



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. a JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D. ve věci

žalobce: **YOLT Services s r.o.**
sídlem Sokolská 1605/66, 120 00 Praha 2 – Nové Město
zastoupený advokátem JUDr. Michalem Kačmaříkem
sídlem Poštovní 39/2, 728 95 Ostrava

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 7. 2017, č. j. 29653/17/5200-11431-706871

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 20. 7. 2017, č. j. 29653/17/5200-11431-706871 se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje

- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 23 570 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám advokáta JUDr. Michala Kačmaříka, sídlem Poštovní 39/2, 728 95 Ostrava.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobce se podanou žalobou ze dne 29. 9. 2017 domáhal zrušení shora vymezeného rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 7. 2017, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 24. 10. 2016, č. j. 3229886/16/3216-50521-804919, platební výměr, jímž byla žalobci stanovena k přímé úhradě daň z příjmů právnických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2010 ve výši 29 480 140 Kč.
2. Žalobce předně namítl, že daň byla stanovena, ačkoli uplynula lhůta pro stanovení daně dle § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“). Podle žalovaného pro daň v roce 2010 platilo základní zdaňovací období kalendářní rok, přičemž toto tvrzení opřel o ustanovení § 17a zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů (dále jen „ZDP“), ve znění k 31. 12. 2010. Žalobci přitom není zřejmé, z čeho žalovaný usuzuje, že zdaňovacím obdobím je právě kalendářní rok, když podle žalobce toto tvrzení nemá oporu v ZDP, v daňovém řádu, ani v zákoně č. 377/1992, o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“). Zdaňovací období je v ZDP definováno pouze ve vztahu k dani z příjmů fyzických osob (§ 16a) a dani z příjmů právnických osob (§ 21a), přičemž ze systematiky zákona a konstrukce daně vybírané srážkou dle zvláštní sazby je nutno chápat tuto daň od uvedených odděleně. Podle § 264 odst. 4 daňového řádu, přechodných ustanovení, zůstává okamžik počátku běhu lhůty pro stanovení daně zachován podle ZSDP. Podle § 47 ZSDP lze daň vyměřit do tří let od vzniku daňové povinnosti u daní, které nemají zdaňovací období; proto je třeba za skutečnost určující počátek běhu lhůty pro předepsání daně považovat výplatu, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch poplatníka daně. Jednotlivé úhrady licenčních poplatků probíhaly v průběhu roku 2010, lhůta počínala běžet dnem následujícím po dni, kdy došlo ke vzniku daňové povinnosti a končila uplynutím dne, který se pojmenováním v roce 2013 shoduje se dnem, kdy započal běh lhůty. Podle žalobce je tedy zřejmé, že zahájení daňové kontroly dne 10. 12. 2015 ve vztahu k úhradám licenčních poplatků a následné vyměření daně je nezákonné z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. I v případě argumentace správce daně zdaňovacím obdobím by se podle žalobce mělo jednat o zdaňovací období jednoho měsíce ve smyslu § 38d odst. 3 ZDP a tříletá lhůta pro vyměření daně by uplynula pro jednotlivé měsíce roku 2010 v jednotlivých měsících roku 2013.
3. Pokud by zdaňovacím obdobím předmětné daně byl kalendářní rok, určil by se dle § 264 daňového řádu počátek běhu lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 1 daňového řádu,

Shodu s prvopisem potvrzuje

přičemž tato lhůta by začala běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde současně byla povinnost podat řádné daňové tvrzení. Jelikož se podle § 1 odst. 3 daňového řádu za daňové tvrzení považuje také hlášení, počínala by lhůta běžet dnem následujícím po dni, kdy je plátce daně povinen takové hlášení podat. Žalobce za takové hlášení považuje hlášení správci daně ve vztahu k zahraničním subjektům podle § 38d odst. 3 ZDP. I za této situace by prekluzivní doba uplynula v jednotlivých měsících roku 2013.

4. I v případě, že by hlášení nebylo relevantní pro běh lhůty pro stanovení daně, muselo by se nepochybně jednat o daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení a i v tom případě by prekluzivní doba uplynula v jednotlivých měsících roku 2010.
5. Žalobce dále namítl, že výzva správce daně ze dne 18. 12. 2013 k podání řádného daňového tvrzení, která byla žalobci doručena dne 20. 12. 2013, byla vydána ryze formálně a jejím smyslem bylo pouze prodloužení lhůty pro stanovení daně, když dalším krokem směřujícím k vyměření daně za rok 2010 bylo až zahájení daňové kontroly dne 10. 12. 2015. Z judikatury Nejvyššího správního soudu přitom podle žalobce vyplývá, že výzva k podání řádného daňového tvrzení nemůže prodlužovat lhůtu pro stanovení daně, pokud není součástí plynulého procesního postupu vedoucího k vyměření daně; k tomu žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2016, č. j. 2 Afs 22/2016-43.
6. Žalobce dále namítl nesprávné zjištění skutkového stavu a nesprávné posouzení právní otázky ze strany správce daně a žalovaného. Ve smyslu § 19 odst. 6 ZDP, příjemce licenčních poplatků je jejich skutečným vlastníkem, pokud tyto platby přijímá ve svůj prospěch a nikoliv jako zprostředkovatel, zástupce, nebo zmocněnec pro jinou osobu. Podle žalobce bylo v řízení postaveno na jisto, že příjemci poplatků jsou jejich skuteční vlastníci, když platby licenčních poplatků ve svůj vlastní prospěch přijímají; to plyne mj. z toho, že příjemci poplatků zahrnují tyto poplatky do svých výnosů, které jsou předmětem daně v zemi jejich rezidenství. Skutečné vlastnictví poplatků je zřejmé i ze správcem daně zjištěného skutkového stavu, což potvrzuje vyjádření rumunského správce daně z 24. 1. 2017, který jasně uvedl, že skutečným vlastníkem příjmů je společnost RCS & RDS S.A. (dále jen „RCS“). K prokázání skutečného vlastnictví lze využít ve smyslu pokynu Ministerstva financí ČR D-286 zejména potvrzení o daňovém rezidenství v daném státě vydané zahraničním daňovým úřadem a prohlášením zahraniční osoby, že je skutečným vlastníkem příjmu a že daný příjem je podle daňového práva druhého státu považován za její příjem. Žalobce předložil uvedené dokumenty správci daně v průběhu řízení. Žalovaný však v rozporu s obsahem správního spisu a se zákonem tvrdí, že příjemci poplatků nejsou skutečnými vlastníky poplatků, když jednotlivé programy nakupují od jiných subjektů – výrobců programů, tedy podle žalovaného koncových příjemců žalobcem hrazených licenčních poplatků. Podle žalobce pouze ze skutečnosti, že příjemci poplatků platí licenční poplatky jiným subjektům, nelze bez dalšího dovodit, že příjemci nejsou skutečnými vlastníky poplatků, když navíc licenční poplatky přijímali ve svůj prospěch, o těchto účtovali jako o vlastních příjmech a ve státě rezidenství tyto jako vlastní příjmy zdanili. Žalobce podotkl, že příjemci poplatků tyto přijímají svým vlastním jménem a na svůj vlastní účet, platby jsou prováděny ve prospěch a na jméno jednotlivých příjemců poplatků, výhradní právo k účtům, kam byly licenční poplatky hrazeny, mají příjemci poplatků, licenční poplatky nebyly od ostatních prostředků žádným způsobem oddělovány a vzhledem ke kurzovým rozdílům, platby hrazené jednotlivými příjemci

Shodu s prvopisem potvrzuje

výrobcům programů nemusely odpovídat úhradám ze strany žalobce. Nejednalo se tak o „průtok“ finančních prostředků. Při absenci oddělení přijatých plateb příjemci poplatků je zřejmé, že přijaté licenční poplatky jsou užívány na běžný provoz příjemců poplatků. Rizika spojená s úhradou licenčních poplatků (např. kurzová rizika a platební rizika) nebyla žádným způsobem přenesena z příjemců poplatků na žalobce. Žalobce má za to, že je zřejmé, že příjemci poplatků jsou skutečnými vlastníky licenčních poplatků. Společnost RCS realizuje svou podnikatelskou činnost, když zajišťuje vysílací práva pro vysílání programů nejen pro Rumunsko, ale také pro další státy střední a východní Evropy. Nemůže být chápána jako zprostředkovatel nebo průtoková společnost, ze smluv uzavřených mezi výrobcí programů a příjemci poplatků jsou vázáni pouze příjemci poplatků.

7. Pokud správce daně tvrdí, že skutečným vlastníkem poplatků je někdo jiný, než tvrdí žalobce, je to správce daně, kterého stíhá důkazní břemeno. I když správce daně má přehled výrobců programů a disponuje nástroji, aby si učinil závěr, kdo je skutečným vlastníkem žalobcem hrazených licenčních poplatků, odmítl se v rozporu se zákonem a judikaturou stanovením skutečného vlastníka zabývat. V případě, že je ze skutkových zjištění správce daně zřejmé, kdo je výrobcem programů a kdo je skutečným vlastníkem poplatků, nemůže správce daně postupovat jinak, než uplatnit režim příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění, která stanoví daň nižší než ZDP.
8. Správce daně má důkazní břemeno ve vztahu ke svému tvrzení, že zjištění příjemci poplatků jsou zprostředkovateli pro jinou osobu, tedy logicky v otázce určení této jiné osoby, zjištění právního vztahu mezi příjemcem licenčního poplatku a touto osobou a mezi touto osobou a žalobcem. Toto své důkazní břemeno správce daně, potažmo žalovaný neunesl.
9. Žalobce dále upozornil na stanovisko generálního advokáta Soudního dvora Evropské unie ze dne 1. 3. 2018, ve věci C 115/16, podle kterého pro účely směrnice o zdanění úroků a licenčních poplatků je skutečným vlastníkem poplatků zásadně osoba, která je z hlediska předpisů občanského práva oprávněna vyžadovat zaplacení částky úroku nebo licenčního poplatku. Z důkazních prostředků předložených žalobcem nevyplývá smluvní či právní závazek postoupit přijatou platbu poplatků třetí osobě.
10. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. K námitce uplynutí lhůty pro stanovení daně zopakoval, že pro daň z příjmů právnických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně nebylo definováno zdaňovací období a platilo tak základní zdaňovací období kalendářní rok. Řádně odůvodněná výzva k podání řádného daňového tvrzení podle § 145 odst. 1 daňového řádu byla žalobci doručena dne 20. 12. 2013, čímž nastaly účinky předvídané § 148 odst. 3 daňového řádu, tedy lhůta pro stanovení daně začala běžet znovu; uvedená výzva nebyla pouze formálním úkonem. Stran nesprávného zjištění skutkového stavu a nesprávného posouzení právní otázky odkázal žalovaný na napadené rozhodnutí a zopakoval, že z předložených listin, tvrzení žalobce, ani z informací obdržených prostřednictvím mezinárodní výměny informací nebylo možné stvrdit subjekt, který je skutečným vlastníkem licenčních poplatků.

Zjištění z obsahu správních spisů

11. Ze správních spisů soud zjistil, že správce daně vyzval žalobce výzvou ze dne 18. 12. 2013, doručenou žalobci dne 20. 12. 2013 k podání daňového tvrzení k dani vybírané srážkou

podle zvláštní sazby daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2010, když kontrolou daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2010 bylo správcem daně zjištěno, že žalobce zaplatil do zahraničí za programové licence; dle § 22 ZDP se jedná o titul, na který se vztahuje § 36 ZDP, jedná se o platby, podléhající dani z příjmů vybírané zvláštní sazbou.

12. Protokolem ze dne 10. 12. 2015 zahájil správce daně u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2010. Z uvedeného protokolu vyplývá, že žalobce nesouhlasil se zahájením daňové kontroly, neboť byla zahájena protizákonně po uplynutí lhůty pro stanovení daně.
13. Výzvou ze dne 23. 12. 2015 vyzval správce daně žalobce k předložení účetních dokladů a dále jej vyzval k prokázání tvrzení daňového subjektu ze dne 7. 2. 2014, zaevidovaného pod č. j. 700881/14/3001-24805-709250, že mu daňová povinnost na dani z příjmů právnických osob vybírané srážkou daně podle zvláštní sazby za zdaňovací období 2010, nevznikla. V odůvodnění uvedl, že v souvislosti s výzvou k podání vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů ze dne 18. 12. 2013 bylo v rámci daňové kontroly daně z příjmů právnických osob u žalobce za rok 2010, prováděné Finančním úřadem pro Jihomoravský kraj, zjištěno, že žalobce zaúčtoval na vrub nákladů náklady spojené s poskytnutím licencí na vysílání TV signálu, přičemž příjmy zahraničních dodavatelů plynoucí ze zdrojů v České republice nepodrobil příslušné dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně podle § 22 odst. 1, písm. g), bod 1. a 2 ve vazbě na § 36 odst. 1 písm. a) ZDP. Daňová kontrola byla ukončena zprávou o daňové kontrole, doručené žalobci dne 24. 10. 2016 do datové schránky. Následně správce daně vydal dne 24. 10. 2016 pod č. j. 3229886/16/3216-50521-804919 platební výměr na daň z příjmů právnických osob vybíraných srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období 2010, kterým žalobci stanovil k přímé úhradě daň ve výši 29 480 140 Kč. K odvolání žalobce proti tomuto platebnímu výměru rozhodl žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím.

Posouzení věci krajským soudem

14. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Ve věci rozhodl soud bez nařízení jednání, neboť shledal existenci vad řízení ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a), b) a c) s. ř. s.
15. Krajský soud se nejprve zabýval námitkou zániku práva na stanovení daně v důsledku uplynutí lhůty pro její stanovení a shledal ji nedůvodnou. Žalobce v zásadě vychází z přesvědčení, že v případě předmětné daně vyměřené zvláštní sazbou podle § 36 ZDP, vybírané srážkou podle § 38d ZDP není zákonem stanoveno žádné zdaňovací období a že je proto třeba za skutečnost určující počátek běhu lhůty pro předepsání daně považovat výplatu, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch poplatník daně ve smyslu § 47 ZSDP. Namítl dále, že i kdyby byl zdaňovacím obdobím kalendářní rok, určil by se dle § 264 daňového řádu počátek běhu lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 1 daňového řádu, přičemž tato lhůta by začala běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde současně byla povinnost

Shodu s prvopisem potvrzuje

podat řádné daňové tvrzení. Jelikož se podle § 1 odst. 3 daňového řádu za daňové tvrzení považuje také hlášení, počínala by lhůta běžet dnem následujícím po dni, kdy je plátce daně povinen takové hlášení podat; žalobce za takové hlášení považuje hlášení správci daně ve vztahu k zahraničním subjektům podle § 38d odst. 3 ZDP. Nadto žalobce namítl, že lhůtu pro stanovení daně nemohl stavět úkon správce daně – výzva k podání řádného daňového tvrzení ze dne 18. 12. 2013.

16. Krajský soud má za to, že správce daně ani žalovaný nepochybili, pokud vycházeli při úvahách o lhůtě ke stanovení daně z toho, že i pro předmětnou daň platí ustanovení § 17a písm. a) ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2011, podle kterého je zdaňovacím obdobím kalendářní rok. Krajský soud má totiž na rozdíl od žalobce za to, že stanovení daně žalobci v předmětné věci zvláštní sazbou daně, vybírané srážkou, není možno posuzovat jakkoli odděleně, neboť se stále jedná o daň z příjmů právnických osob, pouze stanovenou a vybíranou zvláštním způsobem, a to s ohledem na charakter plnění, jež je zdaňováno. Ustanovení § 36 i § 38d ZDP se nachází v části třetí ZDP – ve společných ustanoveních k dani z příjmů fyzických i právnických osob. Znamená to tedy, že tam, kde to zákon stanoví, se daň z příjmů, ať už fyzických či právnických osob, stanoví či vybere zvláštním způsobem, který je v těchto společných ustanoveních vymezen. To však nic nemění na obecných ustanoveních vztahujících se k jednotlivým daním. Tedy, jestliže žalobci správcem daně uložená daň je daní z příjmů právnických osob, je nutné s ohledem na absenci jiného zvláštního ustanovení v případě daně stanovené zvláštní sazbou a vybírané srážkou, vycházet z obecného ustanovení o vymezení zdaňovacího období, v tomto případě vymezeného v § 17a ZDP v rozhodném znění.
17. V takovém případě je potřeba se zabývat otázkou počátku běhu lhůty pro vyměření daně a jejího uplynutí s ohledem přechodná ustanovení obsažená v § 264 odst. 4 daňového řádu. Krajský soud zcela sdílí a odkazuje na závěry vyložené Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 3. 11. 2016, č. j. 9 Afs 267/2015-41, podle kterého *„lhůta pro vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2010 uplynula s ohledem na § 264 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, dne 31. 12. 2013, pokud nedošlo k jejímu přerušení či stavení“*. S ohledem na uvedené tedy zbývá posoudit, zda a jaký měla na běh lhůty ke stanovení daně vliv výzva k podání řádného daňového tvrzení ze dne 18. 12. 2013, doručená žalobci dne 20. 12. 2013.
18. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu, byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.
19. Krajský soud má za to, že na projednávanou věc zcela dopadá citované ustanovení § 148 odst. 3 daňového řádu, neboť žalobci byla dne 20. 12. 2013 doručena výzva k podání řádného daňového tvrzení (tedy uvedeného dne mu byla oznámena) a ve smyslu citovaného ustanovení tak od uvedeného dne počala lhůta pro stanovení daně stanovená § 148 odst. 1 daňového řádu běžet znovu. Nelze přisvědčit argumentaci žalobce a jeho odkazu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2016, č. j. 2 Afs 22/2016-43, neboť na projednávanou věc závěry tam vyslovené nepodají. Uvedené rozhodnutí se totiž týká oznámení výzvy k podání *dodatečného* (nikoli řádného) daňového tvrzení ve smyslu § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu. S tím ovšem daňový řád spojuje zcela odlišné účinky a navíc za splnění dalších podmínek. Předně, oznámením výzvy k podání *dodatečného*

daňového tvrzení se prodlužuje lhůta ke stanovení daně o 1 rok (tedy lhůta neběží znovu od oznámení výzvy), přičemž k oznámení musí dojít v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně a dále je nutné, aby výzva k podání dodatečného daňového tvrzení vedla k doměření daně. V takovém případě je jisté na místě zkoumat naplnění uvedených podmínek s případným závěrem o tom, že k prodloužení lhůty nedošlo, neboť výzva k podání dodatečného daňového tvrzení byla např. pouze formálním úkonem.

20. Na rozdíl od § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu však dle § 148 odst. 3 daňového řádu již není nutné, aby výzva k podání řádného daňového tvrzení vedla ke stanovení daně. Tento stav totiž buďto nastane, tudíž je zbytečné tuto podmínku zavádět, nebo správce daně uzná, že daňová povinnost daňovému subjektu nevnikla, tudíž otázka lhůty pro její stanovení ztrácí smyslu (srov. také *Lichnovský, O., Ondrýšek, R. a kolektiv.: Daňový řád. Komentář. 3. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2016*).
21. Lze tedy jednoznačně uzavřít, že lhůta pro stanovení daně ke dni zahájení daňové kontroly dne 10. 12. 2015 neuplynula, přičemž zahájením daňové kontroly, která vedla k vydání platebního výměru, potažmo napadeného rozhodnutí, došlo ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu opět k tomu, že lhůta pro stanovení daně počala běžet od zahájení daňové kontroly znovu. Lze také bezpochyby uzavřít, že doposud neuplynula lhůta pro stanovení daně dle § 148 odst. 5 daňového řádu, tedy 10 let od jejího počátku.
22. V dané věci považuje krajský soud za zcela podstatnou námitku nezákonného přenesení důkazního břemene na žalobce ve smyslu § 92 odst. 4 daňového řádu; žalobce namítal, že pokud správce daně tvrdí, že skutečným vlastníkem poplatků je někdo jiný, než tvrdí žalobce, je to správce daně, kterého stíhá důkazní břemeno. Dále žalobce uvedl, že správce daně má podle něj důkazní břemeno ve vztahu ke svému tvrzení, že zjištění příjemci poplatků jsou zprostředkovateli pro jinou osobu.
23. Pro rozhodnutí ve věci je tedy nejprve nutné vymezit, koho a v jakém rozsahu tíží v daňovém řízení důkazní břemeno. Žalobce – daňový subjekt – prokazuje dle § 92 odst. 3 daňového řádu všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Správce daně má oproti tomu ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu důkazní břemeno o skutečnostech vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků. Ve vztahu k povinnosti žalobce k uplatnění zvláštní sazby daně podle § 36 ZDP, v rozhodném znění, ve spojení s § 38d ZDP, za současného užití § 19 a § 22 ZDP, v rozhodném znění, to znamená, že je zásadně na správci daně, má-li za to, že daňový subjekt je povinen uplatnit z příjmů ze zdrojů na území České republiky, a to z náhrad za poskytnutí práva na užití nebo za užití práva autorského, tedy z licenčních poplatků, daň z příjmů ve výši zvláštní sazby daně vybírané srážkou, aby prokázal pochybnosti o správnosti postupu žalobce, tedy o tom, že žalobce měl daň přiznat a v jaké výši, pokud ji vůbec nepřiznal, případně o tom, že daň má být přiznána ve výši odlišné od daně přiznané žalobcem. V projednávané věci to pro správce daně znamená, že poté, co žalobce uvedl, že mu daňová povinnost za rok 2010 nevznikla, má správce daně důkazní břemeno o povinnosti aplikace příslušných uvedených ustanovení ZDP, potažmo v dané věci o charakteru a postavení příjemců licenčních poplatků hrazených žalobcem. Tyto pochybnosti přitom musí být natolik vážné a důvodné, že žalobcem předložené důkazy učiní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo

nesprávné; je na správci daně, aby přesně specifikoval konkrétní skutečnosti, které jej k závěru o natolik vážných a důvodných pochybách vedou (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119).

24. Pro posouzení postavení a charakteru příjemců žalobcem hrazených poplatků je z hlediska hmotněprávní úpravy podstatné určení, zda příjemce poplatků je ve smyslu § 19 odst. 6 ZDP v rozhodném znění jejich skutečným vlastníkem, přičemž z citovaného ustanovení se podává, že skutečným vlastníkem je příjemce tehdy, pokud tyto platby přijímá ve svůj vlastní prospěch a nikoliv jako zprostředkovatel, zástupce nebo zmocněnec pro jinou osobu.
25. Přenést důkazní břemeno k daňové povinnosti postupem dle § 92 odst. 4 daňového řádu lze na žalobce v projednávané věci až tehdy, unese – li správce daně v uvedeném směru důkazní břemeno o svých pochybnostech.
26. Z obsahu správního spisu je zřejmé, že správce daně vyzval postupem dle § 92 odst. 4 daňového řádu výzvou k prokázání skutečností ze dne 23. 12. 2015, a to „*k prokázání tvrzení daňového subjektu ze dne 7. 2. 2014, zaevidovaného pod č. j. 700881/14/3001-24805-709250, že mu daňová povinnost na dani z příjmů právnických osob vybírané srážkou daně podle zvláštní sazby za zdaňovací období 2010, nevznikla*“. Tuto výzvu správce přitom v zásadě žádnými konkrétními zjevnými pochybnostmi neodůvodnil. Uvedl pouze, že v souvislosti s výzvou k podání vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů ze dne 18. 12. 2013 bylo v rámci daňové kontroly daně z příjmů právnických osob u žalobce za rok 2010, prováděné Finančním úřadem pro Jihomoravský kraj zjištěno, že žalobce zaúčtoval na vrub nákladů náklady spojené s poskytnutím licenci na vysílání TV signálu, přičemž příjmy zahraničních dodavatelů plynoucí ze zdrojů v České republice nepodrobil příslušné dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně podle § 22 odst. 1, písm. g), bod 1. a 2 ve vazbě na § 36 odst. 1 písm. a) ZDP.
27. Z uvedené výzvy tedy není zřejmý právní důvod pochybností správce daně, tedy na základě čeho dospěl k důvodným pochybnostem o tom, že žalobce měl povinnost přiznat uvedenou daň správcem daně popsáním způsobem.
28. Odhlédne-li krajský soud od toho, že nelze daňovému subjektu zásadně ukládat povinnost k prokázání negativní skutečnosti, tedy v projednávané věci, že „daňová povinnost nevznikla“, postrádá postup správce daně znaky řádného a zákonného postupu. Není to totiž žalobce jako daňový subjekt, ale zásadně správce daně, který má mít jednoznačně odůvodněno, proč žalobci vznikla předmětná daňová povinnost, přičemž závěr o povinnosti žalobce ke konkrétní daňové povinnosti musí být dostatečně podložený.
29. Znamená to v projednávané věci s ohledem na hmotněprávní úpravu povinnosti zdanění příjmů plynoucích zahraniční právnické osobě ze zdrojů na území České republiky, a to z úhrad licenčních poplatků, že správce daně musí v první řadě mít podloženo, že příjemci těchto licenčních poplatků nejsou jejich skutečnými vlastníky. Je nutno mít přitom na zřeteli, že posouzení, zda určitá osoba jako příjemce je či není skutečným vlastníkem poplatků ve smyslu § 19 odst. 6 ZDP v rozhodném znění, je otázkou **právní nikoli skutkovou**. Tedy, k závěru o skutečném vlastnictví je nutno dostatečně zjistit skutkový stav a na takto zjištěný skutkový stav poté aplikovat hmotné právo, v daném případě § 19 odst. 6 ZDP.

30. Proto jestliže žalobce vycházel z přesvědčení, že mu zákonná povinnost k přiznání daně z příjmů z úhrady licenčních poplatků ze zdrojů na území ČR nesvědčí, mohlo dojít k přenesení důkazního břemene ze správce daně na žalobce pouze tehdy, pokud správce daně shromáždil a prokázal dostatečné pochybnosti o správnosti postupu žalobce. Tedy, jestliže správce daně, jak vyplývá z obsahu spisu, vycházel z toho, že příjemci licenčních poplatků hrazených žalobcem nebyli jejich skutečnými vlastníky, a to zejména proto, že příjemci jsou tzv. průtokovými osobami a že jednají jako tzv. prostředník, který je sice okamžitým příjemcem licenčních poplatků, nikoli však jejich skutečným vlastníkem, bylo nutné, aby uvedené skutečnosti coby pochybnosti o skutečném vlastnictví licenčních poplatků jednoznačně vyjevil ve výzvě k prokázání skutečností ve smyslu § 92 odst. 4 daňového řádu a zejména, aby své pochybnosti dostatečně odůvodnil.
31. Uvedeným způsobem však správce daně nepostupoval. Výzva k prokázání skutečností ve smyslu § 92 odst. 4 daňového řádu ze dne 18. 12. 2013 nejenže neobsahuje téměř žádné odůvodnění, ale především neobsahuje vymezení pochybností správce daně shora popsáním způsobem, natož, aby uvedené pochybnosti byly odůvodněny. Správce daně nezákonně vycházel z toho, že tvrdí-li žalobce, že daňovou povinnost nemá, musí takové své tvrzení prokázat.
32. Je to však zásadně správce daně, který dbá na plnění daňových povinností uložených daňovým subjektům zákonem, a to ve smyslu § 1 odst. 2 daňového řádu, zakotvující cíl správy daní jako postup, vedoucí ke správnému *zjištění a stanovení* daní a zabezpečení jejich úhrady; je to také správce daně, který dle jednoznačné dikce § 92 odst. 2 daňového řádu dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.
33. Lze tak uzavřít, že správcem daně ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 18. 12. 2013 vymezené pochybnosti nemohou být způsobilé vést k závěru o vážných pochybnostech o charakteru a postavení jednotlivých příjemců licenčních poplatků a tedy potažmo o daňové povinnosti žalobce.
34. Podle krajského soudu správce daně i žalovaný také v průběhu daňového řízení pochybili při samotném dokazování a následném hodnocení důkazů. Jak totiž vyplývá z napadeného rozhodnutí, považuje žalovaný za podstatné skutečnosti zjištěné z mezinárodního dožádání. Z obsahu spisu je zřejmé, že správce daně požadoval po zahraničních správcích daně sdělení „kdo je skutečným vlastníkem příjmů z úhrad licenčních poplatků“. Takto formulovaný dotaz je již z povahy věci nezákonný a „důkaz“ získaný odpovědí na něj nelze pro účely právního závěru o skutečném vlastnictví licenčních poplatků v daňovém řízení použít. Jak již totiž bylo uvedeno výše, otázka posouzení skutečného vlastnictví je otázkou právní, přičemž právní závěr o tom, kdo je skutečným vlastníkem, může být učiněn pouze na základě shromáždění dostatečného množství skutečností k takovému závěru vedoucímu. Tedy, pokud si zahraniční správce daně učinil úsudek o tom, kdo je skutečným vlastníkem poplatků, nemůže být jeho úsudek brán jako dostatečný podklad pro závěr správce daně a žalovaného, neboť zahraniční správce daně nesděluje žádnou relevantní skutečnost (např. kdo komu hradil a jakým způsobem poplatky atd...), ale sděluje bez dalšího svůj hodnotící úsudek, ke kterému je však na podkladě shromážděných důkazů oprávněn v rámci projednávané věci pouze český správce daně, resp. žalovaný.
35. V projednávané věci tedy bylo na místě, aby správce daně, pokud dospěl k závěru o daňové povinnosti žalobce ve smyslu shora uvedených ustanovení ZDP, při jednoznačné, určité a

odůvodněné pochybnosti o skutečném vlastnictví licenčních poplatků vyzval postupem podle § 92 odst. 4 daňového řádu žalobce k prokázání jeho tvrzení, tedy s ohledem na průběh daňové kontroly k tomu, že příjemci žalobcem hrazených poplatků jsou jejich skutečnými vlastníky.

36. Krajskému soudu přitom není z napadeného rozhodnutí, ale ani z obsahu spisu, zřejmé, na základě čeho dospěl správce daně, resp. žalovaný k tomu, že příjemci licenčních poplatků hrazených žalobcem jednají jako prostředníci (zástupci, zmocnění, resp. zprostředkovatelé, jak uvádí § 19 odst. 6 ZDP). Nelze totiž za žádných okolností přijmout zcela obecný závěr žalovaného, uvedený v bodu [56] napadeného rozhodnutí, že tak uzavřel z „předložených listin, tvrzení daňového subjektu a informací obdržených prostřednictvím mezinárodní výměny informací“. Nejenže toto obecné konstatování je z povahy věci nepřezkoumatelné, neboť absentuje úvaha, ze kterých listin, z jakých tvrzení a jakých informací učinil správce svůj závěr a na základě čeho tak učinil, ale k uvedenému závěru je především potřebné na podkladě hmotněprávních ustanovení práva občanského provést dostatečná skutková zjištění. Tato však správce daně ani žalovaný neučinili.
37. Lze podotknout, že správce daně a žalovaný zřejmě vycházeli z konstrukce, která je podle krajského soudu mylná a je projevem nepochopení postavení žalobce a příjemců licenčních poplatků v projednávané věci, že příjemci poplatků jednají jménem výrobců programů a takto „nakoupené“, tudíž dle správce daně pouze „přeprodané“ programy distribuuje dál, a to v zásadě ku prospěchu především výrobců programů. K tomu však v obsahu spisu absentují jakékoli byť sebemenší indicie; nepodávají se ani ze smluv uzavřených mezi příjemci poplatků a výrobcí programů. Naopak, krajský soud zastává názor, že příjemci poplatků byli ve vztahu k žalobci nikoli prodejci, ale „nákupčími“ programů, tedy jednoduše řečeno, v rámci spřízněných osob příjemci poplatků vystupovali ve vztahu k výrobcům programů jako ti, kteří nakoupili určitý program, resp. vysílání, a to pro účely podnikatelské skupiny tvořené spřízněnými osobami, aby takto nakoupený program mohli redistribuovat na základě samostatně uzavřených smluv svým spřízněným osobám, tedy mj. i žalobci, přičemž příjemci poplatků byli ti, kteří nesli náklady na přenos programů od výrobců, což by v případě konstrukce zastávané správcem daně a žalovaným s největší pravděpodobností nepřicházelo v úvahu, neboť by bylo lze předpokládat zájem výrobců na co největší distribuci programů, projevený např. úhradou nákladů za přenos.
38. Bez řádně a zákonně vymezeného důkazního břemene nelze přitom ani správně aplikovat případnou úpravu smluv o zamezení dvojího zdanění ve smyslu § 37 ZDP. Je tedy podle krajského soudu předčasné se nesprávnou aplikací citovaného ustanovení, resp. neaplikací příslušných smluv zabývat.
39. Správce daně a potažmo i žalovaný v projednávané věci nesprávně vymezili hmotněprávní podmínky, za nichž bylo možno dovodit u žalobce povinnost aplikovat režim daňové povinnosti ve smyslu § 36, § 38d ZDP a nesprávně tak vymezili rozsah skutečností, které je třeba v daňovém řízení prokazovat; v důsledku toho pak došlo ze strany správce daně k nezákonnému přenesení důkazního břemene na žalobce. Žalovaný i správce daně tak zatížili řízení vadou, která měla za následek nezákonné rozhodnutí ve věci, přičemž v důsledku této vady je napadené rozhodnutí také ve svém důsledku nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2014, č. j. 5 Afs 109/2013-31).

40. Správce daně a žalovaný také v důsledku nezákonně vymezeného důkazního břemene nedostatečně zjistili skutkový stav a tento tak v dalším řízení vyžaduje zásadní doplnění.
41. Bude-li správce daně v dalším řízení trvat na daňové povinnosti žalobce, bude nutné se po správném a zákonném vymezení důkazního břemene, předpokládající především prokázání pochybností správce daně, v závislosti na žalobcem případně předložených tvrzeních a důkazech, nově zabývat otázkou skutečného vlastnictví příjemců poplatků a v návaznosti na to, zda, v jakém rozsahu a v jaké výši, při případné aplikaci příslušných smluv o zamezení dvojího zdanění, tíží žalobce daňová povinnost. Zejména bude nezbytné, aby správce daně zohlednil při aplikaci smluv o zamezení dvojího zdanění případné skutkové závěry, ze kterých bude možné jednoznačně určit skutečného vlastníka licenčních poplatků, odlišného od tvrzení žalobce.

Závěr a náklady řízení

42. Na základě uvedeného tedy krajský soud shledal žalobu důvodnou, a proto při existenci vad řízení dle § 76 odst. 1 písm. a), b) a c) s. ř. s. napadené rozhodnutí zrušil podle § 78 odst. 1, 4 s. ř. s. a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, ve kterém bude žalovaný vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
43. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce byl v řízení procesně úspěšný a vzniklo mu tak vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení. Náklady žalobce tvoří:

- | | |
|--|---|
| a) zaplacený soudní poplatek | 3 000 Kč |
| b) náklady právního zastoupení advokátem | |
| i) odměna advokáta za zastupování v řízení ve výši 3 100 Kč / úkon při těchto úkonech právní služby: | § 7, § 9 odst. 4 písm. d) vyhl. č. 177/1996 Sb. |
| 1) příprava a převzetí věci | |
| 2) sepsání žaloby | |
| 3) 3 x doplnění žaloby, včetně repliky k vyjádření žalobce | 15 500 Kč |
| ii) paušální náhrada hotových výdajů advokáta ve výši 300 Kč / úkon při úkonech právní pomoci vypočtených pod písm. i) | § 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb. 1 500 Kč |

Celkem včetně DPH 21% (vyjma soudního poplatku)

23 570 Kč.

Soud proto uložil žalovanému zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení tuto částku, a to dle § 64 s. ř. s. ve spojení s § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších změn a doplnění (dále jen „o. s. ř.“) k rukám advokáta, který žalobce v řízení zastupoval. Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a o. s. ř., týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (srov. § 54 odst. 5 s. ř. s., § 159, § 160 odst. 1 o. s. ř.), uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku.

Shodu s prvopisem potvrzuje

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Ostrava 12. února 2019

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu