho, že je jeho rezidentem, ve druhém proto, že zdroj jeho příjmů je ve druhém státě. Na stěžovatele se smlouva o zamezení dvojího zdanění vztahovala, jelikož byl ve smyslu čl. 4 odst. 1 citované smlouvy (daňovým) rezidentem České republiky a ve Spojených arabských emirátech se nacházel zdroj jeho příjmů.

Pokud stěžovatel na výzvu správce daně, aby prokázal, že je daňovým rezidentem Spojených arabských emirátů, reagoval sdělením, že legislativa této země neumožňuje získat takové potvrzení, Nejvyšší správní soud odkazuje na čl. 3 odst. 3 smlouvy o zamezení dvojího zdanění, který označuje ministra financí a průmyslu Spojených arabských emirátů nebo jeho zmocněného zástupce za příslušný orgán, kterému vyplývají z citované smlouvy určité povinnosti (viz např. čl. 25 a čl. 26 citované smlouvy). Stěžovatel se mohl se žádostí o vydání potvrzení daňového rezidentství obrátit alespoň na tento orgán a jeho odpověď potvrzující nemožnost vydání takového potvrzení předložit správci daně. Ostatně tvrzenou nemožnost vydání takového potvrzení relativizuje existence oficiální webové

stránky Ministerstva financí Spojených arabských emirátů (dostupná online z: <<http://www.mof.gov.ae/En/services/Pages/tax.aspx>>), která vznikla v roce 2010 pod záštitou Ministerstva financí Spojených arabských emirátů a na které si daňové subjekty mohou požádat o certifikát daňového rezidentství. Pokud by stěžovatel správci daně doložil, že byl daňovým rezidentem Spojených arabských emirátů, musel by správce daně postupovat podle čl. 4 odst. 3 smlouvy o zamezení dvojího zdanění, který se aplikuje tehdy, pokud je daňový subjekt rezidentem obou smluvních států. Uvedený článek stanovuje pravidla, na základě kterých se určuje postavení daňového subjektu, resp. předpokládá se, že daňový subjekt je rezidentem pouze jednoho ze smluvních států, čímž se stanoví „výjimka“ ze zdanění ve státě druhém. Pokud by na základě pravidel uvedených v čl. 4 odst. 3 dospěl správce daně k závěru, že stěžovatel je daňovým rezidentem pouze Spojených arabských emirátů, bylo by teprve možno přisvědčit stěžovateli, že nebyl povinen v daňovém přiznání deklarovat svůj celosvětový příjem podle ust. § 2 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Krajský soud tedy pochybil, aplikoval-li ve vztahu ke stěžovateli čl. 4 odst. 3 smlouvy o zamezení dvojího zdanění. V dané věci totiž nebylo nutné hodnotit, zda stěžovatel měl či neměl na území Spojených arabských emirátů stálý byt nebo ve kterém státě měl středisko svých osobních a hospodářských zájmů. Postup krajského soudu však nic nemění na správnosti jeho závěru, že stěžovatel byl daňovým rezidentem České republiky, a proto veškerý jeho příjem podléhal zdanění v České republice.

Z výše uvedených důvodů není kasační stížnost důvodná, a proto ji Nejvyšší správní soud podle ust. § 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s. zamítl. O kasační stížnosti rozhodl bez jednání, protože mu takový postup umožňuje § 109 odst. 2 s. ř. s.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a odvolacímu finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 13. listopadu 2014

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu