30. 3. 2021

ID: 112805

Daně

Daňový subjekt nese důkazní břemeno ohledně všech skutečností, které v daňovém tvrzení uvedl, resp. byl povinen uvést, nebo k nimž byl správcem daně vyzván. Pokud daňový subjekt neprokáže jím tvrzené skutečnosti, nelze usuzovat, že tyto skutečnosti je povinen prokazovat za daňový subjekt správce daně. Správce daně má povinnost prokazovat jen v případech uvedených v § 92 odst. 5 daňového řádu a jen tehdy, pokud daňový subjekt unese své prvotní důkazní břemeno.

Smlouvy o zamezení dvojímu zdanění řeší z povahy věci rozdělení možnosti zdanění určitého příjmu mezi stát zdroje a stát rezidence. 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. Názor cizozemského správce daně ale není pro českého správce daně závazný a český správce daně si musí sám učinit úsudek o tom, kdo je skutečným vlastníkem, a to na základě dostatečných důkazů shromážděných v daňovém řízení.

(Rozsudek Nejvyššího správního soudu České republiky č.j. 1 Afs 73/2019 – 71 ze dne 15.2.2021)

Nejvyšší správní soud rozhodl v právní věci žalobkyně: YOLT Services s.r.o., se sídlem P., zastoupené JUDr. M.K., advokátem se sídlem P., proti žalovanému: Odvolací finanční ředitelství, se sídlem B., o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 7. 2017, č. j. 29653/17/5200-11431-706871, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 12. 2. 2019, č. j. 22 Af 114/2017 – 57, tak, že rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 12. 2. 2019, č. j. 22 Af 114/2017 – 57, se zrušuje a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

Z odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „finanční úřad“) platebním výměrem ze dne 24. 10. 2016 stanovil žalobkyni (resp. její právní předchůdkyni společnosti DIGI Czech Republic s. r. o., která zanikla k 1. 10. 2015 bez likvidace fúzí sloučením; pro zjednodušení bude soud dále používat pouze souhrnné označení „žalobkyně“) k přímé úhradě daň z příjmů právnických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2010 ve výši 29 480 140 Kč. Ve zprávě o daňové kontrole finanční úřad konstatoval, že hlavním předmětem podnikání žalobkyně je poskytování služeb elektronických komunikací – šíření/distribuce televizního signálu prostřednictvím satelitního vysílání. Programy, tj. televizní vysílání samotné, vyrábí televizní stanice a filmová studia. Žalobkyně pořídila programy od výrobců buď přímo (zejména z ČR), nebo nepřímo prostřednictvím mateřské společnosti RCS & RDS S.A. (se sídlem v Rumunsku; dále též „RCS“) a sesterských společností DIGI Slovakia s. r. o. (se sídlem na Slovensku; dále též „Digi SK“) a DIGI Távközlési és Szolgáltató Kft. (se sídlem v Maďarsku; dále též „Digi HU“).

[2] Finanční úřad odkázal na zjištění učiněné v rámci dřívější daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 (kterou prováděl Finanční úřad pro Jihomoravský kraj). Podle tohoto zjištění žalobkyně zaúčtovala na vrub nákladů náklady související s poskytnutím licencí na vysílání TV signálu na základě faktur přijatých od mateřské a sesterských společností. Tyto faktury také uhradila. Jednalo se o úhrady za užití autorských práv k digitálnímu produktu (nabytí práva reprodukovat a distribuovat televizní programy/kanály), tedy o úhrady ve smyslu § 22 odst. 1

písm. g) bodu 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Takové příjmy představují příjmy plynoucí daňovým nerezidentům ze zdrojů na území ČR, které podléhají zdanění daní vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně podle § 36 odst. 1 písm. a) bodu 1 a § 38d zákona o daních z příjmů. Žalobkyně se k dani z příjmů právnických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně neregistrovala a daňové tvrzení (vyúčtování) této daně (a to ani k výzvě finančního úřadu) za zdaňovací období roku 2010 nepodala. Tvrzení, že jí daňová povinnost nevznikla, neprokázala. Smlouvy o zamezení dvojímu zdanění přiznávají 10% sazbu daně pouze skutečným vlastníkům licenčních poplatků. Z obsahu smluv uzavřených mezi žalobkyní a dalšími společnostmi v rámci skupiny, z místního šetření a z odpovědí slovenského a maďarského správce daně podle finančního úřadu plyne, že mateřská společnost a sesterské společnosti nejsou skutečnými vlastníky licenčních poplatků, neboť tyto poplatky přes ně pouze „protékají“. V posuzované věci proto nebylo možné uplatnit sníženou sazbu vyplývající ze smluv o zamezení dvojímu zdanění, ale žalobkyně byla povinna srazit a odvést daň ve výši 15 % podle § 36 odst. 1 písm. a) bodu 1 zákona o daních z příjmů.

[3] Žalovaný zamítl odvolání žalobkyně v záhlaví označeným rozhodnutím. Nepřisvědčil námitce, podle níž finanční úřad vyzval žalobkyni k prokázání negativního tvrzení. Žalobkyně byla vyzvána k prokázání svého tvrzení ze dne 7. 2. 2014, že ji netíží daňová povinnost za rok 2010, a to ve vazbě na zjištění učiněné v průběhu daňové kontroly daně z příjmů právnických osob, podle kterého v daném období prováděla platby do zahraničí za programové licence. Daňový subjekt je povinen prokázat oprávněnost svého postupu. Jádrem sporu byla podle žalovaného otázka výkladu pojmu skutečný vlastník licenčních poplatků ve vazbě na možnost použití modifikované sazby podle mezinárodní smlouvy. V této souvislosti žalovaný odkázal na sdělení Ministerstva financí č. 251/122867/2000 (Finanční zpravodaj č. 1/2001), čl. 10 odst. 2 Vzorové smlouvy OECD o zamezení dvojímu zdanění, komentář k tomuto článku a aktualizovaný komentář z roku 2014. Žalobkyní předložený vlastní výklad tohoto komentáře je v rozporu s jeho smyslem a účelem.

[4] K námitce ohledně formulace dotazu v rámci mezinárodního dožádání žalovaný uvedl, že finanční úřad vymezil právní rámec pojmu skutečný vlastník příslušnou smlouvou o zamezení dvojímu zdanění, nikoliv zněním § 19 odst. 6 zákona o daních z příjmů. I pokud by žalovaný odhlédl od formulace otázek a „právní klasifikace“ obsažené v odpovědích dožádaného zahraničního správce daně a zaměřil se pouze na skutkový stav vyplývající z těchto odpovědí, na posouzení věci by se nic nezměnilo. Informace poskytnuté zahraničními daňovými správami pouze potvrdily způsob realizace smluv, který žalobkyně popsala v rámci místního šetření.

[5] V rámci odpovědí na mezinárodní dožádání byl potvrzen účel plateb prováděných žalobkyní vůči společnostem RCS, Digi SK a Digi HU, forma šíření programů a struktura peněžních toků. Rozdělení nákladů na práva od jednotlivých poskytovatelů je učiněno tak, že tyto společnosti platí jednotlivým poskytovatelům náklady za právo přenášet konkrétní kanály a poté „přefakturovávají“ tyto náklady svým přidruženým společnostem v závislosti na počtu předplatitelů bez přidání ziskové marže. Žalovaný proto nepřisvědčil námitce, že společnosti RCS, Digi SK a Digi HU byly skutečnými vlastníky licenčních poplatků. Tyto společnosti nebyly jejich koncovými příjemci, ale pouze zprostředkovateli. Způsob realizace smluv považoval žalovaný za prokázaný, a proto pro nadbytečnost nevyhověl návrhu na výslech S. B.

[6] Závěrem žalovaný doplnil, že důkazní břemeno týkající se osoby skutečného vlastníka licenčního poplatku leží na plátci daně, nelze proto přisvědčit námitce, podle níž (pokud finanční orgány setrvají na svém závěru, že společnosti RCS, Digi SK a Digi HU nejsou skutečnými vlastníky) lze aplikovat smlouvy o zamezení dvojímu zdanění sjednané mezi ČR a Francií, resp. Velkou Británií (kde sídlí výrobci programů), a že daň má být v takovém případě nulová. Z listin, z tvrzení žalobkyně, ani z informací obdržených prostřednictvím mezinárodního dožádání nebylo možné potvrdit subjekt, který

je skutečným vlastníkem licenčních poplatků, resp. daňové rezidenství takového subjektu. Společnosti RCS, Digi SK a Digi HU za skutečné vlastníky být považovány nemohou, neboť jsou sice okamžitými příjemci licenčních poplatků, ale jejich vlastnické právo k používání a využití licenčních poplatků je omezeno smluvními podmínkami, které je zavazují postoupit obdrženou platbu jiné osobě.

II. Řízení před krajským soudem

[7] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Ostravě, který je v záhlaví uvedeným rozsudkem zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.

[8] Krajský soud nepřisvědčil námitce prekluze práva stanovit daň, neboť i pro daň z příjmů právnických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2010 platí § 17a písm. a) zákona o daních z příjmů ve znění do 31. 12. 2011, podle kterého je zdaňovacím obdobím kalendářní rok. Lhůta pro vyměření daně začala běžet znovu v důsledku vydání výzvy k podání řádného daňového tvrzení, která byla žalobkyni doručena dne 20. 12. 2013. Daňová kontrola tedy byla dne 10. 12. 2015 zahájena ve lhůtě a od zahájení daňové kontroly začala běžet opět nová lhůta ve smyslu § 148 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

[9] Soud se však ztotožnil s žalobkyní, že finanční orgány nezákonně posoudily otázku rozložení důkazního břemene. Daňový subjekt prokazuje „všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Správce daně má oproti tomu 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 daňového subjektu k uplatnění zvláštní sazby daně podle § 36 zákona o daních z příjmů ve spojení s § 38d uvedeného zákona, za současného užití § 19 a § 22 téhož zákona, to znamená, že má-li správce daně za to, že daňový subjekt je povinen uplatnit daň z příjmů ve výši zvláštní sazby daně vybírané srážkou z příjmů ze zdrojů na území ČR (z licenčních poplatků), je zásadně na něm, „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“.

[10] Poté, kdy žalobkyně uvedla, že jí daňová povinnost za rok 2010 nevznikla, leželo na správci daně důkazní břemeno ohledně povinnosti aplikace příslušných ustanovení zákona o daních z příjmů, resp. o charakteru a postavení příjemců licenčních poplatků hrazených žalobkyní. Pochybnosti přitom musely být natolik vážné a důvodné, že učinily žalobkyní předložené důkazy nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Správce daně byl povinen své konkrétní a zjevné pochybnosti jednoznačně vyjevit ve výzvě podle § 92 odst. 4 daňového řádu. Takto však nepostupoval a nezákonně vyšel z toho, že žalobkyně byla povinna prokázat své tvrzení o neexistenci daňové povinnosti. Kromě 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.

[11] K přenesení důkazního břemene ze správce daně na žalobkyni mohlo dojít pouze tehdy, pokud správce daně shromáždil a prokázal dostatečné pochybnosti o správnosti postupu žalobkyně. Výzva k prokázání skutečností ze dne 23. 12. 2015 vydaná podle § 92 odst. 4 daňového řádu však neobsahuje téměř žádné konkrétní pochybnosti správce daně. Správce daně nezákonně vycházel z toho, že žalobkyně byla povinna prokázat své tvrzení, že daňovou povinnost nemá.

[12] Dále finanční orgány pochybily při samotném dokazování a následném hodnocení důkazů. Za podstatné považovaly skutečnosti zjištěné z mezinárodního dožádání. Z obsahu dožádání je ovšem zřejmé, že správce daně požadoval po zahraničních správcích daně sdělení „kdo je skutečným

vlastníkem příjmů z úhrad licenčních poplatků“. Otázka, kdo je skutečným vlastníkem ve smyslu § 19 odst. 6 zákona o daních z příjmů, je otázkou právní, nikoliv skutkovou. Takto formulovaný dotaz je tedy 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. Úsudek zahraničního správce daně o tom, kdo je skutečným vlastníkem poplatků, nemůže být brán jako dostatečný podklad pro závěr českého správce daně.

[13] Podle krajského soudu není z napadeného rozhodnutí ani z obsahu spisu zřejmé, na základě čeho finanční orgány uzavřely, že příjemci licenčních poplatků hrazených žalobkyní jednají jako prostředníci. Zcela obecný závěr v bodu 56 napadeného rozhodnutí nelze přijmout. Uvedl-li žalovaný, že jeho závěr vyplývá z „předložených listin, tvrzení daňového subjektu a informací obdržených prostřednictvím mezinárodní výměny informací“, je toto odůvodnění nepřezkoumatelné a nepodložené dostatečnými skutkovými zjištěními. K uvedenému závěru je především potřebné na podkladě hmotněprávních ustanovení občanského práva provést dostatečná skutková zjištění.

[14] Podle krajského soudu finanční orgány zřejmě vyšly z mylné konstrukce, která byla důsledkem nepochopení postavení žalobkyně a příjemců licenčních poplatků. Finanční orgány se mylně domnívaly, že příjemci poplatků jednají jménem výrobců programů. Podle soudu příjemci poplatků byli ve vztahu k žalobkyni 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 činnosti skupiny tvořené spřízněnými osobami, aby takto nakoupený program mohli redistribuovat na základě samostatně uzavřených smluv svým spřízněným osobám, tedy mimo jiné i žalobkyni. 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 možné předpokládat zájem výrobců na co největší distribuci programů, projevený např. úhradou nákladů za přenos.

[15] Bez řádně a zákonně vymezeného důkazního břemene nelze správně aplikovat případnou úpravu smluv o zamezení dvojímu zdanění ve smyslu § 37 zákona o daních z příjmů. Je tedy předčasné se zabývat případnou nesprávnou aplikací citovaného ustanovení, resp. neaplikací příslušných smluv. Finanční orgány nesprávně vymezily hmotněprávní podmínky, za nichž bylo možno dovodit povinnost žalobkyně aplikovat režim daňové povinnosti ve smyslu § 36 a § 38d zákona o daních z příjmů, a nesprávně tak vymezily rozsah skutečností, které bylo třeba v daňovém řízení prokazovat. V důsledku toho pak došlo ze strany správce daně k nezákonnému přenesení důkazního břemene na žalobkyni.

[16] Finanční orgány tak v důsledku nezákonně vymezeného důkazního břemene nedostatečně zjistily skutkový stav, který proto v dalším řízení vyžaduje zásadní doplnění. Budou-li i následně trvat na daňové povinnosti žalobkyně, bude nutné se po správném a zákonném vymezení důkazního břemene nově zabývat otázkou skutečného vlastnictví příjemců poplatků a v návaznosti na to otázkami, zda, v jakém rozsahu a v jaké výši (při případné aplikaci příslušných smluv o zamezení dvojímu zdanění) tíží žalobkyni daňová povinnost. Zejména bude nezbytné, aby správce daně zohlednil při aplikaci smluv o zamezení dvojímu zdanění případné skutkové závěry, ze kterých bude možné jednoznačně určit skutečného vlastníka licenčních poplatků, odlišného od tvrzení žalobkyně.

III. Obsah kasační stížnosti

[17] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) brojí proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[18] Namítá nesprávné posouzení otázky rozložení důkazního břemene. Je totiž třeba zohlednit, že daňové kontrole a vydání výzvy k prokázání skutečností ze dne 23. 12. 2015 předcházela snaha finančního úřadu přimět žalobkyni podat řádné daňové tvrzení (vyúčtování) k dani z příjmů vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2010. Je proto nutné vycházet především z obsahu výzvy k podání daňového tvrzení ze dne 18. 12. 2013 a z odpovědi žalobkyně na tuto výzvu. V této výzvě finanční úřad poukázal na skutečnost, že při daňové kontrole daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 bylo zjištěno, že žalobkyně v tomto zdaňovacím období prováděla úhrady do zahraničí za programové licence. Podle § 22 zákona o daních z příjmů se jedná o titul, na který se vztahuje § 36 téhož zákona a případně smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, přičemž uvedené platby podléhají dani z příjmů vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně. Z těchto důvodů finanční úřad žalobkyni vyzval, aby podala daňové tvrzení (vyúčtování).

[19] Žalobkyně na výzvu ze dne 18. 12. 2013 odpověděla tvrzením, že jí daňová povinnost nevznikla. Dále uvedla, že § 36 odst. 1 zákona o daních z příjmů a smlouvy o zamezení dvojímu zdanění připouštějí případy, kdy finančním úřadem uvedené skutečnosti nepodléhají dani z příjmů, a že nahlížením do spisu nezjistila, že by finanční úřad disponoval podklady, které by vznik takové daňové povinnosti určovaly, přičemž k uvedené dani ani není registrována. Žalobkyně označila výzvu za nekonkrétní a podání daňového tvrzení odmítla. Na podporu svého stanoviska však neuvedla žádné právní tvrzení či důkazní prostředky.

[20] Ani při zahájení daňové kontroly žalobkyně nepředložila žádné doklady. Finanční úřad ji proto dne 23. 12. 2015 vyzval k prokázání tvrzených skutečností. Tato výzva tedy byla vydána dříve, než finanční úřad obdržel od žalobkyně jakékoliv dokumenty ke sporným obchodním případům a než žalobkyně předestřela jakoukoliv právní argumentaci k otázce příjemců licenčních poplatků. Jednalo se tedy o situaci, kdy finanční úřad kromě poznatků o tom, že žalobkyně nějaké licenční poplatky zahraničním subjektům hradí (což za standardních okolností svědčí existenci daňové povinnosti), nedisponoval od žalobkyně dalšími informacemi či argumenty ohledně povahy prováděných plateb ani postavení příjemců licenčních poplatků.

[21] Krajský soud chápe rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt odlišně, než jak jej formuluje zákon. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Stěžovatel je přesvědčen, že mezi uvedená podání je nutné zařadit také odpověď na výzvu k podání daňového tvrzení vydanou podle § 145 odst. 1 daňového řádu. Jedná se totiž o podání, kterým daňový subjekt buď výzvě vyhoví (pak se jedná o daňové tvrzení ve smyslu § 1 odst. 3 daňového řádu), nebo ve kterém uvede skutková a právní tvrzení, kterými existenci povinnosti k podání daňového tvrzení popře. Ve své podstatě se ve druhém z uvedených případů jedná o ekvivalent daňového tvrzení, jehož obsahem je deklarace neexistence daňové povinnosti. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 7. 2015, č. j. 1 Afs 179/2014 – 30 (zejm. bod 21), považuje obdobnou reakci na výzvu k podání daňového tvrzení za daňové tvrzení v materiálním smyslu. Žalobkyně proto měla povinnost prokázat skutečnosti uvedené ve svém podání, tedy v odpovědi na výzvu ze dne 18. 12. 2013 k podání daňového tvrzení.

[22] Stěžovatel odkazuje také na závěry Soudního dvora EU vyslovené v rozsudku ze dne 26. 2. 2019, Danmark, spojené věci C-116/16 a C-117/16. Byť se jednalo o osvobození příjmů z dividend, směrnice Rady 90/435/EHS o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (ve znění směrnice Rady 2003/123/ES) je principiálně totožná jako směrnice Rady 2003/49/ES o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi. Citovaný rozsudek poskytl jednoznačné závěry týkající se důkazního břemene daňového subjektu při osvobození od srážkové daně, resp. uplatnění nulové sazby daně (rovněž je zde řešena otázka zneužití práva). Podle jeho bodů 116 až 118 je v zásadě na společnostech, které žádají o osvobození od srážkové daně z dividend, aby prokázaly, že splňují objektivní podmínky, jež

uvedená směrnice ukládá. Nic totiž nebrání daňovým orgánům, aby od daňového poplatníka požadovaly důkazy, které považují za nezbytné pro řádné vyměření daní a poplatků, a případně odmítly požadované osvobození, pokud by tyto důkazy nebyly dodány.

[23] Také podle pokynu Ministerstva financí D-286 je vždy na plátci daně, aby prokázal, že při zdanění pasivního příjmu (licenčních poplatků) podléhajícího srážkové dani postupoval správně a uplatnil správnou sazbu daně, případně osvobození od daně.

[24] Krajský soud nesprávně posoudil zákonnost výzvy k prokázání skutečností ze dne 23. 12. 2015 ve vztahu k jejímu obsahu. Finanční úřad vyzval žalobkyni k předložení faktur a smluv od jejích zahraničních dodavatelů s odůvodněním, že při zahájení daňové kontroly žádné doklady nepředložila. Závěr krajského soudu, podle kterého měl finanční úřad v dané výzvě prokázat důvodné pochybnosti, které činí předložené důkazy nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné, ještě předtím, než je účastník řízení předložil, je tak zjevně absurdní. V době vydání výzvy k prokázání skutečností finanční úřad nedisponoval (kromě obecného tvrzení žalobkyně, že jí nevznikla daňová povinnost) žádnou skutkovou ani právní argumentací žalobkyně ve vztahu ke sporným platbám, ani souvisejícími podklady. Finanční úřad proto v okamžiku vydání výzvy nemohl vědět, na základě jakých důvodů je žalobkyně přesvědčena o tom, že jí žádná daňová povinnost nevznikla. Za této situace je požadavek krajského soudu, aby před vydáním výzvy finanční úřad prokázal důvodné pochybnosti o tvrzení žalobkyně, že jí žádná daňová povinnost nevznikla, právně i fakticky neuskutečnitelný.

[25] Jestliže žalobkyně hradila licenční poplatky zahraničním subjektům, o čemž sice určitým způsobem účtovala, avšak při zahájení daňové kontroly k tomu nepředložila požadované doklady, nemohl finanční úřad ve výzvě k předložení důkazních prostředků zcela logicky formulovat její výrok jinak, než jako výzvu k prokázání určitého tvrzení. Pokud žalobkyně nepodrobila srážkové dani platby, které takové dani obvykle podléhají, a následně tvrdila, že jí daňová povinnost nevznikla, musela prokázat, že jedná oprávněně.

[26] Stěžovatel se navíc neztotožňuje ani se závěrem, že ve výzvě nebyly uvedeny žádné konkrétní pochybnosti. Finanční úřad ve výzvě uvedl, že z podkladů postoupených mu předchozím věcně a místně příslušným správcem daně, který u žalobkyně provedl daňovou kontrolu daně z příjmů za zdaňovací období roku 2010, vyplynulo, že žalobkyně na základě faktur přijatých od zahraničních dodavatelů účtovala na vrub nákladů náklady související s poskytnutím licence na vysílání TV signálu. Dodal, že příjmy zahraničních dodavatelů odpovídající uskutečněným platbám žalobkyně nepodrobila srážkové dani podle zvláštní sazby daně tak, jak jí ukládal § 22 odst. 1 písm. g) body 1 a 2 zákona o daních z příjmů ve vazbě na § 36 odst. 1 písm. a) téhož zákona a příslušná mezinárodní smlouva o zamezení dvojímu zdanění. Finanční úřad odkázal také na odpověď žalobkyně na výzvu k podání daňového tvrzení, ve které uvedla, že jí žádná taková povinnost nevznikla, přičemž připomněl, že k tomuto závěru žalobkyně nedoložila žádné důkazní prostředky ani konkrétní právní argumentaci. Finanční úřad se zároveň vypořádal s tvrzením, že žalobkyně není k předmětné dani registrována. Za daných okolností představoval obsah výzvy maximum možného. Postavení příjemců licenčních poplatků se stalo předmětem sporu až v pozdější fázi řízení – poté, kdy se správce daně seznámil s argumentací žalobkyně a souvisejícími podklady.

[27] Správnost závěru, že sporné platby měly být předmětem zdanění, potvrdila následně i žalobkyně, neboť za zdaňovací období let 2012 až 2015 podala daňová tvrzení (vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů právnických osob) a uhradila přiznanou daňovou povinnost, a to v podstatě za totožných skutkových okolností, jaké jsou i v nyní posuzované věci. Stěžovatel je proto přesvědčen, že zde v konečném důsledku ani nebylo sporu o povinnost zdaňovat uvedené licenční platby, ale o sazbu daně, kterou mají být zdaňovány.

[28] Stěžovatel nesouhlasí ani s výhradou krajského soudu, podle které byl výrok výzvy formulován jako požadavek na prokázání negativní skutečnosti. Z odůvodnění není zřejmé, zda krajský soud z tohoto důvodu považoval výzvu za nezákonnou, z procesní opatrnosti ovšem stěžovatel uvádí, že tvrzení žalobkyně o neexistenci daňové povinnosti nepatří mezi negativní skutečnosti, které nelze prokázat. Naopak žalobkyně mohla předložit komplementární pozitivní skutečnosti, že dotčené platby byly od daně na základě určitých právních předpisů osvobozeny, nebo argumentaci, že se na ně správcem daně výslovně zmíněné právní předpisy nevztahují. O negativní tvrzení by se jednalo v případě, že by žalobkyně tvrdila, že žádné platby do zahraničí neprováděla. Provádění plateb licenčních poplatků zahraničním subjektům však bylo v posuzované věci nesporné.

[29] Krajský soud posoudil nesprávně také otázku využitelnosti informací a podkladů z mezinárodního dožádání. Pojem „skutečný vlastník“ ve vztahu k příjmům z úhrad licenčních poplatků je obsažen v příslušných mezinárodních smlouvách o zamezení dvojímu zdanění a ve směrnici 2003/49/ES. Podle nich je společnost považována 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. Jedná se tedy o pojem, jehož obsah nutně musí český správce daně i dožádání správci daně vykládat shodně.

[30] I pokud by přes výše uvedené byl stěžovatel schopen ztotožnit se s názorem krajského soudu, že správce daně nebyl oprávněn požadovat po zahraničních orgánech odpověď na právní otázku (kterou formuloval s odkazem na čl. 12 příslušné smlouvy o zamezení dvojímu zdanění), není mu zřejmé, jaký vliv by měla bez dalšího formulace takové otázky na využitelnost podkladů a informací získaných z tohoto mezinárodního dožádání. Ze zprávy o daňové kontrole ani z rozhodnutí o odvolání nevyplývá, že by finanční úřad či stěžovatel nekriticky přejímali právní závěry zahraničních orgánů. Naopak hodnotili jak obsah odpovědí, tak především získané podklady, kterými byly zejména smlouvy uzavřené mezi jediným společníkem žalobkyně (rumunskou společností RCS), případně jejími sesterskými společnostmi, a osobami, od nichž tyto společnosti nakupovaly práva k televiznímu vysílání, které dále (pře)prodávaly žalobkyni za stejnou cenu. I pokud by se tedy jednalo o formulaci nevhodnou, nebyla by bez dalšího způsobilá diskvalifikovat veškeré podklady získané v odpovědi na danou žádost.

[31] Krajský soud dospěl také k nesprávnému závěru o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Soud označil za zcela obecný a nedostatečný závěr uvedený v bodu 56 napadeného rozhodnutí, podle kterého příjemci licenčních poplatků hrazených žalobkyní jednají jako prostředníci. Tento bod byl však pouze závěrečným shrnutím. Již z předcházejících bodů odůvodnění bylo zřejmé, že stěžovatel odkázal na zcela konkrétní listiny, které jsou obsaženy v předkládaném spisovém materiálu (např. smlouvy uzavřené mezi žalobkyní a její mateřskou společností RCS, popřípadě jejími sesterskými společnostmi, odpovědi slovenského, rumunského a maďarského správce daně a další). Tuto část odůvodnění však krajský soud zcela přehlédl. Je třeba také zohlednit, že rozhodnutí odvolacího orgánu představuje výsledek přezkumu zákonnosti postupů a právních závěrů správce daně, jehož rozsah je vymezen především odvolacími důvody. Stěžovatel proto nebyl povinen rozsáhle rekapitulovat dosavadní průběh dokazování a podrobně popisovat jednotlivé podklady rozhodnutí. Tyto skutečnosti jsou podrobně popsány ve zprávě o daňové kontrole.

[32] Závěrem stěžovatel namítá, že odůvodnění krajského soudu k otázce postavení žalobkyně a příjemců licenčních poplatků je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a nemá oporu ve spisu. Soud v bodu 37 prezentuje ve zjednodušené podobě vlastní závěry, které jsou však nepřezkoumatelné ze shodných důvodů, které soud vytkl stěžovateli. Parafrázuje-li tedy stěžovatel slova krajského soudu: jedná se pouze o obecné konstatování, aniž by soud odkázal na konkrétní listiny, tvrzení a informace, z nichž své závěry dovodil, a chybí také hodnocení skutkových zjištění učiněné „na podkladě hmotněprávních ustanovení práva občanského“.

[33] Stěžovatel doplnil, že z provedeného dokazování vyplynuly následující nezpochybněné skutečnosti: příjemci licenčních poplatků, kteří byli v rozhodné době bez výjimky ve vztahu k žalobkyni spojené osoby (mateřská rumunská společnost se stoprocentním podílem na základním kapitálu žalobkyně a její sesterské společnosti), přeprodávali nakoupená práva od výrobců programů na televizní vysílání žalobkyni. Činili tak za cenu, jež byla určena podle počtu předplatitelů, který byla žalobkyně povinna příjemcům licenčních poplatků hlásit. Odpovídající částku hradili příjemci licenčních poplatků výrobcům televizních programů. Stěžovatel je tedy přesvědčen, že v rozhodnutí o odvolání a ve zprávě o daňové kontrole je srozumitelně popsán závěr, podle kterého příjemci poplatků jsou pouze „průtokovými společnostmi“ (tedy prostředníky mezi žalobkyní a výrobci televizních programů) a že je nelze považovat za skutečné vlastníky těchto poplatků. Krajský soud tyto úvahy výslovně nehodnotil.

[34] Co se týče nákladů za přenos (tedy přesněji úhrady za službu satelitního přenosu), u nichž krajský soud zdůraznil jako významnou skutečnost to, že je nesli příjemci poplatků, i ty byly přefakturovány žalobkyni její mateřskou společností. To vyplývá jak ze smlouvy uzavřené mezi nimi, tak z prověřených toků finančních prostředků mezi nimi. Tyto úhrady však nebyly předmětem doměřené daně, ani se nejednalo o rozhodnou skutečnost. Proto se k nim správce daně vyjádřil pouze stručně na straně 3 zprávy o daňové kontrole a stěžovatel v bodě 3 rozhodnutí o odvolání. Tato skutečnost nikdy nebyla předmětem sporu.

IV. Vyjádření žalobkyně

[35] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti poukázala na skutečnost, že obdobná řízení jsou vedena za jednotlivá zdaňovací období 2010 až 2015. Žalobkyně zastávala názor, podle kterého jí daňová povinnost ve vztahu k hrazeným licenčním poplatkům nevznikla, z tohoto důvodu daň z licenčních poplatků nesrážela a nepodávala příslušná vyúčtování. Po indikaci názoru o aplikaci srážkové daně i odvolacím orgánem v roce 2015 podala za jednotlivá zdaňovací období roku 2011 – 2015 vyúčtování k dani, ve kterých uplatnila smlouvy o zamezení dvojímu zdanění uzavřené mezi ČR a státy rezidentství příjemců, a současně odvedla ve vztahu k těmto zdaňovacím obdobím odpovídající částku daně. Vyúčtování za rok 2010 nepodala, neboť podle jejího názoru uplynula lhůta pro stanovení daně.

[36] Příjemci byli podle jejího názoru skutečnými vlastníky licenčních poplatků, a proto měli nárok na ochranu plynoucí z příslušných smluv o zamezení dvojímu zdanění. Správce daně odmítl tuto ochranu uplatnit s odůvodněním, že žalobkyně uvedenou skutečnost neprokázala, a proto jí vyměřil daň za zdaňovací období roku 2010 ve výši 15 %. Pro úplnost žalobkyně doplňuje, že pokud by hypoteticky skutečnými vlastníky licenčních poplatků byli výrobci programů, potom by musela aplikovat smlouvy o zamezení dvojímu zdanění uzavřené mezi ČR a státy rezidenství výrobců programů, zejména Velkou Británií a Francií. Podle příslušných smluv o zamezení dvojímu zdanění s těmito státy je sazba daně z licenčních poplatků rovna 0 %.Žalobkyně by tedy daň vůbec srážet nemusela.

[37] V otázce rozložení důkazního břemene se žalobkyně ztotožňuje s krajským soudem. V průběhu daňového řízení uvedla skutkové důvody, pro které označuje příjemce za skutečné vlastníky a pro které mají příjemci ochranu příslušných smluv o zamezení dvojímu zdanění. Tyto skutečnosti prokázala předložením přehledů účtování o výnosech z licenčních poplatků u příjemců, přehledů faktur některých výrobců programů pro účely rumunské srážkové daně odvedené v roce 2010, osvědčeními o dani zaplacené v Rumunsku výrobci programů, tj. důkazními prostředky vypovídajícími o skutečném vlastnictví příjemců. Následně doplnila i příslušné certifikáty daňového rezidenství, prohlášení skutečného vlastnictví jednotlivých příjemců a další relevantní důkazy. Z tohoto důvodu leželo na správci daně důkazní břemeno ve vztahu k aplikaci zákona o daních z příjmů (a tedy aplikaci sazby daně 15 %) a povinnost upřesnit konkrétní skutečnosti, které vyvolaly jeho

důvodné pochybnosti o správnosti postupu žalobkyně.

[38] Žalobkyně se ztotožňuje s krajským soudem také v závěru o nemožnosti využít informace z mezinárodního dožádání. Pouze český správce daně je oprávněn posoudit, kdo je skutečným vlastníkem licenčních poplatků. Finanční orgány to však v nyní posuzované věci neučinily. I pokud by závěry zahraničních správců daně byly relevantní, musely české finanční orgány při hodnocení získaných informací pochybit, neboť např. rumunský správce daně poskytl na otázku českého správce daně „Jaké je daňové rezidenství skutečného vlastníka příjmů? “ jednoznačnou odpověď: „Společnost RCS & RDS S.A. je registrována na adrese […]“. Správce daně ani stěžovatel přesto společnost RCS za skutečného vlastníka neoznačili a s touto odpovědí se nijak nevypořádali. Rumunský správce daně vydal dne 7. 3. 2019 na základě žádosti českého správce daně ještě jedno stanovisko, a to v řízení týkajícím se přiznání osvobození od srážkové daně, v němž uvedl, že „skutečným příjemcem částek, které hradila společnost Digi Czech Republic s.r.o. v období 2012–2014 za poskytování TV programů zakoupených od RCS&RD,S byla společnost RCS & RDS S.A.“ Skutkový stav byl v zásadě totožný i v roce 2010.

[39] Dále žalobkyně sdílí názor krajského soudu o nepřezkoumatelnosti závěrů rozhodnutí o odvolání, z něhož není patrné, které listiny stěžovatel považoval za podstatné pro určení skutečného vlastnictví licenčních poplatků. Všechny citované odkazy naopak podporují závěr, že skutečnými vlastníky byli příjemci. Naopak žalobkyně nesdílí názor stěžovatele o nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Závěr o povaze vztahu mezi žalobkyní a příjemci v bodech 36 a 37 napadeného rozsudku krajský soud formuloval pouze obiter dictum. Navíc, závěry krajského soudu o pozici příjemců odráží podle žalobkyně obsah prokázaných skutečností.

[40] V podání ze dne 10. 1. 2020 žalobkyně sdělila, že proti společnosti RCS vedla spor u Mezinárodního rozhodčího centra ve Vídni, ve kterém se domáhala plnění ze smlouvy o koupi podílu ve společnosti DIGI Czech Republic s. r. o. Na základě arbitrážního nálezu jí byl přiznán nárok na úhradu daňových závazků ve vztahu k dani, která je předmětem tohoto sporu. Žalobkyně na základě přiznané náhrady správci daně uhradila aktuálně splatné nedoplatky.

[41] V podání ze dne 13. 3. 2020 žalobkyně uvedla, že získala stanovisko rumunského správce daně ze dne 7. 3. 2019, v němž je uvedeno, že skutečným vlastníkem licenčních poplatků je společnost RCS. Byť se toto stanovisko vztahuje k období let 2012 až 2014, lze je podle žalobkyně použít i pro rok 2010, neboť skutkový stav byl totožný. Na základě tohoto stanoviska Finanční úřad pro hl. m. Prahu přiznal v únoru 2020 společnostem RCS a Digi HU osvobození od srážkové daně za období let 2012 až 2014.

[42] V podání ze dne 1. 10. 2020 žalobkyně doplnila, že se stěžovatelem vede totožné spory týkající se let 2010 až 2015, přičemž za období 2012 až 2015 jí stěžovatel vedle uplatnění smluv

o zamezení dvojímu zdanění odpírá také osvobození podle § 19 odst. 1 písm. zj) zákona o daních z příjmů, který je provedením směrnice Rady 2003/49/ES. Dne 26. 2. 2019 vydal Soudní dvůr rozsudek N Luxembourg 1 a další, spojené věci C-115/16, C-118/16, C-119/16 a C-299/16, v němž potvrdil, že pojem skutečný vlastník, který je uveden ve dvoustranných daňových smlouvách, jež vycházejí ze vzorové smlouvy OECD, i následné změny této smlouvy a komentářů k ní, jsou relevantní pro výklad směrnice Rady 2003/49/ES. Následně žalobkyně shrnula závěry, které podle ní z rozsudku N Luxembourg 1 a další vyplývají, a dodala, že v nyní posuzované věci se nejedná o čistě formální strukturu se zapojením průtokové společnosti, která by neprováděla skutečnou hospodářskou činnost. Jedná se naopak o standardní a ekonomicky odůvodněný obchodní model, jehož klíčové aspekty žalobkyně popsala.

[43] S ohledem na skutečnost, že otázkou správnosti a zákonnosti věcného posouzení se dosud

nezabýval krajský soud, neboť zrušil napadené rozhodnutí z procesních důvodů, nepovažuje Nejvyšší správní soud za účelné na tomto místě rekapitulovat argumenty žalobkyně týkající se věcného posouzení, ani shrnutí závěrů k výkladu pojmu skutečný vlastník, které žalobkyně dovodila z rozhodnutí italského Nejvyššího soudu ze dne 10. 7. 2020, č. 14756 (bod 13 a násl. doplněného vyjádření).

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[44] Kasační stížnost je přípustná. Důvodnost kasační stížnosti soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[45] Kasační stížnost je důvodná.

[46] Stěžovatel především namítá, že krajský soud nesprávně a nezákonně posoudil otázku důkazního břemene a nedůvodně vytkl finančnímu úřadu, že své důkazní břemeno neunesl, neboť ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 23. 12. 2015 podle krajského soudu dostatečně nevyjádřil pochybnosti o oprávněnosti postupu žalobkyně. S touto námitkou se Nejvyšší správní soud ztotožňuje.

[47] 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].

[48] Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se soudy již opakovaně zabývaly (viz např. rozsudky ze dne 15. 5. 2014, č. j. 8 Afs 67/2013 – 49, bod 49, nebo ze dne 13. 6. 2019, č. j. 7 Afs 138/2018 – 52, bod 13 a judikaturu tam citovanou, viz také nález 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. Jinými slovy, daňový subjekt nese prvotní důkazní břemeno, přičemž tuto svou povinnost splní předložením takových podkladů, které mohou dostatečným způsobem prokázat jeho tvrzení (zpravidla se bude jednat o účetnictví a jiné povinné záznamy).

[49] 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 zakládající vážné a důvodné pochybnosti o souladu předložených záznamů se skutečností (viz výše).

[50] Pokud správce daně prokáže skutečnosti, zpochybňující 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.

[51] 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, č. j. 1 Afs 54/2004 – 125). Je na daňovém subjektu, aby postupoval aktivně a důkazy navrhoval a předkládal. Správce daně je

povinen vycházet daňovému subjektu vstříc a dát mu prostor k uplatnění důkazních návrhů. Navrženými důkazy se pak správce daně musí zabývat a vyhodnotit je v rámci svého rozhodování v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu.

[52] Podle krajského soudu finanční úřad neunesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, neboť ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 23. 12. 2015 dostatečně neodůvodnil existenci skutečností, které zpochybňují věrohodnost, úplnost, průkaznost a správnost účetnictví žalobkyně. Tento závěr krajského soudu je nesprávný. Krajský soud vyšel z mylného předpokladu, že žalobkyně nenesla prvotní důkazní břemeno, neboť prohlásila, že jí daňová povinnost nevznikla. Nesprávně se proto domníval, že v době vydání výzvy ze dne 23. 12. 2015 leželo důkazní břemeno na finančním úřadu.

[53] Ze správního spisu plyne, že finanční úřad vydal nejprve dne 18. 12. 2013 výzvu podle § 145 odst. 1 daňového řádu („Nebylo-li podáno řádné daňové tvrzení, vyzve správce daně daňový subjekt k jeho podání a stanoví náhradní lhůtu.“), kterou vyzval žalobkyni k podání daňového tvrzení. Výzvu odůvodnil tím, že v rámci daňové kontroly u žalobkyně týkající se daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 bylo zjištěno, že žalobkyně v daném zdaňovacím období prováděla úhrady do zahraničí za programové licence. Poukázal na to, že podle § 22 zákona o daních z příjmů se jedná o titul, na který se vztahuje § 36 téhož zákona a případně smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, přičemž uvedené platby podléhají dani z příjmů vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně.

[54] Žalobkyně odpověděla na tuto výzvu dne 7. 2. 2014 tak, že jí povinnost podat vyúčtování k dani z příjmů vybírané srážkou za zdaňovací období roku 2010 nevznikla. Podle ní neexistují objektivní ani subjektivní důvody vzniku daňové povinnosti. Na základě nahlížení do spisu se domnívala, že „ani ve sféře správce daně se nenachází důvody určující vznik daňové povinnosti “. Dále žalobkyně uvedla, že z textu mezinárodních smluv i § 36 odst. 1 zákona o daních z příjmů vyplývá, že mohou nastat i jiné případy, kdy uvedené skutečnosti nepodléhají dani z příjmů vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně, např. příjmy hrazené ve prospěch stálých provozoven, příjmy ve prospěch daňových rezidentů ČR apod. Závěrem konstatovala, že povinnost podat vyúčtování k dani z příjmů vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně je vázána na registraci, přičemž ona k této dani v roce 2010 registrována nebyla. Výzva byla podle ní natolik nekonkrétní, že jí neumožňovala bližší vysvětlení.

[55] V návaznosti na popsanou odpověď a s ohledem na skutečnost, že ani při zahájení daňové kontroly dne 10. 12. 2015 žalobkyně žádné podklady ke sporným transakcím nedoložila, vydal finanční úřad dne 23. 12. 2015 výzvu ve smyslu § 92 odst. 4 daňového řádu, tedy výzvu k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně. Krajský soud nesprávně dovodil, že finanční úřad již v tomto okamžiku nesl důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a že byl povinen prokázat důvodnost svých pochybností. Podle krajského soudu výzva téměř žádné vymezení pochybností neobsahovala, a byla tedy nezákonná [v této souvislosti Nejvyšší správní soud podotýká, že v bodu 31 napadeného rozsudku se krajský soud zjevně dopustil písařské chyby, když uvedl datum výzvy „18. 12. 2013“, s ohledem na to, že v dané větě hovoří o „výzvě k prokázání skutečností“, nikoliv o „výzvě k podání daňového tvrzení“, i z kontextu celého odůvodnění napadeného rozsudku (zejm. body 26 a násl.) je však zřejmé, že za nezákonnou považoval výzvu k prokázání skutečností ze dne 23. 12. 2015, nikoliv výzvu k podání daňového tvrzení ze dne 18. 12. 2013].

[56] Jak správně poukazuje stěžovatel, odpověď žalobkyně ze dne 7. 2. 2014 (na výzvu k podání daňového tvrzení) bylo třeba považovat za daňové tvrzení v materiálním smyslu (srov. např. rozsudek 9. 7. 2019, č. j. 7 Afs 379/2018 – 40). V souladu s výše citovanou judikaturou žalobkyni tížilo prvotní břemeno tvrzení i břemeno důkazní. Tuto povinnost by splnila, pokud by uvedla, z jakého důvodu se domnívá, že jí daňová povinnost nevznikla, např. že se dovolává konkrétní smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, která pro dané příjmy stanoví sazbu 0 %, nebo že jsou podle ní dané příjmy

osvobozeny od daně z příjmů vybírané srážkou podle zvláštní sazby, nebo jinou skutečnost, z níž dovozuje, že daňovou povinnost nemá. Žalobkyně se však omezila na zcela nekonkrétní tvrzení, že jí daňová povinnost nevznikla, a zcela obecně odkázala, že existují situace, v nichž dané příjmy nepodléhají dani z příjmů vybírané srážkou podle zvláštní sazby, aniž by upřesnila, o kterou z těchto situací se má jednat v daném případě a aniž by k takovému tvrzení doložila podklady. Pouhá skutečnost, že k této dani nebyla registrována, ji daňové povinnosti nezbavovala.

[57] V této souvislosti soud zdůrazňuje, že se nejednalo o situaci, kdy by finanční úřad vyzval žalobkyni k prokázání negativní skutečnosti, jak se nesprávně domníval krajský soud. Finanční úřad nepožadoval, aby prokázala, že se úhrady licenčních poplatků do zahraničí či transakce se zahraničními subjekty neuskutečnily. Ve věci nebylo sporné, že žalobkyně ve zdaňovacím období roku 2010 hradila licenční poplatky zahraničním daňovým rezidentům. Výzva finančního úřadu směřovala pouze k tomu, aby žalobkyně uvedla a prokázala, o jaké skutečnosti opírá své stanovisko, že jí ve vztahu k těmto platbám nevznikla daňová povinnost, která je u tohoto typu plateb obvyklá, ledaže jsou dány důvody pro nulovou sazbu daně podle mezinárodní smlouvy nebo jsou splněny podmínky pro osvobození od daně apod. Právě tyto specifické skutečnosti, které jsou výjimkou z pravidla zdanění příjmů z licenčních poplatků ve státě zdroje (tj. v ČR), měla žalobkyně tvrdit a prokázat.

[58] Obecně totiž platí, že 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 dvojímu 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).

[59] Ustanovení § 19 odst. 1 písm. zj) zákona o daních z příjmů, které za splnění určitých podmínek osvobozuje od zdanění v ČR licenční poplatky plynoucí společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie, od české obchodní společnosti nebo družstva nebo od české stálé provozovny společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu EU, nabylo účinnosti až 1. 1. 2011 [dané ustanovení týkající se osvobození licenčních poplatků bylo zavedeno novelou zákona o daních z příjmů provedenou zákonem č. 438/2003 Sb., původně jako písmeno zk), viz část první, čl. I., bod 95 citovaného zákona, jeho účinnost pak byla odložena až ke dni 1. 1. 2011, viz část desátá, čl. XIV, bod 5; viz také čl. 6 směrnice Rady 2003/49/ES ve znění směrnice Rady 2004/76/ES -přechodná ustanovení pro Českou republiku]. Osvobození podle tohoto ustanovení tedy nebylo ve zdaňovacím období roku 2010 možné.

[60] Pokud tedy v rámci související daňové kontroly daně z příjmů právnických osob finanční orgány zjistily, že žalobkyně zaúčtovala na vrub nákladů náklady související s poskytnutím licencí na vysílání TV signálu na základě faktur přijatých od mateřské a sesterských společností se sídlem mimo ČR, zároveň ani v odpovědi na výzvu k podání daňového tvrzení nezpochybnila, že ve zdaňovacím období roku 2010 prováděla úhrady licenčních poplatků ve prospěch daňových nerezidentů, a současně neuvedla žádný důvod, z něhož by vyplývala neexistence její povinnosti daň z licenčních poplatků srazit a odvést, byl správce daně oprávněn předběžně vycházet z předpokladu, že se jedná o úhrady, které typově podléhají dani z příjmů vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně.

[61] Ke splnění povinnosti uvedené v § 92 odst. 3 daňového řádu je třeba rozhodné skutečnosti především tvrdit a následně je rovněž prokázat. Pokud se žalobkyně chtěla dovolávat toho, že jí daňová povinnost nevznikla a že předmětné platby (o jejichž uskutečnění nebylo sporu) dani nepodléhají, měla v reakci na výzvu k podání daňového tvrzení konkrétně uvést, o jaké skutečnosti

tento názor opírá, a doložit k tomu příslušné doklady. Jestliže však žalobkyně žádné konkrétní tvrzení neuvedla a nepředložila žádné podklady, nelze uzavřít, že splnila své prvotní důkazní břemeno a že finanční úřad byl povinen prokázat „skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“ ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Soud souhlasí se stěžovatelem, že takový požadavek krajského soudu je za daných okolností nelogický a faktický nemožný. Finanční úřad nemohl vyvracet průkaznost, správnost či úplnost předložených dokladů již z toho prostého důvodu, že žalobkyně žádné podklady k prokázání svého tvrzení o neexistenci daňové povinnosti nepředložila. Pro úplnost soud doplňuje, že do doby výzvy ze dne 23. 12. 2015 nebyla nastolena otázka, kdo je skutečným vlastníkem licenčních poplatků a jaké z toho plynou důsledky. Tuto argumentaci žalobkyně uplatnila až v pozdější fázi řízení.

[62] Jak soud již uvedl, daňový subjekt nese důkazní břemeno ohledně všech skutečností, které v daňovém tvrzení uvedl, resp. byl povinen uvést, nebo k nimž byl správcem daně vyzván. Pokud daňový subjekt neprokáže jím tvrzené skutečnosti, nelze usuzovat, že tyto skutečnosti je povinen prokazovat za daňový subjekt správce daně. Správce daně má povinnost prokazovat jen v případech uvedených v § 92 odst. 5 daňového řádu a jen tehdy, pokud daňový subjekt unese své prvotní důkazní břemeno (viz např. rozsudek ze dne 29. 8. 2012, č. j. 8 Afs 11/2012 – 28, bod 23, a judikaturu tam citovanou, nebo rozsudek ze dne 29. 8. 2013, č. j. 8 Afs 64/2012 – 43, bod 39).

[63] V době vydání výzvy ze dne 23. 12. 2015 důkazní břemeno spočívalo na žalobkyni, která měla podle § 92 odst. 3 daňového řádu povinnost prokázat všechny skutečnosti, které uvedla, resp. byla povinna uvést ve svém daňovém tvrzení (tedy podání ze dne 7. 2. 2014 nahlíženém v materiálním smyslu). Tato povinnost jí plynula přímo ze zákona a finanční úřad byl oprávněn její splnění předmětnou výzvou požadovat.

[64] Závěr krajského soudu, že výzva finančního úřadu ze dne 23. 12. 2015 byla nezákonná, a že z tohoto důvodu finanční úřad neunesl důkazní břemeno, proto nemůže obstát.

[65] Podle krajského soudu byla nezákonnost této výzvy natolik závažnou vadou, že vedla ke zrušení napadeného rozhodnutí stěžovatele. Krajský soud se tak v důsledku tohoto (mylného) předpokladu již dále nezabýval tím, zda žalobkyně v pozdější fázi daňového řízení své důkazní břemeno unesla. Touto otázkou se proto v tuto chvíli nemůže Nejvyšší správní soud zabývat, neboť bude na krajském soudu, aby v rámci dalšího řízení nejprve správně posoudil otázku rozložení důkazního břemene mezi žalobkyni a finanční úřad, přičemž bude vycházet ze závazného právního názoru vyjádřeného v tomto rozsudku, že odpovědí žalobkyně ze dne 7. 2. 2014 k aktivaci důkazního břemene správce daně nedošlo, a že jeho výzva ze dne 23. 12. 2015 nebyla nezákonná. Měl by se tak (v mezích žalobních námitek) zabývat průběhem daňového řízení, který následoval po výzvě ze dne 23. 12. 2015, tedy zda žalobkyně prokázala své původní tvrzení, že jí daňová povinnost nevznikla, příp. své následné tvrzení o uplatnění zvýhodněné sazby podle smluv o zamezení dvojímu zdanění, které spojovala s argumentací, že mateřská společnost a sesterské společnosti byly „skutečnými vlastníky“ licenčních poplatků ve smyslu příslušných mezinárodních smluv.

[66] Nejvyšší správní soud přisvědčil i další námitce, v níž stěžovatel vytkl krajskému soudu nesprávné posouzení využitelnosti informací a podkladů z mezinárodního dožádání. S krajským soudem lze souhlasit pouze 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.

[67] Smlouvy o zamezení dvojímu zdanění řeší z povahy věci rozdělení možnosti zdanění určitého

příjmu mezi stát zdroje a stát rezidence. 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. Soud 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.

[68] Stěžovatel v napadeném rozhodnutí konstatoval, že závěr finančního úřadu podle jeho názoru obstojí i tehdy, pokud nezohlední „právní klasifikaci“ uvedenou v odpovědích cizozemských správců daně, ale přihlédne pouze ke skutkovým okolnostem, které z daných odpovědí vyplývají. Touto argumentací se krajský soud vůbec nezabýval, ale bez dalšího uzavřel, že rozhodnutí správních orgánů je opřeno o nezákonný důkaz. Takový zkratkovitý závěr nemůže obstát. Krajský soud se měl zabývat tím, zda je správný závěr žalovaného, že napadené rozhodnutí z hlediska dostatečnosti podkladů obstojí i tehdy, pokud odhlédne od sporných částí odpovědí cizozemských správců daně. Neučinil-li tak, zatížil svůj rozsudek nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů.

[69] Důvodná je také námitka nesprávného závěru krajského soudu o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí stěžovatele. Krajský soud uvedl, že z napadeného rozhodnutí ani z obsahu spisu není zřejmé, na základě čeho finanční orgány dospěly k závěru, že příjemci licenčních poplatků jednají jako prostředníci. Obecný závěr v bodu 56 napadeného rozhodnutí nebyl podle krajského soudu dostatečný. Stěžovateli je třeba dát za pravdu, že bod 56 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. Nejvyšší správní soud nijak nepředjímá, zda je napadené rozhodnutí stěžovatele věcně správné a zda jsou závěry finančních orgánů dostatečně skutkově podložené, nepovažuje však napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné.

[70] Hodnocení napadeného rozhodnutí krajským soudem bylo patrně ovlivněno také mylnými závěry, které z něj krajský soud dovodil v bodu 37 svého rozsudku. Krajský soud uvedl, že finanční 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 žalovaný 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 soud nicméně nepředjímá, zda byl správný závěr stěžovatele, že společnosti RCS, Digi HU a Digi SK byly pouze okamžitými příjemci (zprostředkovateli), a nikoliv skutečnými vlastníky licenčních poplatků. Stěžovatel také správně upozorňuje, že krajský soud do svých úvah v bodu 37 nelogicky 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 posuzované věci.

[71] S žalobkyní lze souhlasit, že odstavec 37 rozsudku krajského soud byl patrně zamýšlen jako

obiter dictum, byť nebyl označen „nad rámec nezbytného odůvodnění“ či jiným obdobným indikátorem. S ohledem na skutečnost, že krajský soud vytkl stěžovateli několik procesních pochybení a meritem věci se komplexně nezabýval, lze však daný odstavec považovat za vyjádření krajského soudu učiněné nad rámec nezbytného odůvodnění. Nebyl-li tak zamýšlen, musel by Nejvyšší správní soud 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.

[72] Závěrem soud doplňuje, že se v tuto chvíli nemohl zabývat otázkou, kdo byl skutečným vlastníkem licenčních poplatků, která je jádrem sporu mezi účastníky řízení a k níž směřuje i převážná část vyjádření žalobkyně ke kasační stížnosti, neboť tak dosud neučinil krajský soud.

V. Závěr a náhrada nákladů řízení

Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, proto rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1. s. ř. s.). V něm krajský soud rozhodne vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 ř. s.).

předseda senátu

© EPRAVO.CZ – Sbírka zákonů, judikatura, právo | www.epravo.cz

Další články:

- Splnění dluhu
- Daně
- Insolvence, vylučovací žaloba
- Insolvence a pojistné na zdravotní pojištění
- Oddlužení
- Odměna insolvenčního správce
- Obtížně ocenitelný majetek
- Oddlužení
- Odporovatelnost
- Incidenční spory
- Dodání zboží dle zákona o DPH