



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Petra Polácha a Mgr. Petra Sedláka, v právní věci žalobce **ALL SPORTS, a.s.**, se sídlem Brno, Hudcova 70a/504, IČ: 26770164, zastoupeného JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Prostějov, Sádky 1615/4, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem Brno, nám. Svobody 4, o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 14.7.2010, č.j. 10215/10-1200-706012, **se z ru š u j e** a věc **se v r a c í** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je p o v i n e n** nahradit žalobci náklady řízení ve výši 9.200,- Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

[1] Žalobou podanou ke Krajskému soudu v Brně dne 14.8.2010 a doplněnou dne 17.9.2010 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 14.7.2010, č.j. 10215/10-1200-106012, kterým byl potvrzen platební výměr Finančního úřadu Brno III ze dne 2.9.2009, č.j. 175192/09/290511705186, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně za červen a prosinec roku 2005 ve výši 915.200,- Kč podle ustanovení § 38d odst. 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

II. Obsah žaloby

[2] V rámci doplnění žaloby nejprve žalobce shrnul skutkový stav, když konstatoval, že uzavřel smlouvu se zahraniční společností Avon Trading Limited (dále v rozhodnutí též

„ATL“) a na základě této smlouvy vyplatil uvedené společnosti úroky v celkové výši 5.186.136,- Kč. Žalobce uvedl, že byl informován uvedenou zahraniční společností, že je jeho povinností neprovádět srážku daně, a to na základě smluv o zamezení dvojího zdanění. Správce daně pak následně v rámci daňové kontroly kvalifikoval postup žalobce jako postup dle smlouvy mezi ČR a Velkou Británií a dále vedl dokazování tímto směrem, ačkoliv žalobce nikdy neuváděl, že úhrada úroků podléhá právě této smlouvě. Žalobci byla společností Avon Trading Limited poskytnuta nepravdivá informace o skutečném vlastníkovi úroků. Žalobce teprve v průběhu odvolacího řízení a v době, kdy byly zjišťovány informace od britského správce daně (po ukončení daňové kontroly) zjistil, kdo je skutečným vlastníkem úroků a že na posuzovanou věc dopadá smlouva mezi ČR a Maltou.

[3] Žalobce popřel, že by doplnění odvolání s uvedením skutečného vlastníka úroků, chápané žalovaným jako účelová změna tvrzení, bylo důsledkem probíhající mezinárodní pomoci v daňových věcech. Naopak byl to žalobce, kdo první dne 9.11.2009 sdělil tyto informace žalovanému, když žalovaný tyto skutečnosti z mezinárodní pomoci zjistil teprve 20.11.2009 a seznámil s nimi žalobce až 4.1.2010.

[4] Žalobce namítl, že správce daně zásadním způsobem ovlivnil řízení, když nepřihlédl k doplnění odvolání ze dne 9.11.2009. Žalobce nezastoupený profesionálem postupoval v řízení tak, jak byl vyzván správcem daně, přičemž při vzniku nejasností mu nebylo možno tyto nejasnosti odstranit a žalovaný postupoval formou jakési koncentrace řízení, když se odmítl zabývat tvrzeními žalobce v odvolacím řízení. Žalobce dovozuje z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28.7.2008, č.j. 5 Afs 5/2008-75, že případná změna tvrzení daňového subjektu je v daňovém řízení přípustná, a tedy se žalovaný jeho novými tvrzeními měl zabývat bez ohledu na fázi řízení. Žalobce opětovně poukázal na fakt, že nikdy netvrdil, že na souzenou věc dopadá smlouva s Velkou Británií a jestliže v průběhu řízení zjistil, že na věc dopadá jiná smlouva, ihned činil kroky k prokázání této skutečnosti, což mu žalovaný neumožnil a namísto toho nejasnosti v řízení použil v neprospěch žalobce v rozporu s názorem zaujatým např. v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30.1.2008 ve věci sp. zn. 2 Afs 24/2007. Postupem žalovaného tak došlo ke zkrácení práv žalobce, když mu bylo znemožněno unést důkazní břemeno dle ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, což je důvod pro zrušení rozhodnutí žalovaného podle ustanovení § 76 odst. 1 písm. b) a c) s.ř.s.

[5] Žalobce dále namítl, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, neboť z něho nevyplývá, proč se žalovaný relevantně nezabýval doplněním odvolání žalobce, potažmo obsažené odůvodnění je navzájem si odporující. Dle žalobce není zřejmé, jakým způsobem prověřoval žalovaný převod peněžních prostředků od britské společnosti uváděné maltské společnosti, navíc je pochybné, že by žalovanému mohly být známy všechny účty britské společnosti. Nadto je ignorováno vyjádření maltské společnosti potvrzující přijetí úroků v plně výši. Výpověď svědka H. převod peněz ani nepotvrdila, avšak ani nevyvrátila. Z napadeného rozhodnutí není ani zřejmé, proč se nezabýval žalovaný tvrzeními maltské společnosti, které korespondovaly ze změněným vyjádřením pana B., ředitele společnosti Avon Trading Limited. Dále není seznatelné, na základě kterého právního předpisu žalovaný vylučuje změnu tvrzení žalobce, když žalobce odkazuje na již uvedený rozsudek ve věci sp.zn. 5 Afs 5/2008.

[6] Žalobce se dále brání ukončení daňového řízení toliko se závěrem, že důkazní prostředky žalobce jsou nedůvěryhodné, aniž by došlo k objasnění skutkového stavu ve věci. Žalobce byl nadto seznámen s toliko okleštěným výstupem z mezinárodní pomoci v daňových věcech,

když mu zůstaly utajeny zejména otázky správce daně. Dle žalobce nelze důkazy z mezinárodní pomoci použít pro porušení ustanovení § 3 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Ze shora uvedených důvodů navrhl žalobce zrušit rozhodnutí podle ustanovení § 7 odst. 1 písm. a) s.ř.s.

[7] Žalobce uzavřel, že žalovaný popřel cíl správy daní, když nečinil opatření ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, žalovaný se ani nepokusil zjistit skutečný stav věci, např. formou spolupráce se žalobcem nebo formou mezinárodní pomoci ve vztahu k Maltě, což by bylo v souladu s ustanovením čl. 11 smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi ČR a Maltou (č. 164/1997 Sb.).

III. Vyjádření žalovaného

[8] Žalovaný se k žalobě vyjádřil podáním doručeným soudu dne 12.1.2011, ve kterém uvedl, že žalobce uzavřel smlouvu o půjčce se společností Avon Trading Limited a úrok uhrazený v roce 2005 zaúčtoval do daňově účinných nákladů ve zdaňovacím období roku 2005. Z těchto úroků měl daňový subjekt provést srážku daně podle ustanovení § 36 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, což však neučinil v návaznosti na ustanovení § 37 zákona o daních z příjmů. S ohledem na věřitele půjčky ověřoval správce daně oprávněnost využití výhod vyplývajících ze smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi ČR a Velkou Británií, což daňový subjekt nerozporoval a aplikace výhod z této smlouvy byla seznatelná i z dokladů předložených žalobcem. Správce daně využil mezinárodní pomoci i v souladu s návrhem žalobce. Daňová kontrola byla ukončena z důvodů, že se ani během roční kontroly ani za použití mezinárodní pomoci nepodařilo prokázat, zda ATL byla vlastníkem úrokových příjmů.

[9] Žalovaný dále shrnul obsah doplnění odvolání žalobce a následující informace postoupené britskou daňovou zprávou a doplnění odvolacího řízení s tím, že odvolání zamítl a v rozhodnutí se podrobně a systematicky vypořádal se všemi odvolacími důvody a jejich hodnocením stejně jako s žalobcem uváděnými skutečnostmi a důkazními prostředky, přičemž v hodnocení žalobních námitek na toto rozhodnutí odkázal.

[10] Dle žalovaného je zákonným předpokladem postupu při uplatnění výhod ze smluv o zamezení dvojího zdanění schopnost daňového subjektu již v době provedení srážky disponovat dostatečnými důkazními prostředky, které k těmto výhodám opravňují, při nemožnosti prokázat splnění těchto podmínek, nelze výhody poskytnout. Nelze tedy přičítat k tíži správce daně, že žalobce nebyl schopen při daňové kontrole prokázat, kterou smlouvou se řídil. Uvedené je dle žalovaného výchozím kritériem pro posouzení žaloby.

[11] Skutečnosti zjištěné v průběhu daňové kontroly neprokázaly oprávněnost žalobce využít výhod smlouvy s Velkou Británií. V souvislosti se změnou tvrzení žalobce prověřil správce daně, zda došlo v roce 2005 k převodu peněžních prostředků od britské společnosti uváděné maltské společnosti, což nebylo potvrzeno. Skutečné vlastnictví úroků měla prokazovat smlouva o zprostředkování, která nebyla předložena, nevěrohodnost prohlášení p. B. je zřejmá z jeho protichůdných čestných prohlášení. Správci daně tak nebyla doložena ani spojitost mezi oběma zahraničními společnostmi. Dle žalovaného bylo povinností daňového subjektu jednak určit, dle které mezinárodní smlouvy postupoval a jednak doložit relevantní důkazy o správnosti svého postupu a splnění podmínek daných smlouvou.

[12] Žalovaný zároveň žalobcem uplatněnou judikaturu Nejvyššího správního soudu označil jako nepřípadnou, když nevystihuje předmět problému a nelze ji proto vztahovat na daný případ.

[13] Dle žalovaného je irelevantní, že žalobce nebyl zastoupen profesionálem. Žalovaný dále nesouhlasil s tím, že by se nezabýval doplněním odvolání, když má za to, že se jím naopak zabýval detailně, když uvedl, že se zabýval především spojitostí mezi zahraničními společnostmi a spojitostí zaúčtovaných nákladů. S ohledem na fakt, že platby probíhaly v českých korunách prověřoval žalovaný i účet britské společnosti u Komerční banky a.s. s tím, že spojitost mezi oběma společnostmi je pouze tvrzením ředitele maltské společnosti, když důkaz – smlouva o zprostředkování, nebyl předložen. Dále žalovaný dal do zřejmé souvislosti změnu prohlášení p. B. a prováděné šetření britské daňové správy a písemnostem předloženým v doplnění odvolání nepřisoudil sílu důkazního prostředku.

[14] Žalovaný dále uvedl, že korespondence se správcem daně Spojeného království je neveřejná ve smyslu ust. § 23 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků a s odpovědí byl žalobce řádně seznámen. Nesouhlasil ani s námitkou nedostatečných překladů. Žalovaný taktéž považoval svůj postup za v souladu s cílem správy daní, když nejen že prověřoval důkazy daňového subjektu, ale prováděl i vlastní šetření.

[15] Žalovaný uzavřel s tím, že žalobce neprokázal, podle které smlouvy postupoval, žalobcem předložené důkazy byly neprůkazné, nevěrohodné a vzájemně v rozporu. Žalovaný dostal zásadám daňového řízení, nadto nelze jednotlivé zásady vykládat odtrženě od ostatních. Primární důkazní břemeno leželo dle žalovaného na žalobci a žalovaný není povinen ani vyhledávat důkazní prostředky, ani bezpochybně vyvracet všechny důkazní prostředky daňového subjektu. Dle žalovaného nepostrádá napadené rozhodnutí žádnou z náležitostí dle ustanovení § 50 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků.

[16] Ze shora uvedených důvodů navrhl žalobce žalobu zamítnout.

IV. Replika žalobce

[17] Žalobce podal k vyjádření žalovaného repliku, doručenou soudu dne 14.6.2011, v níž na prvním místě opětovně uvedl, že v řízení nebyl skutkový stav vůbec prokázán. Dle žalobce byla nejprve řešena otázka daňového domicilu společnosti ATL a teprve následně otázka, kdo je skutečným vlastníkem úroků, která však v důsledku vadného postupu správce daně zůstala nezodpovězena, neboť správce daně nevedl důkazní řízení směrem ke zjištění skutečného vlastníka úroků.

[18] Žalobce dále nesouhlasí s tím, že důkazní prostředky k uplatnění výhod ze smlouvy o zamezení dvojího zdanění měl mít k dispozici již v době provádění srážky, když břemeno důkazní stíhá daňový subjekt teprve ve chvíli, kdy je k prokázání skutečností vyzván správcem daně. Faktická koncentrace dovozovaná žalovaným nese dle žalobce znaky bezbřehého formalismu. Dovožovanou koncentraci nestanoví ani (v předmětné době platný) pokyn Ministerstva financí č. D-286, přičemž žalobce poukázal na fakt, že v rozhodné době disponoval prohlášením ředitele spol. ATL, které citovaný pokyn považuje za stěžejní důkazní prostředek, a tedy disponoval dostatečnými důkazními prostředky. Teprve v souvislosti s prověřováním rezidentství ATL vyšly najevo nové skutečnosti.

[19] Vyjádření ředitele maltské společnosti má dle žalobce váhu důkazního prostředku, což konstatuje i již zmíněný pokyn D-286, přičemž nedoložení smlouvy, na kterou vyjádření odkazuje, jde k tíži žalovaného, který se prohlášením odmítl zabývat. Z napadeného rozhodnutí není ani patrné, proč je ředitel maltské společnosti považován za zcela nedůvěryhodného.

[20] Žalobce nadále trval na nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, což podpořil citací judikatury jak Nejvyššího správního soudu, tak Ústavního soudu, přičemž nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí nemohlo zhojit ani částečné dodatečné vyjádření důvodů v rámci vyjádření k žalobě, ani zájem státu na vybrání daně.

V. Posouzení věci krajským soudem

[21] 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 je důvodná, že napadené rozhodnutí žalovaného nebylo vydáno v souladu se zákonem. O žalobě soud rozhodl, aniž nařizoval jednání, za podmínek vyplývajících z ustanovení § 51 odst. 1 s.ř.s., poté, kdy účastníci řízení s tímto postupem vyslovili souhlas.

[22] Podstata žalobních námitek žalobce spočívala v nedostatečném zohlednění důkazů, které byly žalobcem navrženy v doplnění odvolání, přičemž v důsledku tohoto postupu žalovaného nedošlo k řádnému zjištění skutkového stavu a následně došlo k chybnému doměření daně. Proto bylo pro soud v rámci posouzení věci stěžejní posouzení žalovaným provedeného hodnocení důkazů a hodnocení (ne)připuštění nových skutkových tvrzení žalobce v rámci odvolacího řízení a důkazních prostředků vztahujících se k těmto tvrzením.

[23] V rozsudku ze dne 28. 7. 2008, čj. 5 Afs 5/2008-75 Nejvyšší správní soud uvedl: „Zásadu volného hodnocení důkazů zakotvenou v § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nelze vykládat tak, že by závěry správce daně o skutkové stránce věci mohly být výsledkem libovůle. Takové závěry musí naopak vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti. Tato úvaha musí být v konečném rozhodnutí v daňovém řízení přezkoumatelným způsobem vyjádřena a plně podléhá kognici správních soudů.“

[24] Soud tedy s ohledem na žalobní námítky přezkoumal hodnocení důkazních prostředků žalovaným tak, jak byly shromážděny a interpretovány v daňovém řízení, a dospěl k odlišným závěrům než žalovaný.

[25] V souzené věci je nesporné, že byla uzavřena smlouva mezi žalobcem a společností ATL, na jejímž základě byl poskytnut žalobci úvěr a tento úvěr žalobce spolu s úrokem splácel. Skutečnost, že docházelo ke splácení úvěru vyplývá i z údajů, které získal žalovaný v rámci mezinárodní pomoci od daňových úřadů Spojeného království.

[26] Taktéž bylo v řízení prokázáno, že společnost ATL je daňovým rezidentem Velké Británie. Za této procesní situace je *prima facie* logickou úvahou, zda v souvislosti s tímto úvěrem nedochází ke dvojímu zdanění. Dvojí zdanění je chápáno jako obecně nežádoucí jev, kterému by mělo být předcházeno. Právě z tohoto důvodu jsou uzavírány smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

[27] Správce daně vychází ze závěru, že již v okamžiku uplatnění výhod vyplývajících ze smlouvy o zamezení dvojího zdanění musí být daňový subjekt schopen prokázat oprávněnost využití těchto výhod.

[28] Podle čl. 1 pokynu Ministerstva financí ČR č. D-286 ke zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území ČR, č.j.: 49/85 663/2005-493, nepostačuje pro poskytnutí výhod plynoucích z příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění, popř. ze zákona o daních z příjmů skutečnost, že příjemcem příjmů ze zdrojů na území ČR je osoba, která 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, případně musí být naplněny další podmínky stanovené příslušnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění (např. článek "omezení výhod" smluv), anebo vnitrostátním daňovým zákonem (např. procento podílu na základním kapitálu společnosti).

[29] Splnění uvedených podmínek je plátce příjmu, který při výplatě příjmu zahraničnímu subjektu automaticky uplatňuje výhody plynoucí z příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění, popř. ze zákona o daních z příjmů, povinen v rámci příslušného daňového řízení (např. daňová kontrola) prokázat. 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 tím 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.

[30] Stejně jako smlouvy o zamezení dvojího zdanění, tak i citovaný pokyn vychází z existence skutečného vlastníka příjmů. Je tedy třeba činit rozdíly mezi okamžitým příjemcem určitého typu příjmu a jeho skutečným vlastníkem. Skutečný vlastník je osoba, které je třeba tento příjem ekonomicky objektivně přisoudit a která ho je také povinna zdanit. Např. zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále ZDP) nepřímo vymezuje pojem skutečný vlastník pouze ve vztahu k úrokům v § 19 odst. 6, kde uvádí: „Příjemce úroků z úvěrů a půjček a licenčních poplatků je jejich skutečným vlastníkem, pokud tyto platby přijímá ve svůj vlastní prospěch, a nikoli jako zprostředkovatel, zástupce nebo zmocněnec pro jinou osobu“.

[31] Ministerstvo financí již ve sdělení č. 251/122 867/2000 (Sdělení k problematice pojmu „místo vedení“ a „skutečný vlastník“, Finanční zpravodaj, 2001, č. 1): „*Stručně řečeno, pokud příjem pouze "protéká" přes rezidenta (např. zprostředkovatele) jednoho smluvního státu a teprve poté plyne osobě, která doopravdy získává užitek z tohoto příjmu a která je též vlastníkem aktiv (právního titulu), z nichž takovýto příjem plyne, nelze uplatňovat, a tudíž ani poskytovat daňové úlevy nebo osvobození rezidenta, přes nějž platba takto protéká. Na ně má nárok pouze skutečný vlastník příjmu, který navíc může být rezidentem třetího státu. V takovém případě nelze pochopitelně nárokovat výhody ze smlouvy mezi státem zdroje a státem rezidence okamžitého příjemce, nýbrž ze smlouvy (pokud existuje) mezi státem zdroje a státem rezidence skutečného vlastníka.*“ Ačkoliv pojetí skutečného vlastníka jako osoby, která je též vlastníkem aktiv, bylo opuštěno, koncept skutečného vlastníka zůstává stejný.

[32] V souzené věci je z dokazování provedeného před správcem daně zřejmé, že v průběhu daňové kontroly byl žalobce schopen doložit listinu, která odpovídala citovanému pokynu Ministerstva financí, a to - prohlášení zahraniční osoby, že je skutečným vlastníkem příjmu a že daný příjem je podle daňového práva druhého státu považován za její příjem (prohlášení ředitele společnosti ATL ze dne 8.2.2006). Zároveň z právní pomoci provedené správcem daně bylo mimo vši pochybnost prokázáno, že společnost ATL byla v předmětném období daňovým rezidentem, což tvrdil a dokládal i žalobce, avšak ne na tiskopise vyžadovaném citovaným pokynem.

[33] Tedy z provedeného dokazování je zřejmé, že v roce 2005 byla společnost ATL daňovým rezidentem Velké Británie, tedy státu, se kterým má ČR uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění a zároveň pro zdaňovací období roku 2005 společnost ATL potvrdila žalobci, že je skutečným vlastníkem příjmů z úroků z poskytnuté půjčky. Taktéž bylo prokázáno, že půjčka byla poskytnuta a byly hrazeny i splátky i úroky. Za této procesní situace nebylo ze strany žalobce důvodu domnívat se, a to i s ohledem na obsah smlouvy o úvěru, že společnost ATL není skutečným vlastníkem příjmů z úroků.

[34] Jestliže v průběhu daňového řízení vyšla najevo skutečnost, že společnost ATL není skutečným vlastníkem příjmů z úroků, je s ohledem na podstatu smluv o zamezení dvojího zdanění, na místě přihlídnout k tomu, kdo je skutečným vlastníkem příjmů. Neboť právě to odpovídá podstatě principu „skutečného vlastníka“, jehož podstatou je právě zdanit tu osobu, která opravdu získává užitek z dotčeného příjmu.

[35] K procesnímu postavení žalobce. Jestliže tento teprve v průběhu daňového řízení zjistí, že jeho původní předpoklad o skutečném vlastníku příjmů je chybný a sám nabídne správci daně opravené tvrzení o skutečném vlastníku příjmů, je na místě, aby se těmito skutečnostmi správce daně zabýval. Nelze klást za vinu žalobci, že tyto skutečnosti zjistil, a to pouze pravděpodobně a nikoliv zcela prokazatelně, až v souvislosti s probíhající mezinárodní pomocí při správě daní. V řízení nebylo prokázáno, že by žalobce byl tím subjektem, který by tajil skutečného vlastníka příjmů. Utajení skutečného vlastníka žalobcem by postrádalo smysl, když jak s Velkou Británií, tak i s tvrzenou Maltou, má ČR smlouvu u zamezení dvojího zdanění.

[36] V této souvislosti je pak zásadní zhodnocení unesení důkazního břemene a v souvislosti s tím ze stran žalovaného nezohledněná změna tvrzení žalobce ohledně skutečného vlastníka příjmů. Soud, na rozdíl od žalovaného, považuje odkaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.7.2008, č.j. 5 Afs 5/2008-75, za případný. V citovaném rozsudku se mimo jiné Nejvyšší správní soud vyjádřil k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně, a to následovně. *„Pokud jde o posouzení skutkových závěrů žalovaného i krajského soudu, nelze v této souvislosti opominout rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně, jak vyplývá z § 31 odst. 9 a z § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu. I k těmto otázkám se jak Ústavní soud, tak Nejvyšší správní soud mnohokrát vyslovily. Lze ocitovat opět z výše uvedeného rozsudku Nejvyššího správního soudu č. 1572/2008 Sb. NSS: Daňové řízení je v České republice, obdobně jako i v jiných státech, postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle ustanovení § 31 odst. 9 d. ř. daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového*

řízení vyzván. Toto ustanovení však, jak již vícekrát potvrdil Ústavní soud (viz především jeho nálezy z 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, publ. pod č. 133/1966 Sb. a 33/1995 Sb.ÚS), nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám.

...

Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti relevantní pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení pak vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného (.).

...

Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) d. ř.], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. ... Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen takto totiž může unést své důkazní břemeno vyplývající z § 31 odst. 8 písm. c) d. ř.

...

Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal.“

[37] Obdobně lze z aktuální judikatury Nejvyššího správního soudu odkázat na rozsudky ze dne 18.1.2012, ve věci sp. zn. 1 Afs 75/2011, bod 13, a ze dne 14.7.2011 ve věci 1 Afs 37/2011, bod 50.

[38] Jakkoliv citované rozhodnutí dopadá na otázku prokazování obsahu účetnictví, má soud za to, že v obecné rovině je použitelné i v souzené věci, nadto za situace, že skutečnosti zpochybňující skutečné vlastnictví úroků společností ATL vyšly najevo až v průběhu daňového řízení.

[39] Na základě shora uvedeného má soud za to, že povinnost tvrzení žalobce byla unesena tak, že bylo tvrzeno využití výhod smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Důkazní povinnost aktivoval správce daně výzvou žalobci k doložení oprávněného využití výhod vyplývajících ze smlouvy o zamezení dvojího zdanění, přičemž v logické souvislosti vyzval žalobce k prokázání využití smlouvy s Velkou Británií. Žalobce tyto skutečnosti doložil a správce daně je následně vyvrátil, avšak za situace, kdy i sám žalobce v souvislosti s daňovým řízením (ještě předtím, než byl seznámen se skutečnostmi zjištěnými správcem daně) své břemeno tvrzení a důkazní břemeno modifikoval. Postup žalobce je v souvislostech zjišťování skutkového stavu logický a v souladu s uvedeným rozhodnutím.

[40] Je třeba důrazně konstatovat, že daňové řízení neslouží primárně k ochraně fiskálního zájmu státu. K této otázce se jasně vyjádřil Ústavní soud v nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, kde uvedl: „ Při výběru daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené. Jako důkazní prostředky, jimiž lze doložit skutečnosti rozhodné pro určení daňové povinnosti, a tedy i daňové náklady, mohou sloužit prakticky jakékoliv prostředky vyjma těch, které byly získány v rozporu s právními předpisy.“

[41] Správné stanovení daně v kontextu smluv o zamezení dvojího zdanění následně předpokládá řádnou identifikaci skutečného vlastníka, čemuž zkratkovité hodnocení důkazů předložených v doplnění odvolání žalovaným, fakticky zabránilo. Jestliže byl žalobce schopen svá tvrzení doplnit a alespoň částečně podložit důkazními prostředky, bylo na správci daně, pokud měl pochybnosti o pravdivosti tvrzení žalobce, vyzvat ho k doplnění důkazů a teprve poté, co by nebyl žalobce schopen dostát své povinnosti, tak vyhodnotit pouze do té doby žalobcem předložené důkazy a přijmout skutkový a právní závěr ve věci. Na zřeteli je třeba mít zejména tu skutečnost, že ohledně maltské společnosti doložil žalobce doklady ve smyslu výše citovaného pokynu Ministerstva financí.

[42] I z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že se žalovaný alespoň částečně pokusil vyvrátit tvrzení a důkazy předložené v doplnění odvolání, a to nejméně prověřením účtu u Komerční banky a.s. a výpovědí svědka H., na základě čehož došel k dílčímu závěru, že z uvedené banky nebyly provedeny transakce mezi britskou a maltskou společností. S tímto dílčím závěrem a závěrem o nevěrohodnosti důkazních prostředků opřené o vzájemně rozporná čestná prohlášení p. B. a z důvodu nedoložení smlouvy o zprostředkování pak žalovaný konstatoval neunesení důkazního břemene. Tyto závěry žalovaného a způsob posouzení nově předložených důkazů jsou v příkrém rozporu s detailním prověřováním společnosti ATL ze strany správce daně v souvislosti s původním tvrzením žalobce.

[43] K uvedenému je třeba poukázat taktéž na to, že jestliže jsou některé důkazy navrženy až v odvolacím řízení, je na straně žalovaného, aby řádně tyto důkazní prostředky provedl, hodnotil a případně unesl důkazní břemeno dle ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, když odvolatel do doby, než je o odvolání rozhodnuto, může navrhopat a předkládat i důkazní prostředky dříve neuplatněné (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2005, čj. 5 Afs 5/2005-85). Kdyby žalovaný dospěl k závěru, „že z nově provedených důkazů nevyplývají žádné nové skutečnosti, musí v takovém rozhodnutí vždy výstižně sdělit podstatný obsah těchto důkazů tak, aby bylo ověřitelné, zda přijatý závěr o nezjištění nových skutečností je správný či nikoliv; takové rozhodnutí je jinak nepřezkoumatelné.“ (Podle rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 20. 12. 2005, čj. 30 Ca 160/2002-72)

[44] Uvedené je zejména zásadní pro argumentaci žalovaného, že nebyl potvrzen převod peněz mezi společností ATL a společností Pel Strapping Systems Ltd. Ohledně této skutečnosti v napadeném rozhodnutí žalovaný vůbec neuvádí, jaká šetření byla provedena a s jakým výsledkem. Z obsahu daňového spisu (neveřejné části) pak vyplývá, že byla provedena pouze šetření u Komerční banky a.s., přičemž je zcela případná argumentace žalobce, že nelze vyvrátit převod úroků mezi dotčenými společnostmi prověřením jediného účtu jedné ze společností.

[45] Nad rámec uvedeného je nucen soud konstatovat, že hodnocení důkazů předložených žalobcem v rámci odvolání je vnitřně nesourodé. K těmto důkazům pak žalovaný uvádí *?!? „písemnostem předloženým k doplnění odvolání ze dne 9.11.2009, čj.211917/09 nelze přisoudit sílu důkazního prostředku.“* *?!?* Z uvedeného nelze seznat, za co tedy uvedené písemnosti považuje.

[46] Podle ustanovení § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků lze jako důkazních prostředků užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Jde zejména o různá podání daňových subjektů (přiznání, hlášení, odpovědi na výzvy správce

daně apod.), o svědecké výpovědi a znalecké posudky, veřejné listiny, zprávy o daňových kontrolách, protokoly a úřední záznamy o místním šetření a ohledání, povinné záznamy vedené daňovými subjekty a doklady k nim apod. Pokud ohledání nebylo možno provést v rámci místního šetření nebo daňové kontroly, provede se u správce daně. Jednotlivé skutečnosti rozhodné pro daňové řízení se prokazují v rámci důkazního řízení. Provedené důkazní řízení pak osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem.

[47] K uvedenému ustanovení se vyjádřil zdejší soud již dříve v rozsudku ze dne 29. 6. 2004, čj. 30 Ca 46/2002-54, když uvedl, že osvědčení „skutečného důkazu“ dle poslední věty § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků a jeho účinku na konečné rozhodnutí předpokládá provedení takového důkazu v důkazním řízení a jeho pořízení souladu se zákonem. Úsudek o tom, že navrhovaný důkaz je nepotřebný a nerozhodný pro správné stanovení daňové povinnosti lze učinit až po řádném vyhodnocení skutkových zjištění.

[48] Zároveň k tomuto ustanovení zaujal názor i Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ve věci sp. zn. 7 Afs 50/2010, kde uvedl: *„Zákon o správě daní a poplatků jej sice v ustanovení § 31 odst. 4 věty čtvrté a páté skutečně opravňuje k selekci navržených důkazních prostředků, ale tato selekce nemá podobu, jak ji dovozuje stěžovatel, tj. že provede důkazní prostředky a pak rozhodne, který je důkazem a který nikoliv. Tato kompetence jej pouze opravňuje odmítnout provedení důkazu a tento postup odůvodnit. Jakmile jej však již provede-hodnotí, jakou má kvalitu (co je jeho výsledkem) -stává se vždy důkazem. Rozdílná je v tomto případě toliko důkazní síla (míra přesvědčivosti, kterou jim správce daně přiznává). Díkce zákona o správě daní a poplatků je však v tomto směru mírně zavádějící, když používá terminologii osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem.“*

[49] Z uvedené judikatury je patrné, že hodnocení důkazního prostředku je možné až po jeho provedení, tedy jestliže byly žalovanému předloženy důkazní prostředky bylo na žalovaném, aby zhodnotil, zda tyto důkazní prostředky jsou získány v souladu se zákonem, případně rozhodl, zda tento důkazní prostředek provede či nikoliv. Pokud ano a provede je (tedy jej hodnotí a vyvrací jej), tak pak je na žalovaném, aby se vypořádal s jejich důkazní silou.

[50] Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že v souvislosti s doplněním odvolání prováděl žalovaný šetření (viz strana 8 napadeného rozhodnutí), tedy tvrzenými skutečnostmi se zabýval a vyvracel je. Zároveň je zřejmé, že důkazní prostředky provedl, neboť hodnotil jejich věrohodnost a konstatoval, že jsou v přímém rozporu s důkazními prostředky předkládanými v průběhu daňové kontroly. Konečně sám žalovaný v napadeném rozhodnutí (str. 10) konstatuje: *„Ani důkazy předkládané v průběhu kontroly a následně v odvolání nejsou dostatečně věrohodné, neboť jsou vzájemně v rozporu.“*

[51] Tedy konstatování, že předložené písemnosti nemají sílu důkazních prostředků a zároveň provedení těchto důkazních prostředků a jejich označení za důkazy, je nelogické. Buď předložené důkazní prostředky nechtěl žalovaný provést jako důkazy, pak tento postup měl řádně odůvodnit, nebo důkazní prostředky jako důkaz provedl, hodnotil následně jejich důkazní sílu, resp. kvalitu, pak ale se tyto důkazní prostředky stávají důkazy a formulace *„nelze přisoudit sílu důkazního prostředku“* je naprosto zmatečná.

VI. Shrnutí a náklady řízení

[52] S ohledem na vyslovené závěry dospěl soud k závěru, že rozhodnutí žalovaného je přezkoumatelné, nicméně řádně se nevypořádává se všemi důkazy, které byly v rámci

odvolacího řízení navrženy, v důsledku čehož nebyl žalovaným řádně zjištěn skutkový stav. V dalším řízení bude na žalovaném, aby se ve světle shora uvedených závěrů zdejšího soudu opětovně zabýval důkazy, které byly žalobcem navrženy v rámci doplnění odvolání.

[53] Ze shora uvedených důvodů nezbylo soudu, než napadené rozhodnutí žalovaného zrušit, a to i bez nařízení jednání podle ustanovení § 76 odst. 1 písm. b) s.ř.s. a věc mu vrátit k dalšímu řízení, v němž bude žalovaný vázán právním názorem tohoto soudu (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

[54] 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. V řízení úspěšný žalobce má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proto mu soud přiznal právo na náhradu nákladů za právní zastoupení daňovým poradcem za tři úkony právní služby (příprava a převzetí věci, podání žaloby, podání repliky) dle ustanovení § 11 vyhl. 177/1996 Sb. a paušální náhradu hotových výdajů za tři úkony právní služby podle ustanovení § 13 vyhl. č. 177/1996 Sb., tj. 7.200,- Kč a částku 2.000,- Kč za zaplacený soudní poplatek, tedy celkem 9.200,- Kč.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává v příslušném počtu vyhotovení u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Brno, Moravské náměstí 6. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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

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

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

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

V Brně dne 29.2.2012

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu