



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové, soudkyně JUDr. Evy Lukotkové a soudce Mgr. Petra Sedláka, v právní věci žalobce: **BVK TRADING, s.r.o. - v likvidaci**, se sídlem Kroměříž, Milíčovo nám. 521, zast. Mgr. Tomášem Opatrným, advokátem se sídlem Kroměříž, Jánská 25, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 14.12.2012 č.j. 19496/12-1200-706481 a č.j. 19497/12-1200-706481,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou podanou ke Krajskému soudu v Brně dne 18. 2. 2013 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 14. 12. 2012, č. j. 19496/12-1200-706481, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Kroměříži ze dne 20. 8. 2012, č. j. 168872/12/320911701422, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2006 ve výši 2.057.721 Kč a předepsáno k úhradě penále ve výši 411.544 Kč.

Žalobou podanou ke Krajskému soudu v Brně dne 18. 2. 2013 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 14. 12. 2012, č. j. 19497/12-1200-706481, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Kroměříži ze dne 20. 8. 2012, č. j. 168881/12/320911701422, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 ve výši 1.232.858 Kč a předepsáno k úhradě penále ve výši 246.571 Kč.

Před zahájením jednání ve věci vedené u Krajského soudu v Brně pod sp.zn. 31Af 16/2013 soud usnesením rozhodl o spojení věcí vedených u zdejšího soudu pod sp.zn. 31Af 16/2013 a pod sp.zn. 31Af 17/2013, s tím, že věci budou nadále vedeny pod sp.zn. 31Af 16/2013.

V rámci žalob žalobce uvedl, že byl opakovaně vyzýván, aby doložil potvrzení daňového domicilu zahraničních věřitelů žalobce, a to spol. WENDEX GROUP GmbH, USA, a spol. FORTEX TRADING Ltd, Velká Británie, pro zdaňovací období roku 2006 a spol. FORTEX TRADING Ltd, Velká Británie, pro zdaňovací období roku 2007. Bylo mu tedy ukládáno splnění povinnosti podle Pokynu Ministerstva financí ČR č. D-286, který ale není obecně závazným právním předpisem. Podle žalobce jsou klíčové mezinárodní dohody o zamezení dvojího zdanění s Velkou Británií a USA. Podle obou smluv je dle žalobce rozhodným kritériem daňový domicil, tedy sídlo obou věřitelů. V případě společnosti WENDEX GROUP GmbH mělo být zkoumáno i splnění ostatních podmínek čl. 17 odst. 1 smlouvy. Žalobce v této souvislosti namítl, že žalovaný vycházel pouze z citovaného pokynu namísto toho, aby aplikoval příslušné mezinárodní smlouvy a další zákonná ustanovení daňového řádu a zákona o správě daní a poplatků.

Dále žalobce namítl, že žalovaný nehodnotil celý obsah úvěrových smluv ve vztahu k tomu, jak se žalobce snažil zajistit splnění svého důkazního břemene. Zejména zdůraznil, že žalobce si zajistil doklady prokazující daňovou registraci věřitele a prohlášení o vlastnictví úroků, což v případě společnosti FORTEX TRADING Ltd. bylo i součástí úvěrové smlouvy. Zároveň žalobce namítl nesprávnou interpretaci prohlášení společnosti FORTEX TRADING Ltd. o vlastnictví úroků za rok 2006 a 2007 žalovaným.

Následně žalobce zpochybnil i závěry žalovaného ohledně daňového domicilu společnosti FORTEX TRADING Ltd., které žalovaný učinil z odpovědi finančních orgánů Velké Británie. Podle žalobce nelze z předmětné odpovědi jednoznačně dovodit, jak tvrdí žalovaný, že uvedená společnost nemá daňový domicil ve Velké Británii.

Žalobce namítl i procesní pochybení správce daně, a to neprovedení žalobcem navržených důkazů, a to mezinárodních dožádání a výslechů svědků. Závěrem žaloby žalobce namítl, že v rozhodnutí žalovaný konstatuje, že bylo postupováno podle ustanovení § 114 odst. 2 a 3 daňového řádu, nicméně z rozhodnutí nevyplývá, že by žalovaný přezkoumával nějaké nezákonnosti nebo nesprávnosti neuplatněné žalobcem, v důsledku čehož je napadené rozhodnutí i zmatečné.

Žalovaný ve svých vyjádřeních odkázal na odůvodnění žalobami napadených rozhodnutí a správní spis správce daně. K jednotlivým námitkám žalovaný uvedl zejména

následující. Žalovaný vycházel při posuzování z žalobcem předložených úvěrových smluv s výše uvedenými společnostmi, přičemž vyzval žalobce, aby prokázal, že uvedené společnosti byly ve zdaňovacím období roku 2006 rezidentem příslušných států, a to podle čl. 4 příslušných mezinárodních smluv, a současně že jsou skutečnými vlastníky příjmů ve smyslu čl. 11 těchto smluv. V případě společnosti WENDEX GROUP GmbH bylo nutné dále prokázat skutečnosti podle čl. 17 smlouvy s USA.

V souzené věci správce daně ověřoval oprávněnost využití výhod vyplývajících ze smluv o zamezení dvojího zdanění a zkoumal, kdo je skutečným vlastníkem příjmů, tedy v souzené věci úroků. V této souvislosti žalovaný odkázal na čl. 11 smluv a uvedl, že je nutné, aby skutečný vlastník byl prokázán potvrzením o daňovém rezidentství. Otázka skutečného vlastníka je hlavní podmínkou možnosti aplikace čl. 11 smluv, nikoliv otázka sídla.

Odkaz na pokyn č. D-286 v napadeném rozhodnutí je, dle žalovaného, pouze upozorněním a poukázáním na dlouhodobou praxi. Důraz je kladen na smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Žalovaný zároveň konstatoval, že žalobce byl povinen prokázat ty skutečnosti, k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván. V případě otázky skutečného vlastníka příjmů odkázal žalovaný na obsah napadeného rozhodnutí.

K námitce obsahu odpovědi finančních orgánů Velké Británie a k námitce neprovedení navrhovaných důkazních prostředků odkázal žalovaný na obsah žalobou napadeného rozhodnutí.

Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první, s.ř.s.), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, že napadené rozhodnutí žalovaného bylo vydáno v souladu se zákonem. O žalobě soud rozhodl po nařízeném jednání.

O jednotlivých námitkách soud uvážil následovně.

Podstatou věci je možnost uplatnění výhod vyplývajících ze smluv o zamezení dvojího zdanění žalobcem.

Daňový domicil

Otázkou daňového domicilu se obsáhle zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23. 5. 2013, č. j. 9 Afs 38/2012-40, ve kterém uvedl, že „Zákon o daních z příjmů stanoví, že úroky z poskytnutých půjček od poplatníků uvedených v ustanovení § 2 odst. 2 a § 17 odst. 3 zákona (tj. od daňových rezidentů) se u poplatníků uvedených v ustanovení § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 zákona (tj. u daňových nerezidentů) považují za příjmy ze zdrojů na území České republiky [§ 22 odst. 1 písm. g) bod 4. zákona o daních z příjmů]. Tyto příjmy podléhají zvláštní sazbě daně ve výši 15 %, která se vybírá srážkou, přičemž tuto srážku je povinen provést plátcе daně při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch poplatníka, nejpozději v den, kdy o závazku účtuje [§ 36 odst. 1 písm. b) bod 1. zákona, ve spojení s § 38d odst. 1 zákona].

V souladu s ustanovením § 37 zákona o daních z příjmů se ustanovení tohoto zákona použijí jen v případě, 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 ustanovení čl. 10 Ústavy. Lze tedy konstatovat, že mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou aplikačně nadřazeny zákonu o daních z příjmů. Za splnění předpokladů stanovených danou mezinárodní smlouvou o zamezení dvojího zdanění tak nastupuje povinnost, nikoli možnost, aplikace příslušné smlouvy.

*V projednávané věci byla primárně posuzována oprávněnost aplikace mezinárodní smlouvy s Velkou Británií. Ustanovení čl. 11 odst. 1 citované smlouvy stanoví, že úroky mající zdroj v jednom smluvním státě, které pobírá rezident tohoto druhého smluvního státu a který je jejich skutečným vlastníkem, budou zdaněny pouze v tomto druhém státě. **Dle čl. 4 výraz „rezident jednoho smluvního státu“ označuje ve smyslu této smlouvy každou osobu, která je podle práva tohoto státu podrobena v tomto státě zdanění z důvodu svého bydliště, stálého pobytu, místa vedení nebo jakéhokoli podobného kritéria** [k definici pojmu „osoba“ blíže viz ustanovení čl. 3 odst. 1 písm. e) a f) Smlouvy].*

Účelem smluv o zamezení dvojího zdanění je vedle zabránění dvojímu zdanění mezi dvěma státy také chránit daňové poplatníky a dávat jim právní jistotu při realizaci určitých mezinárodních transakcí, jejichž řešení je popsáno v příslušném článku smlouvy. Daňový poplatník tak zná předem režim zdanění dané transakce [k tomu srov. VYŠKOVSKÁ, Magdaléna, Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat (Francie). Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010, 174 s. ISBN 9788073575502., s. 19].

*Dle již výše zmiňovaného Pokynu D-286 ke zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území České republiky vydaného Ministerstvem financí pro poskytnutí výhod plynoucích z příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění **nepostačuje skutečnost, že příjemcem příjmů ze zdrojů na území České republiky je osoba, které je daňovým rezidentem konkrétního druhého státu. Tato osoba musí být i skutečným vlastníkem těchto příjmů a dané příjmy musí být podle daňového práva tohoto druhého státu považovány za příjmy této osoby.** Splnění uvedených podmínek je plátcem příjmu, který při výplatě příjmu zahraničnímu subjektu automaticky uplatňuje výhody plynoucí z příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění povinen prokázat v rámci příslušného daňového řízení (např. daňová kontrola).*

K prokázání splnění těchto podmínek lze využít zejména:

- a) potvrzení o daňovém rezidentství v daném státě vydané zahraničním daňovým úřadem (pokud v dané zemi formulář takového potvrzení neexistuje, lze za tímto účelem použít analogie příslušného českého formuláře č. 25 5232); a*
- b) prohlášení zahraniční osoby, že je skutečným vlastníkem příjmu a že daný příjem je podle daňového práva druhého státu považován za její příjem; a*
- c) důkazní prostředky o splnění dalších podmínek stanovených příslušnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění, popř. vnitrostátním daňovým zákonem.*

Uvedený pokyn lze vnímat jako určitý návod pro daňové poplatníky ke zjištění, zda na jejich konkrétní mezinárodní transakce dopadá daná smlouva o zamezení dvojího zdanění. Jinými slovy tento pokyn stanovuje určité důkazní nároky na ověření režimu zdanění dané mezinárodní obchodní operace.“ (zdůraznění provedeno zdejším soudem). Zdejší soud má za to, že obecné úvahy Nejvyššího správního soudu jsou plně použitelné i v souzené věci.

Podstatou přiznání výhod vyplývajících ze smluv o zamezení dvojího zdanění je splnění podmínek těchto smluv. Jak již uvedl v citovaném rozhodnutí Nejvyšší správní soud, v případě Velké Británie je podmínkou jednak daňové rezidenství a jednak skutečné vlastnictví příjmů (úroků). V případě smlouvy se Spojenými státy jsou dále přidruzeny podmínky podle čl. 17 dané smlouvy.

Ze správního spisu soud zjistil, že žalobce byl po zahájení daňové kontroly vyzván, aby v případě smluv se shora uvedenými společnostmi prokázal splnění povinností podle zákona o daních z příjmů ve vazbě na smlouvy o zamezení dvojího zdanění, a to zejména předložením potvrzení, že uvedené společnosti ve zdaňovacích obdobích roku 2006 a roku 2007 byly daňovými rezidenty příslušných států a že uvedené společnosti byly i skutečnými vlastníky příjmů. V případě společnosti WENDEX GROUP GmbH byl dále žalobce vyzván k prokázání, že uvedená společnost byla zapojena do aktivního provádění obchodní či průmyslové činnosti ve státě rezidence.

K výzvě byly žalobcem předloženy ve vztahu ke společnosti WENDEX GROUP GmbH osvědčení založení společnosti v roce 2003, její zakládací listina, její stanovy, zápis ze zakládající schůze a potvrzení o zapsání do veřejného rejstříku. Ve vztahu ke společnosti FORTEX TRADING Ltd. byly předloženy osvědčení o založení v roce 2004, osvědčení o dobře finanční situaci z roku 2009. Zároveň žalobce vyzval správce daně ke spolupráci při zajišťování důkazních prostředků. Dále předložil žalobce potvrzení o daňovém rezidenství z roku 2009 a prohlášení společnosti FORTEX TRADING Ltd. o vlastnictví úroků.

Ze správního spisu soud dále zjistil, že správce daně podal žádost o poskytnutí informací v rámci mezinárodní pomoci při správě daní a to ve vztahu k oběma společnostem. Výsledek dožádání ve vztahu ke společnosti FORTEX TRADING Ltd. je shrnut ve zprávě Generálního finančního ředitelství ze dne 28. 3. 2011 tak, že potvrzení daňové rezidence za roky 2006 a 2007 nebylo britskou daňovou správou vydáno, v uvedených letech byla tato společnost spící společností a zaplacené úroky nebyly předmětem daně z příjmů. K doplňující žádosti stran uvedené společnosti bylo britskou daňovou správou sděleno, že potvrzení o daňové rezidenci nebylo vydáno a nebyla podávána žádná daňová přiznání k dani z příjmů právnických osob. Z toho dovodila britská daňová zpráva, že uvedená společnost nebyla skutečným příjemcem úrokové platby.

Výsledkem dožádání ve vztahu ke společnosti WENDEX GROUP GmbH bylo sdělení americké daňové správy, že uvedená společnost nemá identifikační číslo daňového poplatníka a nevyplňuje americká daňová přiznání. Samotné potvrzení nebo apostila nepředstavují americkou rezidenci pro daňové účely. Status společnosti byl vymezen jako „delinquent“ – nikoliv v souladu s právem. Zároveň americká daňová správa sdělila, že její šetření

neprokázalo, že by uvedená společnost byla někdy přítomná v USA nebo na území USA prováděla nějakou podnikatelskou činnost.

Z uvedeného obsahu správního spisu má soud za zjištěné, že ani u jedné ze společností nebylo ze strany orgánů daňové správy příslušné země potvrzeno, že by se jednalo o daňové rezidenty v příslušných zdaňovacích obdobích. V případě obou zemí z uvedených zjištění v rámci dožádání navíc vyplývají zásadní pochybnosti o tom, zda jsou uvedené společnosti skutečnými vlastníky příjmů. Zároveň z obsahu správního spisu soud shledal, že žalobce sám nebyl schopen předložit potvrzení o daňovém rezidenství ani u jedné z dotčených společností.

Pro právní posouzení věci jsou podstatné smlouva mezi vládou České a Slovenské Federativní Republiky a vládou Spojeného království Velké Británie a Severního Irska o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a zisků z majetku (89/1992 Sb.) a smlouva mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a majetku (32/1994 Sb.).

Podle čl. 4 odst. 1 smlouvy mezi vládou České a Slovenské Federativní Republiky a vládou Spojeného království Velké Británie a Severního Irska výraz "rezident jednoho smluvního státu" označuje ve smyslu této smlouvy každou osobu, která je podle práva tohoto státu podrobena v tomto státě zdanění z důvodu svého bydliště, stálého pobytu, místa vedení nebo jakéhokoli jiného podobného kritéria; tento výraz nezahrnuje fyzickou osobu, která je podrobena zdanění v tomto smluvním státě pouze z důvodů příjmu ze zdrojů v tomto státě umístěných.

Podle čl. 12 odst. 1 téže smlouvy úroky mající zdroj v jednom smluvním státě, které pobírá rezident druhého smluvního státu, a který je jejich skutečným vlastníkem, budou zdaněny pouze v tomto druhém státě.

Podle čl. 4 odst. 1 smlouvy mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými výraz "rezident jednoho smluvního státu" označuje ve smyslu této smlouvy každou osobu, která je podle práva tohoto státu podrobena v tomto státě zdanění z důvodu svého bydliště, stálého pobytu, místa vedení, místa založení nebo jakéhokoli jiného podobného kritéria.

Podle čl. 11 odst. 1 téže smlouvy úroky, které mají zdroj v jednom smluvním státě a které skutečně vlastní rezident druhého smluvního státu, podléhají zdanění pouze v tomto druhém státě.

Z obou smluv je zcela jasně patrné, že základním požadavkem na možnost uplatnění výhod pramenících ze smluv o zamezení dvojího zdanění je prokázání skutečnosti, že se v případě zúčastněných stran jedná jednak o rezidenty smluvního státu a jednak o skutečné vlastníky úroků. Bylo tedy zcela na místě, pokud správce daně vyzval žalobce, aby prokázal, že se v případě shora uvedených zahraničních společností jedná o daňové rezidenty Velké Británie a USA a že se zároveň jedná o skutečné vlastníky úroků.

Z obsahu správního spisu soud zjistil, že se žalobci ani v případě společnosti FORTEX TRADING Ltd. ani v případě společnosti WENDEX GROUP GmbH nepodařilo prokázat

daňové rezidenství jmenovaných společností ve zdaňovacích obdobích 2006 a 2007 ve Velké Británii, resp. USA. Ani dožádání k zahraničním daňovým úřadům nepřineslo prokázání daňového rezidentství uvedených společností.

V případě společnosti WENDEX GROUP GmbH jsou závěry zcela jasné. Americká daňová správa nepotvrdila daňové rezidenství, dokonce jasně uvedla, že jmenovaná společnost nemá daňové identifikační číslo a po šetření nebyla zjištěna její přítomnost v USA. Uvedené závěry nelze vyložit jinak, než že společnost WENDEX GROUP GmbH není daňovým rezidentem v USA a tedy není splněna základní podmínka smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Potvrzení o daňovém rezidentství je zásadním důkazem daňového domicilu pro čerpání výhod vyplývajících ze smluv o zamezení dvojího zdanění, jak konečně dovodil i ve výše citovaném rozhodnutí Nejvyšší správní soud.

Ve vztahu k jmenované společnosti namítal žalobce, že správce daně měl prověřovat naplnění skutečností podle ustanovení čl. 17 smlouvy s USA. Soud tuto námitku považuje za nedůvodnou, neboť jestliže bylo v řízení prokázáno, že společnost WENDEX GROUP GmbH není daňovým rezidentem v USA, tak není třeba zabývat se splněním podmínek podle čl. 17 smlouvy, neboť není splněna již elementární podmínka podle čl. 11 ve spojení s čl. 4 smlouvy. Žalobce ani v řízení před soudem nijak neprokázal, že by společnost WENDEX GROUP GmbH byla daňovým rezidentem v USA, nijak nezpochybnil závěry šetření americké daňové správy, nenavrhoval ani žádné nové důkazy ve vztahu ke jmenované společnosti.

V případě společnosti FORTEX TRADING Ltd. je situace obdobná. Ani u této společnosti nebylo prokázáno, že by byla daňovým rezidentem ve Velké Británii v uvedených zdaňovacích obdobích. Z mezinárodního dožádání je jasně patrné, že ve jménu této společnosti bylo žádáno o vydání potvrzení o daňovém rezidentství, ale nebylo reagováno na doplňující dotazy britské daňové správy. Je nepodstatné, proč na tyto dotazy nebylo reagováno.

Jestliže žalobce tvrdí, že není možné jednoznačně dovodit, že jmenovaná společnost nemá daňový domicil ve Velké Británii, tak tento názor považuje soud za nesprávný. Je sice z obsahu správního spisu zřejmé, že ze strany britské daňové správy nedošlo k hlubšímu šetření, nicméně nevydání potvrzení jde plně k tíži společnosti FORTEX TRADING Ltd., která neposkytla součinnost. Z obsahu spisu je dále zřejmé, že potvrzení pro předmětné zdaňovací období nebylo vydáno, protože nelze mít za prokázané, že společnost FORTEX TRADING Ltd. byla v předmětném zdaňovacím období daňovým rezidentem ve Velké Británii. Potvrzení o daňovém rezidentství je zásadním důkazem daňového domicilu pro čerpání výhod vyplývajících ze smluv o zamezení dvojího zdanění, jak konečně dovodil i ve výše citovaném rozhodnutí Nejvyšší správní soud.

V této souvislosti je nedůvodná žalobní námitka, že nebyly vzaty správcem daně v úvahu důvody pro neposkytnutí potvrzení. Z obsahu listin založených ve správním spise je zřejmé, že britská daňová správa chtěla po předmětné společnosti alespoň elementární doklady pro vydání potvrzení a ani to ji nebylo poskytnuto. Nelze tedy logicky ani požadovat, aby britská správa řešila existenci faktických a objektivních skutečností rozhodných pro

existenci daňového domicilu, jestliže společnost FORTEX TRADING Ltd. nesplnila ani úvodní formální požadavky britské daňové správy. Důvody, které k tomu jmenovanou společnost vedly, soud nezná a ani o nich nemůže spekulovat. Výsledek je ale zřejmý, a to nevydání potvrzení o daňovém rezidentství. Je sice pravda, jak uvádí žalobce, že následně bylo vydáno potvrzení pro roky 2009 a 2010, ale tato skutečnost není pro hodnocení věci relevantní, jelikož potvrzení daňového rezidentství vydáno nebylo a nebylo tedy prokázáno, že by jmenovaná společnost byla daňovým rezidentem ve Velké Británii.

Jestliže se žalobce pouští do spekulací ohledně důvodů, proč nespolupracovala jmenovaná společnost s orgány britské daňové správy (neplnění daňové a registrační povinnosti, nebo daňová sazba z úroků 0 %), pak se jedná o spekulace, které pro posouzení věci nemají význam. Ze správcem daně provedeného dokazování je zřejmé, že britská daňová správa ani věcně nemohla hodnotit možné rezidenství společnosti FORTEX TRADING Ltd., neboť k tomu nebyl vůbec vytvořen prostor, když jmenovaná společnost vůbec s daňovou správou nespolupracovala. Potvrzení pro roky 2009 a 2010 se vztahuje výlučně k těmto rokům a nelze z nich dovozovat nic jiného, než že pro to které období bylo potvrzeno rezidenství toho kterého subjektu.

V této souvislosti jsou nedůvodné námitky žalobce směřující k různé interpretaci překladu zpráv britské daňové správy, neboť skutečnost, že potvrzení o daňovém rezidentství společnosti FORTEX TRADING Ltd. ve Velké Británii nebylo vydáno, je zcela nespochybnitelná.

Výslech svědků

Žalobce k doložení svých tvrzení navrhl výslech svědků, přičemž považoval za pochybení, že správce daně tyto svědky nevyslechl, což vedlo k nedostatečným skutkovým zjištěním.

Podle ustanovení § 92 odst. 6 daňového řádu navrhuje-li v řízení účast třetí osoby daňový subjekt, je povinen současně s návrhem sdělit správci daně potřebné údaje o této třetí osobě a informaci o tom, které skutečnosti hodlá účastí této třetí osoby prokázat nebo vysvětlit, popřípadě jiný důvod účasti. Není-li návrhu vyhověno, správce daně o tom vyrozumí daňový subjekt s uvedením důvodu.

Smyslem uvedeného ustanovení je, poskytnout správci daně prostor rozhodnout se, zda vůbec navrhovaný důkaz v podobě výslechu třetí osoby (typicky svědka) provede. V souzené věci správce daně rozhodl, že navrhované svědky nevyslechne a důvody byly jasně formulovány v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí tak, že ani svědecké výpovědi by nemohly změnit nic na tom, že daňové správy příslušných zemí nevydaly nutná potvrzení. Samotné deklarované úvěrové transakce nebyly správcem daně zpochybněny.

Již k předcházející právní úpravě zákona o správě daní a poplatků zaujal Nejvyšší správní soud konstantní názor, projevovaný např. v rozsudku ze dne 2. 3. 2011, č. j. 8 Afs 19/2010-125, a to, že „*Správce daně není povinen provést všechny daňovým subjektem navrhované důkazy, a to zvláště za situace, kdy takové důkazy nejsou schopny prokázat*

sporné skutečnosti nebo se mají vyjádřit k již zjištěným a správcem daně nezpochybňovaným skutečnostem. Musí však daňovému subjektu přezkoumatelným způsobem vyložit důvody, pro které určitý důkazní návrh odmítne.“

Obdobně Nejvyšší správní soud v rámci recentní judikatury uvedl v rozsudku ze dne 9. 7. 2014, č. j. 2 Afs 83/2012-48, že „k tzv. opomenutému důkazu dojde tehdy, jestliže není navržený důkaz proveden, a současně není ani přesvědčivě vyloženo, proč je provedení tohoto důkazu irrelevantní, případně nadbytečné.“

V souzené věci v žalobou napadeném rozhodnutí správce daně zřetelně a srozumitelně formuloval důvody, pro které považoval výslech navržených svědků za nadbytečný. Soud se s tímto hodnocením ztotožňuje. Dva navržení svědci byli zástupci jiné společnosti než FORTEX TRADING Ltd. nebo WENDEX GROUP GmbH, třetí svědek pracoval v Lotyšské bance. S ohledem na to, že nebyly zpochybněny samotné úvěrové transakce a napadené rozhodnutí je primárně postaveno na nedoložení potvrzení o daňovém rezidenství, pak uvedení svědkové nemohli nahradit činnost orgánů příslušných daňových správ. Tyto důkazy tedy nejsou schopny relevantně prokázat spornou skutečnost – daňový domicil obou společností. Správce daně tedy zcela v souladu se zákonem výslech těchto svědků odmítl provést a řádně své rozhodnutí odůvodnil.

Hodnocení smluv o úvěru

Žalobce v rámci žaloby zpochybnil způsob hodnocení úvěrových smluv s oběma dotčenými společnostmi správcem daně. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že správce daně, potažmo žalovaný nezpochybnili obsah obou smluv, ale vycházel z toho, že nebyl prokázán daňový domicil obou společností. Žalobce argumentuje, že vyžadoval, aby peněžní toky procházely přes banku EU, požadoval poskytnutí dokladů o daňové registraci věřitele a prohlášení o vlastnictví úroků. Zároveň odkazoval žalobce i na obsah smlouvy co do prohlášení o vlastnictví.

Všechny tyto kroky jsou sice správné, nicméně žádným z nich nebylo prokázáno, že by uvedené společnosti byly daňovými rezidenty v USA nebo ve Velké Británii. To neprokázaly ani žádné jiné listiny předložené žalobcem. Samotné vlastnictví úroků, které mohly smlouvy prokazovat, není jediným kritériem a samo o sobě není ani dostatečným kritériem pro přiznání výhod vyplývajících ze smluv o zamezení dvojího zdanění. Ze shora citovaných ustanovení obou smluv je patrné, že skutečné vlastnictví úroků je nutno prokázat ve spojení s prokázáním daňového domicilu. V případě prokázání jen jedné ze skutečností nelze čerpat výhody vyplývající ze smluv o zamezení dvojího zdanění.

Samotné smlouvy nejsou důkazem daňového domicilu ani jedné ze společností. Jejich hodnocení s ohledem na skutečné vlastnictví úroků není s ohledem na neprokázání daňového domicilu relevantní.

Ze všeho shora uvedeného má soud za prokázané, že žalobce neprokázal daňový domicil společnosti WENDEX GROUP GmbH, USA, a společnosti FORTEX TRADING Ltd, Velká Británie, v letech 2006 a 2007. S ohledem na to, že ani žádnou další žalobcem

uplatněnou námitku neshledal soud jako důvodnou, žalobu proto jako nedůvodnou zamítl podle ustanovení § 78 odst. 7 s.ř.s.

Výrok o nákladech řízení má oporu v ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož 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. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, však žádné náklady spojené s tímto řízením nad rámec jeho běžné administrativní činnosti v místě sídla žalobce nevznikly, proto soud rozhodl, že žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení nemá.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 10. prosince 2014

JUDr. Jaroslava Skoumalová
předsedkyně senátu