



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
zastoupeného advokátem JUDr. Davidem Vostrejžem
sídlem Na Florenci 2116/15, 110 00 Praha 1 – Nové Město

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 11. 2017, č. j. 49123/17/5200-11431-706871

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobce se podanou žalobou ze dne 26. 1. 2018 domáhal zrušení shora vymezeného rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 11. 2017, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 8. 2. 2017, č. j. 412897/17/3216-50521-804919, platební výměr, jímž byla žalobci stanovena k přímé úhradě

daň z příjmů právnických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2012 ve výši 13 743 736 Kč a dále odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 15. 5. 2017, č. j. 2132772/17/3216-50521-804919, platební výměr, jímž byla žalobci stanovena k přímé úhradě daň z příjmů právnických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2013 ve výši 9 237 463 Kč.

2. Žalobce 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 zjištěno, 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 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 nemůže být chápána jako zprostředkovatel nebo průtoková společnost, ze smluv uzavřených mezi výrobcem programů a příjemci poplatků jsou vázáni pouze příjemci poplatků.
3. 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.

4. 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.
5. Žalobce má za to, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné; pokud žalovaný uvádí, že skutečnosti, které vyšly najevo z obsahu smluv, z místního šetření a z odpovědi slovenského a maďarského správce daně prokazují, že mateřská společnost a sesterské společnosti nejsou skutečnými vlastníky licenčních poplatků dle 19 odst. 6 ZDP, nerozumí žalobce tomu, jaké skutečnosti má žalovaný na mysli. Shodně tak rozporuje závěr žalovaného, že prohlášení mateřské společnosti o skutečném vlastnictví není pravdivé, neboť žalobci opět nejsou tyto skutečnosti známy a žalovaným nebyly uvedeny. Obdobně žalovaný neuvedl skutečnosti, kterého vedly k závěru, že skutečnými vlastníky licenčních poplatků jsou provozovatelé televizního vysílání. Žalovaný také nezdůvodňuje svůj závěr, že příjemci poplatků pouze zajišťovali pro žalobce licencované programy.
6. 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.
7. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Odkázal na napadené rozhodnutí a stran nesprávného zjištění skutkového stavu a nesprávného posouzení právní zopakoval, že z předložených listin, tvrzení žalobce, ani z informací obdržných prostřednictvím mezinárodní výměny informací nebylo možné uzavřít, že by příjemci licenčních poplatků byli skutečnými vlastníky poplatků, když jednali jako prostředníci, kteří jsou sice okamžitými vlastníky poplatků, ale jejich vlastnické právo k nim je omezeno smluvními podmínkami.

Zjištění z obsahu správních spisů

8. Ze správních spisů soud zjistil, že správce daně zahájil protokolem ze dne 10. 12. 2015 u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2010, přičemž dne 12. 10. 2016 byla daňová kontrola rozšířena na období roku 2012 a 2013.
9. Výzvou ze dne 24. 11. 2016 vyzval správce daně žalobce k prokázání oprávněnosti uplatnění 10% sazby daně z licenčních poplatků za programy hrazených společnosti RCS & RDS S.A. a DIGI Távközlési és Szolgáltató Kft. a k prokázání oprávněnosti úplného osvobození licenčních poplatků za programy hrazených společnosti DIGI Slovakia s. r. o. V odůvodnění uvedl, že v případě, kdy nejsou licenční poplatky hrazeny jejich skutečným vlastníkům, nelze uplatnit daňovou výhodu vyplývající ze smluv o zamezení dvojího zdanění. V průběhu řízení vyšly najevo skutečnosti, že prohlášení mateřské společnosti, že je skutečným vlastníkem poplatků, není pravdivé a rovněž, že jimi nejsou ani sesterské společnosti, když podle správce daně jsou skutečnými vlastníky provozovatelé televizního vysílání.

10. Ve vztahu k období roku 2013 vyzval správce daně výzvou ze dne 18. 1. 2017 k prokázání oprávněnosti uplatnění 10% sazby daně z licenčních poplatků za programy hrazených společnosti RCS & RDS S.A. a DIGI Távközlési és Szolgáltató Kft. a k prokázání oprávněnosti úplného osvobození licenčních poplatků za programy hrazených společnosti DIGI Slovakia s. r. o. V odůvodnění uvedl, že v případě, kdy nejsou licenční poplatky hrazeny jejich skutečným vlastníkům, nelze uplatnit daňovou výhodu vyplývající ze smluv o zamezení dvojího zdanění. V průběhu řízení vyšly najevo skutečnosti, že prohlášení mateřské společnosti, že je skutečným vlastníkem poplatků, není pravdivé a rovněž, že jimi nejsou ani sesterské společnosti, když podle správce daně jsou skutečnými vlastníky provozovatelé televizního vysílání.
11. Daňová kontrola za období roku 2012 byla ukončena zprávou o daňové kontrole ze dne 8. 2. 2017 a za období roku 2013 zprávou o daňové kontrole ze dne 9. 5. 2017. Následně správce daně vydal dne 8. 2. 2017 pod č. j. 412897/17/3216-50521-804919 dodatečný platební výměr, jímž byla žalobci stanovena k přímé úhradě daň z příjmů právnických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2012 ve výši 13 743 736 Kč. Dne 15. 5. 2017 vydal správce daně pod č. j. 2132772/17/3216-50521-804919 dodatečný platební výměr, jímž byla žalobci stanovena k přímé úhradě daň z příjmů právnických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2013 ve výši 9 237 463 Kč. K odvolání žalobce proti těmto platebním výměrům rozhodl žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím.

Posouzení věci krajským soudem

12. Krajský soud ve věci již jednou rozhodl, a to rozsudkem ze dne 12. 2. 2019, č. j. 25 Af 3/2018-55, kterým napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Tento rozsudek byl však ke kasační stížnosti žalovaného zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2021, č. j. 10 Afs 80/2019-65. V něm Nejvyšší správní soud dospěl k následujícím závěrům:

„Licenční poplatky plynoucí poplatníkům uvedeným v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 zákona o daních z příjmů, tedy daňovým nerezidentům, podléhají podle § 36 odst. 1 písm. a) bodu 1 téhož zákona srážkové dani ve výši 15 %. V případě licenčních poplatků pak může být sazba daně modifikována smlouvou o zamezení dvojího zdanění uzavřenou mezi ČR a státem, v němž je příjemce licenčních poplatků daňovým rezidentem. Zjednodušeně řečeno, licenční poplatky hrazené českým daňovým rezidentem osobě, která českým daňovým rezidentem není, podléhají v ČR (ve státě zdroje) srážkové dani. Sražení a odvedení srážkové daně je odpovědností plátce, tzn. českého daňového subjektu (§ 38d zákona o daních z příjmů).

Ustanovení § 19 odst. 1 písm. zj) zákona o daních z příjmů za splnění určitých podmínek osvobozuje od zdanění v ČR licenční poplatky plynoucí společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu EU, od české obchodní společnosti nebo družstva nebo od české stálé provozovny společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu EU.

Obecně platí, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Naopak správce daně v daňovém řízení prokazuje mimo jiné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost,

správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu].

Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se soudy již opakovaně zabývaly (viz např. rozsudky ze dne 15. 5. 2014, čj. 8 Afs 67/2013-49, bod 49, nebo ze dne 13. 6. 2019, čj. 7 Afs 138/2018-52, bod 13 a judikaturu tam citovanou, viz také nálezy Ústavního soudu ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/08, bod 15). Z § 92 daňového řádu i citované judikatury plyne, že je to daňový subjekt, kdo nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti i břemeno důkazní ve vztahu k těmto svým tvrzením. Daňový subjekt tedy nese prvotní důkazní břemeno. Tuto svou povinnost splní předložením takových podkladů, které mohou dostatečným způsobem prokázat jeho tvrzení (zpravidla se bude jednat o účetnictví a jiné povinné záznamy).

Přestože daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správci daně mohou vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví nebo jiné evidence. Správce daně je v takovém případě povinen prokázat existenci skutečností zakládajících vážné a důvodné pochybnosti o souladu předložených záznamů se skutečností (viz výše).

Pokud správce daně prokáže skutečnosti, které zpochybňují předložené účetní nebo daňové doklady, tedy unese své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, leží důkazní břemeno opět na daňovém subjektu. Je totiž na něm, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a prokázal pravdivost svých tvrzení dalšími důkazy, popř. svá tvrzení korigoval.

Daňové řízení tedy není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prvotní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (viz např. rozsudek ze dne 9. 2. 2005, čj. 1 Afs 54/2004-125, č. 1022/2007 Sb. NSS).

Podle krajského soudu správce daně neunesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, neboť ve výzvách k prokázání skutečností dostatečně neodůvodnil existenci skutečností, které zpochybňují věrohodnost, úplnost, průkaznost a správnost účetnictví žalobkyně. Tento závěr krajského soudu není správný.

NSS na rozdíl od krajského soudu dospěl k závěru, že výzvy správce daně byly dostatečně odůvodněny. Správce daně vysvětlil, kdy je možné uplatnit sníženou sazbu daně či úplné osvobození licenčních poplatků od daně. Rozhodné pro danou problematiku je, aby licenční poplatky byly hrazeny přímo jejich skutečným vlastníkům. Dále správce daně uvedl, z čeho konkrétně vyvozuje, že licenční poplatky nebyly hrazeny přímo jejich skutečným vlastníkům, a objasnil, k jakému závěru o struktuře finančních toků dospěl. Žalobkyně tedy byla seznámena s tím, na základě jakých skutečností správce daně zpochybňuje její účetnictví a z jaké konkrétní právní úpravy vychází. Správce daně dal žalobkyni možnost reagovat. Žalobkyně ovšem na jeho výzvy nereagovala, ačkoli byla seznámena s následky své nečinnosti. Na žalobkyni proto v souladu s výše citovanou právní úpravou a judikaturou přešlo důkazní břemeno. NSS tedy tyto námitky shledal důvodnými a z tohoto důvodu zrušil rozsudek krajského soudu. Krajský soud v dalším řízení bude vycházet z názoru, který NSS vyslovil v tomto rozsudku, a bude se zabývat dalšími žalobními námitkami, které navazují na otázku rozložení důkazního břemene.

NSS podotýká, že správce daně nevyzýval žalobkyni k prokázání právního závěru. Správce daně pouze seznámil žalobkyni se svými závěry, které učinil na základě zjištěného skutkového stavu a relevantní právní úpravy, a dal žalobkyni možnost tyto závěry vyvrátit.

Ve vztahu k dalším námitkám NSS převzal závěry z rozsudku ze dne 15. 2. 2021, čj. 1 AfS 73/2019-71, neboť se jednalo o věc týkající se shodné žalobkyně a obdobné problematiky. Odůvodnění krajského soudu a kasační námitky jsou v tomto ohledu totožné. NSS proto neměl důvod se od citovaného rozsudku odchýlit.

NSS přisvědčil námitce, v níž stěžovatel vytkl krajskému soudu nesprávné posouzení využitelnosti informací a podkladů z mezinárodního dožádání. S krajským soudem lze souhlasit potud, že otázka, kdo je skutečným vlastníkem licenčních poplatků, je otázkou právní. Nelze však již přisvědčit jeho závěru, že v důsledku skutečnosti, že mezinárodní dožádání obsahovalo dotaz, kdo je skutečným vlastníkem licenčních poplatků, byl takový dotaz nezákonný, a odpověď na mezinárodní dožádání v důsledku toho nepoužitelná jako důkaz v daňovém řízení vedeném s žalobkyní.

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění řeší z povahy věci rozdělení možnosti zdanit určitý příjem mezi stát zdroje a stát residence. Není proto nezákonné, směřuje-li formulace dotazu v rámci mezinárodního dožádání ke zjištění, jak se na daný příjem dívá druhá smluvní strana a zda se považuje za oprávněnou daný příjem zdanit. K tomu může být podstatné zjištění, koho považuje druhá smluvní strana za skutečného vlastníka příjmů. NSS proto neshledává důvod, proč by odpověď na mezinárodní dožádání obsahující názor cizozemského správce daně na otázku skutečného vlastnictví měla být nezákonná. Jinou otázkou ovšem je, jak s odpovědí na takovou otázku má naložit český správce daně. Názor cizozemského správce daně pro něj není závazný. Český správce daně si musí sám učinit úsudek o tom, kdo je skutečným vlastníkem, a to na základě dostatečných důkazů shromážděných v daňovém řízení.

Stěžovatel v napadeném rozhodnutí konstatoval, že závěr správce daně podle jeho názoru ob stojí i tehdy, pokud nezohlední „právní klasifikaci“ uvedenou v odpovědích cizozemských správců daně, ale přiblíží pouze ke skutkovým okolnostem, které z daných odpovědí vyplývají (bod 41 rozhodnutí stěžovatele). Touto argumentací se krajský soud vůbec nezabýval, ale bez dalšího uzavřel, že rozhodnutí správních orgánů je opřeno o nezákonný důkaz. Tento závěr nemůže bez dalšího obstát. Krajský soud se měl zabývat tím, zda je správný závěr stěžovatele, že napadené rozhodnutí z hlediska dostatečnosti podkladů ob stojí i tehdy, pokud odhlédne od sporných částí odpovědí cizozemských správců daně. Neučinil-li tak, zatížil svůj rozsudek nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů.

Důvodná je také námitka nesprávného závěru krajského soudu o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí stěžovatele. Krajský soud uvedl, že z napadeného rozhodnutí ani z obsahu spisu není zřejmé, na základě čeho správní orgány dospěly k závěru, že příjemci licenčních poplatků jednají jako prostředníci. Obecný závěr v bodu 50 napadeného rozhodnutí nebyl podle krajského soudu dostatečný. Stěžovateli je třeba dát za pravdu, že bod 50 napadeného rozhodnutí je pouze závěrečným shrnutím předchozích úvah. Z předcházející části odůvodnění je zřejmé, z jakých úvah a podkladů stěžovatel vycházel. Nadto je třeba vnímat odůvodnění napadeného rozhodnutí ve spojitosti se zprávou o daňové kontrole, která obvykle obsahuje podrobnější skutková zjištění než rozhodnutí odvolacího orgánu, jehož úkolem není opakovat všechna skutková zjištění, ale především reagovat na odvolací námitky. Odůvodněním jako celkem se však krajský soud podrobněji nezabýval. NSS nijak nepředjímá, zda je napadené rozhodnutí stěžovatele věcně správné a zda jsou závěry správních orgánů dostatečně skutkově podložené, nepovažuje však napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné.

Hodnocení napadeného rozhodnutí krajským soudem bylo patrně ovlivněno také mylnými závěry, které z něj krajský soud dovodil v bodu 28 svého rozsudku. Krajský soud uvedl, že správní orgány zřejmě vycházely z mylné konstrukce, podle které příjemci poplatků jednali jménem a ku prospěchu výrobců programů. Takové tvrzení však nemá oporu v napadeném rozhodnutí, z něhož sice plyne, že stěžovatel považoval příjemce licenčních poplatků (tedy společnosti RCS, DIGI HU a DIGI SK) za zprostředkovatele, avšak jednající nikoliv ve prospěch výrobců programů, ale ve prospěch žalobkyně, s níž tvoří jednu podnikatelskou skupinu. Tím NSS nicméně nepředjímá, zda byl správný závěr stěžovatele, že společnosti RCS, DIGI HU a DIGI SK byly pouze okamžitými příjemci (zprostředkovateli), a nikoli skutečnými vlastníky licenčních poplatků. Stěžovatel také správně upozorňuje, že krajský soud do svých úvah v bodu 28 ne zcela přílehlavě zahrnul otázku nákladů za přenos (tedy úhrad za službu satelitního přenosu). Služby satelitního přenosu jsou sice na několika místech zprávy o daňové kontrole a rozhodnutí stěžovatele zmíněny, ale pouze v rámci popisu celkového skutkového stavu a obsahu smluv mezi žalobkyní a přidruženými společnostmi. Zároveň je ovšem ve zprávě o daňové kontrole výslovně uvedeno, že služba satelitního vysílání (zajišťovaná mateřskou společností RCS) je zcela oddělená od pořízení programů a že předmětem daňové kontroly byly pouze poplatky za programy. Úhrady za satelitní přenos tedy nebyly předmětem daně v nyní projednávané věci.

S žalobkyní lze souhlasit, že odstavec 28 rozsudku krajského soudu byl patrně zamýšlen jako obiter dictum, byť nebyl označen např. „nad rámec nezbytného odůvodnění“. S ohledem na skutečnost, že krajský soud vytkl stěžovateli několik procesních pochybení a meritem věci se komplexně nezabýval, lze tento odstavec považovat za vyjádření krajského soudu učiněné nad rámec nezbytného odůvodnění. Nebyl-li tak zamýšlen, musel by NSS souhlasit se stěžovatelem, že závěr učiněný v tomto odstavci je nepřezkoumatelný, neboť krajský soud neobjasnil, jak ke svým závěrům dospěl a o jaké podklady je opírá.“

13. Těmito závěry je krajský soud v dalším řízení vázán ve smyslu § 110 odst. 4 s. ř. s.
14. Krajský soud připomíná, že po zrušení prvního rozsudku krajského soudu žalobce svou žalobu doplnil podáním ze dne 10. 5. 2021. Zdůraznil, že je přesvědčen o tom, že v řízení prokázal skutečné vlastnictví příjmu z licenčních poplatků RCS, Digi HU a Digi SK. Předmětem sporu zůstal výklad samotného pojmu skutečný vlastník, který chápe žalovaný odlišně od žalobce. V té souvislosti žalobce připomněl, že dne 10. 1. 2020 sdělil NSS, že proti bývalé mateřské společnosti RCS vedl spor u Mezinárodního rozhodčího centra ve Vídni, kde se domáhal plnění ze smlouvy o koupi podílu ve společnosti DIGI Czech Republic s. r. o. Arbitrážním nálezem byl žalobci přiznán nárok na úhradu daňových závazků ve vztahu k dani, která je předmětem nynějšího soudního řízení. Dále dne 13. 3. 2020 informoval žalobce NSS, že získal stanovisko rumunského správce daně ze 7. 3. 2019, v němž je uvedeno, že skutečným vlastníkem licenčních poplatků je společnost RCS. Byť se toto stanovisko vztahuje k období let 2012-2014, lze je použít i pro rok 2010, neboť skutkový stav byl v roce 2010 totožný. Žalobce dále připomněl, že obdobně vede i další spory s žalovaným týkající se zdaňovacích období let 2010 – 2015. V té souvislosti opět poukázal na rozhodovací praxi SDEU, a to rozsudek ze dne 26. 2. 2019, ve spojené věci C-115/16, C-118/16, C-119/16 a C-299/16.
15. Žalovaný v replice na uvedené doplnění žaloby shrnul, že náhled žalovaného na výklad pojmu skutečný vlastník se liší od náhledu. Tento rozpor je zejména patrný v náhledu na rozsudek SDEU ze dne 26. 2. 2019 ve spojené věci C-115/16, C-118/16, C-119/16 a C-299/16,

který podle žalovaného zcela jednoznačně potvrzuje jeho závěry. Pojem skutečný vlastník je totiž definován v rámci práva EU v čl. 1 odst. 4 Směrnice rady č. 2003/49/ES, o společném zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států. Podle citovaného ustanovení je považována společnost za skutečného vlastníka licenčních poplatků pouze v případě, že je přijímá pro sebe a nikoli pro jinou osobu jako zprostředkovatel, např. jako zástupce, správce majetku nebo zmocněnec. Tomu přitom také odpovídá znění § 19 odst. 6 ZDP. Podle žalovaného je tedy zřejmé, že skutečným vlastníkem je subjekt, který takové příjmy nejen obdrží do své dispoziční sféry, ale může jimi libovolně nakládat, ovládat a užívat je a mít z nich skutečné výhody bez toho, že by byl smluvně nebo dle zákona povinen tento příjem někomu dalšímu předat. Žalovaný připomněl, že SDEU ve shora uvedené spojené věci věnuje vymezení pojmu skutečný vlastník v bodech 84 až 94 svého rozsudku. V bodě 88 přitom uvedl, že *„Pojem skutečný vlastník úroků ve smyslu uvedené směrnice tudíž musí být vykládán tak, že označuje entitu, která má skutečný prospěch z úroků, jež jí byly vyplaceny. Článek 1 odst. 4 téže směrnice podporuje tento odkaz k hospodářské realitě, když upřesňuje, že společnost je považována za skutečného vlastníka úroků či licenčních poplatků pouze v případě, že je přijímá pro sebe, a nikoli pro jinou osobu jako zprostředkovatel, např. jako zástupce, správce majetku nebo zmocněnec.“* SDEU přitom s ohledem na různé jazykové verze směrnice a souvisejícím odlišnostem v překladu považoval za podstatné, že pojem skutečný vlastník neodkazuje na vlastníka, který by byl vymezen formálně, ale na entitu, která má hospodářský prospěch z obdržených úroků, a tudíž může svobodně určit, jak budou využity. V té souvislosti žalovaný upozornil, že žalobce nepřipustně směřuje odpovědi na různé předběžné otázky, které SDEU v citovaném rozsudku zodpověděl. Od samotného výkladu pojmu skutečný vlastník je totiž třeba důsledně odlišit podmínky, za kterých je dle SDEU nutné odeprít výhody plynoucí z unijního práva za situace, kdy její získání bylo důsledkem zneužití práva daňovými subjekty. Jedná se však o otázky, které nejsou předmětem nynějšího sporu. Žalovaný nikdy nedospěl k závěru, že by se v případě žalobce, či osob, kterým hradil licenční poplatky, jednalo o subjekty nevykonávající reálnou hospodářskou činnost nebo že by předmět transakce byl součástí řetězce uměle vytvořeného za účelem dosažení daňového zvýhodnění. Žalovaný také nikdy nezpochyboval racionalitu ani ekonomické opodstatnění uvedeného podnikatelského uspořádání. Předmětem sporu bylo pouze to, zda bezprostřední příjemci žalobcem hrazených licenčních poplatků byli jejich skutečnými vlastníky ve smyslu příslušných ustanovení ZDP, směrnice a smluv o zamezení dvojího zdanění. Na základě předložených listin, tvrzení žalobce i informací obdržených z mezinárodního dožádání, setrvává žalovaný na závěru, že společnosti RCS, Digi Slovakia a Digi Távkozlési és Szolgáltató nemohou být považovány za skutečné vlastníky příjmů, neboť jednaly jako prostředník, který sice byl okamžitým příjemcem licenčních poplatků, ale jejich vlastnické právo bylo omezeno smluvními podmínkami, které je zavazovaly postoupit obdrženou platbu jiné osobě. Z dokazování provedeného v průběhu daňového řízení vyplynulo především to, že distributoři, kteří byli po převážnou část rozhodné doby spojené osoby, nakoupená práva od výrobců přeprodávali žalobci za cenu, která byla určena podle počtu předplatitelů. Odpovídající částku bez navýšení o ziskovou marži hradili příjemci takto žalobcem hrazených licenčních poplatků výrobcům televizních programů. Tato skutečnost vylučuje závěr, že by příjemci poplatků měli hospodářský prospěch z těchto příjmů, resp., že by mohli svobodně určit, jak budou příjmy využity. Skutečnost, že uvedené poplatky hradil žalobce na účty patřící konkrétním subjektům a že tyto subjekty formálně neoddělovaly poplatky od ostatních peněžních prostředků na účtech, nic nemění na závazku předmětných subjektů tyto licenční poplatky k určitému datu dále

postoupit jejich skutečným vlastníkům. Žalovanému konečně není ani zřejmé, jak by měl ve prospěch tvrzení žalobce o skutečném vlastnictví příjmů svědčit výsledek rozhodčího řízení mezi žalobcem a RCS s ohledem na skutečnost, že soud vychází při svém rozhodování ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného ve smyslu § 75 odst. 1 s. ř. s. Podle žalovaného je také třeba si uvědomit, že osvobození od daně či využití nižší sazby daně představuje výjimku ze zdanění určitého plnění. Stát se tak za předem stanovených podmínek vzdává určité části daňových příjmů.

16. Podáním ze dne 2. 8. 2021 navrhl žalobce předložit věc k posouzení předběžné otázky SDEU. Krajský soud se rozhodl tomuto návrhu nevyhovět, když na rozdíl od žalobce nevidí důvod k posouzení žalobcem nastolených předběžných otázek, neboť podle soudu lze věc spolehlivě posoudit na základě dosavadní judikatury. Krajský soud přitom nemá s ohledem na čl. 267 Smlouvy o fungování Evropské unie povinnost věc Soudnímu dvoru předložit. Krajský soud připomíná, že ve světle judikatury NSS postačí uvedené stručné vypořádání nevyhovění návrhu na předložení věci SDEU, přičemž takové odůvodnění nezpůsobuje nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2022, č. j. 3 As 304/2019-79, bod [24]).
17. Žalobce navrhl podáním ze dne 6. 5. 2022 přerušeni řízení, a to s ohledem na skutečnost, že u podepsaného soudu je vedena také věc sp. zn. 22 Af 114/2017, kde předmětem řízení je zdaňovací období roku 2010, přičemž mezi senáty NSS existuje rozpor v posouzení právní otázky, zda se desetiletá objektivní prekluzivní lhůta pro stanovení daně, která započala běžet za účinnosti ZSDP, staví po dobu soudního řízení, které bylo zahájeno až za účinnosti daňového řádu. Připomněl v té souvislosti, že otázka byla k posouzení předložena rozšířenému senátu NSS usnesením NSS ze dne 24. 3. 2022, č. j. 9 Afs 95/2021-43. Zdůraznil přitom úvahy v souvislosti s během lhůty pro stanovení daně s ohledem na kasační rozsudek NSS v projednávané věci.
18. K tomu krajský soud uvádí následující. V citované věci předložil devátý senát NSS rozšířenému senátu k posouzení otázku, zda se desetiletá objektivní prekluzivní lhůta pro stanovení daně, která započala běžet za účinnosti ZSDP, staví dle § 41 s. ř. s., z důvodu soudního řízení, které bylo zahájeno až za účinnosti daňového řádu, nebo zda se v souladu s § 264 odst. 4 daňového řádu má na její běh plně užít jeho § 148 odst. 5, který stavení daně lhůty vylučuje. Předkládající senát přitom zastává názor, že je nutné plně užít § 148 odst. 5 s. ř. s.
19. Uvedená právní otázka se tedy přímo netýká projednávané věci, neboť lhůta pro stanovení daně počala běžet již za účinnosti daňového řádu. Není tak důvod přerušit nynější soudní řízení do doby rozhodnutí rozšířeného senátu. Důvod k přerušeni řízení nelze shledat ani v prostém běhu času, kdy při aplikaci § 148 odst. 5 daňového řádu došlo k 31. 12. 2022 k uplynutí lhůty ke stanovení daně, neboť soud musí při posuzování otázky uplynutí lhůty pro stanovení daně zásadně vycházet ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného ve smyslu § 75 odst. 1 s. ř. s., tedy dne 16. 11. 2017. Je zjevné, že k uvedenému dni by nebyla na místě aplikace § 148 odst. 5 daňového řádu, jelikož od počátku běhu lhůty ke stanovení daně v té době uplynulo méně než 7 let. I když podepsaný soud svým rozsudkem ze dne 12. 2. 2019 zrušil napadené rozhodnutí ze dne 16. 11. 2017, byl posléze tento rozsudek zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2021. Procesně tím došlo k tomu, že již jednou zrušené napadené rozhodnutí v důsledku kasačního rozsudku „obživo“.

20. Krajský soud poté vázán právním názorem vysloveným v kasačním rozsudku 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 není důvodná. Ve věci rozhodl soud u ústního jednání dne 18. 1. 2023, u kterého účastníci setrvali na svých stanoviscích.
21. Pokud se týče námitky týkající se rozložení důkazního břemene, musí krajský soud vycházet ze závazného právního názoru vyjádřeného v kasačním rozsudku, že obecně platí, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Naopak správce daně v daňovém řízení prokazuje mimo jiné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se soudy již opakovaně zabývaly (viz např. rozsudky ze dne 15. 5. 2014, čj. 8 Afs 67/2013-49, bod 49, nebo ze dne 13. 6. 2019, čj. 7 Afs 138/2018-52, bod 13 a judikaturu tam citovanou, viz také nálezy Ústavního soudu ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/08, bod 15). Z § 92 daňového řádu i citované judikatury plyne, že je to daňový subjekt, kdo nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti i břemeno důkazní ve vztahu k těmto svým tvrzením. Daňový subjekt tedy nese prvotní důkazní břemeno. Tuto svou povinnost splní předložením takových podkladů, které mohou dostatečným způsobem prokázat jeho tvrzení (zpravidla se bude jednat o účetnictví a jiné povinné záznamy). NSS přitom dospěl k závěru, že výzvy správce daně byly dostatečně odůvodněny. Správce daně vysvětlil, kdy je možné uplatnit sníženou sazbu daně či úplné osvobození licenčních poplatků od daně. Rozhodné pro danou problematiku je, aby licenční poplatky byly hrazeny přímo jejich skutečným vlastníkům. Dále správce daně uvedl, z čeho konkrétně vyvozuje, že licenční poplatky nebyly hrazeny přímo jejich skutečným vlastníkům, a objasnil, k jakému závěru o struktuře finančních toků dospěl. Žalobkyně tedy byla seznámena s tím, na základě jakých skutečností správce daně zpochybňuje její účetnictví a z jaké konkrétní právní úpravy vychází. Správce daně dal žalobkyni možnost reagovat. Žalobkyně ovšem na jeho výzvy nereagovala, ačkoli byla seznámena s následky své nečinnosti. Na žalobkyni proto v souladu s výše citovanou právní úpravou a judikaturou přešlo důkazní břemeno.
22. Na krajském soudu tedy je, aby se nyní v mezích žalobních námitek zabýval průběhem daňového řízení, který následoval po výzvě správce daně, tedy tím, zda žalobce prokázal své původní tvrzení, že mu daňová povinnost nevznikla, příp. své následné tvrzení o uplatnění zvýhodněné sazby podle smluv o zamezení dvojímu zdanění, které spojoval s argumentací, že mateřská společnost a sesterské společnosti byly „skutečnými vlastníky“ licenčních poplatků ve smyslu příslušných mezinárodních smluv.
23. Krajský soud důkladně posoudil uvedené otázky a dospěl k závěru, že žalobce svá tvrzení neprokázal.
24. Předmětem sporu je v tomto ohledu postavení a charakter příjemců žalobcem hrazených poplatků, tedy to, zda tito příjemci byli *skutečnými vlastníky* jim vyplácených poplatků.

25. Ve smyslu § 19 odst. 6 ZDP v rozhodném znění je skutečným vlastníkem příjemce tehdy, pokud tyto platby přijímá ve svůj vlastní prospěch a nikoliv jako zprostředkovatel, zástupce nebo zmocněnec pro jinou osobu.
26. Krajský soud považuje shodně s účastníky za stěžejní závěry vyplývající z rozsudku SDEU ze dne 26. 2. 2019 ve spojené věci C-115/16, C-118/16, C-119/16 a C-299/16. Jak již uvedl žalovaný v napadeném rozhodnutí, potažmo ve vyjádření k žalobě či replice, pojem skutečný vlastník je definován v rámci práva EU v čl. 1 odst. 4 Směrnice rady č. 2003/49/ES, o společném zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států. Podle citovaného ustanovení je považována společnost za skutečného vlastníka licenčních poplatků pouze v případě, že je přijímá pro sebe a nikoli pro jinou osobu jako zprostředkovatel, např. jako zástupce, správce majetku nebo zmocněnec.
27. Jak správně připomněl žalovaný, uvedenému také odpovídá již zmiňované znění § 19 odst. 6 ZDP. Lze souhlasit s žalovaným, že skutečným vlastníkem je subjekt (entita), který takové příjmy nejen obdrží do své dispoziční sféry, ale může jimi libovolně nakládat, ovládat a užívat je a mít z nich skutečné výhody bez toho, že by byl smluvně nebo dle zákona povinen tento příjem někomu dalšímu předat.
28. Shodně s žalovaným také krajský soud považuje za podstatné vymezení pojmu skutečný vlastník v bodech 84 až 94 rozsudku SDEU ze dne 26. 2. 2019. Mj. v bodě 88 SDEU uvedl, že *„Pojem skutečný vlastník úroků ve smyslu uvedené směrnice tudíž musí být vykládán tak, že označuje entitu, která má skutečný prospěch z úroků, jež jí byly vyplaceny. Článek 1 odst. 4 téže směrnice podporuje tento odkaz k hospodářské realitě, když upřesňuje, že společnost je považována za skutečného vlastníka úroků či licenčních poplatků pouze v případě, že je přijímá pro sebe, a nikoli pro jinou osobu jako zprostředkovatel, např. jako zástupce, správce majetku nebo zmocněnec.“*
29. Zcela určující je přitom to, že příjemce poplatků má z přijatých poplatků hospodářský prospěch, a tudíž může svobodně určit, jak budou využity.
30. Z obsahu daňového spisu, zejména pak ze zprávy o daňové kontrole, jakož i z napadeného rozhodnutí vyplývá jednoznačný závěr, že žalobce nepředložil žádný relevantní důkaz, který by svědčil o uvedeném. Naopak, na základě předložených listin, tvrzení samotného žalobce, jakož i dalších skutečností, zejména pak informací obdržených z mezinárodního dožádání, bylo zjištěno, že společnosti, jimž žalobce na základě smluvních ujednání hradil licenční poplatky, byly *okamžitým příjemcem* licenčních poplatků, nicméně bylo smluvně omezeno nakládání s nimi, neboť příjemci poplatků byli povinni obdrženou platbu uhradit (postoupit) další osobě; tento závěr lze učinit ze závazku příjemců poplatků uhradit dalším osobám částku odpovídající přijatým platbám od žalobce, když takto stanovené částky nebyly ani navýšeny např. o marži. Jestliže tedy distributoři (příjemci poplatků), kteří byli po převážnou část rozhodné doby spojené osoby, nakoupená práva od výrobců přeprodávali žalobci za cenu, která byla určena podle počtu předplatitelů, a zároveň odpovídající částku bez navýšení o ziskovou marži hradili výrobcům televizních programů, je skutečně z povahy věci vyloučeno, aby příjemci poplatků měli hospodářský prospěch z těchto příjmů. Nemohli se totiž svobodně rozhodnout, jak naloží s přijatými platbami licenčních poplatků. Na uvedeném nemůže změnit nic ani skutečnost, že příjemci o přijatých licenčních poplatcích účtovali jako o vlastních příjmech či že platby nebyly formálně odděleny od ostatních peněžních prostředků na účtech, a to zejména s ohledem na povahu peněz jako genericky určené věci. Touto optikou je dále taky nerozhodné, že (zda) podléhaly žalobcem hrazené

poplatky rumunské srážkové dani. To totiž nedokládá ničeho ve vztahu k povaze příjemce poplatků jako tzv. skutečného vlastníka. Krajský soud nesouhlasí ani s argumentací žalobce, že správce daně je tím, kdo by měl povinnost učinit si závěr o tom, kdo je skutečný vlastník poplatků. Správce daně totiž v projednávané věci pouze ověřoval na podkladě žalobcem předložených tvrzení a dokladů, jakož i dalšími v řízení získanými důkazy, zda příjemci poplatků, jak tvrdil žalobce, byli těmi skutečnými vlastníky poplatků, neboť tato skutečnost byla zcela rozhodná pro správně stanovení daně. Poukazoval-li žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 5. 2013, č. j. 9 Afs 38/2012-40, nelze tento odkaz považovat za přílehlavý. V uvedené věci totiž daňový subjekt sám označil v průběhu odvolacího řízení určitou konkrétní osobu za skutečného vlastníka úroků, přičemž se jednalo o osobu odlišnou, než daňový subjekt doposud tvrdil.

31. Z uvedených důvodů soud neakceptoval důkazní návrhy žalobce, jimiž hodlal prokazovat aplikaci srážkové daně v Rumunsku, případně daňové rezidenství výrobců programů, jakož i veškeré další žalobcem navržené důkazy, neboť tyto důkazy by podle krajského soudu nemohly vést k prokázání tvrzení žalobce.
32. K námitce, že měly být aplikovány příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění, když ze strany správce daně mělo být postaveno na jisto, kdo je skutečným vlastníkem poplatků, krajský soud uvádí, že je sice faktem, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že skutečnými vlastníky licenčních poplatků jsou provozovatelé televizních vysílání, nicméně je třeba setrvat na tom, že důkazní břemeno o tom, kdo je skutečným vlastníkem, leží na daňovém subjektu, který uplatňuje daňové zvýhodnění (ať už ve formě osvobození od daně či nižší sazby daně), přičemž žalobce po celou dobu daňového řízení tvrdil, že skutečnými vlastníky jsou příjemci jím hrazených poplatků. Nadto, žalovaný v napadeném rozhodnutí uzavřel, že nebylo možné stvrdit subjekt, který je skutečným vlastníkem licenčních poplatků. Z uvedeného vyplývá, že daňové orgány nepostupovaly nezákonně, jestliže neaplikovaly ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění. Lze v tomto smyslu zcela přisvědčit žalovanému v tom, že osvobození od daně či využití nižší sazby daně představuje výjimku ze zdanění určitého plnění, přičemž stát se za předem stanovených podmínek vzdává určité části daňových příjmů. Součástí těchto podmínek je však unesení důkazního břemene ze strany daňového subjektu, který o daňové zvýhodnění usiluje.
33. Na základě veškerých uvedených skutečností tedy krajský soud neshledal žalobní námitky žalobce důvodné. Zároveň krajský soud nad rámec uvedeného zdůrazňuje, že neshledal důvod, pro který by se obracel na SDEU k posouzení předběžné otázky, když s ohledem na čl. 267 Smlouvy o fungování Evropské unie nemá krajský soud povinnost věc Soudnímu dvoru předložit.

Závěr a náklady řízení

34. Krajský soud proto s ohledem na uvedenou žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
35. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce v řízení úspěšný nebyl a žalovanému nad rámec jeho úřední činnosti žádné náklady nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **je přípustná** kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu. Nepřípustná je taková kasační stížnost, na níž dopadají výluky z přípustnosti stanovené v § 104 s. ř. s.

Ostrava 18. ledna 2023

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu