



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Faisala Husseiniho a Mgr. Petra Pospíšila ve věci

žalobce: **YOLT Services s.r.o.**, IČO: 29268516  
sídlem Sokolská 1605/66, 120 00 Praha  
zastoupený advokátem Mgr. Ing. Martinem Lukášem  
sídlem Na Florenci 2116/15, 110 00 Praha

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 4. 2018, č. j. 18330/18/5200-11431-706871,

takto:

- I. V řízení se pokračuje.
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 4. 2018, č. j. 18330/18/5200-11431-706871, **se ruší** a věc **se vrací** k dalšímu řízení žalovanému.
- III. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 19 456 Kč, a to k rukám jeho advokáta, Mgr. Ing. Martina Lukáše, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. V tomto rozsudku se Krajský soud v Brně zabývá otázkou, zda licenční poplatky, které žalobce v souvislosti s distribucí televizních programů zasílal své mateřské společnosti do Rumunska a sesterským společnostem do Maďarska a na Slovensko, měly podléhat srážkové dani ve výši stanovené vnitrostátním právním předpisem, nebo ve výši stanovené příslušnými mezinárodními smlouvami o zamezení dvojího zdanění (dále „SZDZ“). Východiskem pro posouzení této otázky je zodpovězení toho, zda uvedené společnosti lze považovat za tzv. skutečné vlastníky daných poplatků. V souvislosti s výše uvedeným se soud zabýval i tím, zda lze případně určit jiného skutečného vlastníka předmětných licenčních poplatků a v závislosti na tom aplikovat příslušné SZDZ, které Česká republika uzavřela se zeměmi, jejichž jsou tyto subjekty daňovými rezidenty. (Krajský soud ve věci poznamenává, že žalobce je právním nástupcem společnosti DIGI Czech republic, s.r.o., které se posuzovaná daňová povinnost týkala původně, resp. vůči níž daňové orgány původně činily některé úkony. V dalším textu se pro zjednodušení hovoří o právním předchůdci žalobce i o žalobci pod jednotným pojmem „žalobce“.)
2. V dané věci přitom Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále „*správce daně*“) rozhodnutím z 31. 5. 2017, č. j. 3015655/17/3001-51524-707110 (dále „*prvostupňové rozhodnutí*“), změnil v přezkumném řízení své rozhodnutí z 5. 2. 2015, č. j. 668850/15/3001-51524-707110. Jednalo se o platební výměr na daň z příjmů právnických osob vybíranou srážkou dle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2011, jímž byl žalobci stanovena k přímé úhradě daň z příjmů právnických osob vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2011 ve výši 26 860 Kč. Prvostupňovým rozhodnutím správce daně změnil daný platební výměr tak, že daň vyměřil ve výši 20 267 046 Kč.
3. Proti prvostupňovému rozhodnutí podal žalobce odvolání. Na jeho základě změnil žalovaný prvostupňové rozhodnutí, a to rozhodnutím nyní napadeným žalobou, tak, že částku daně stanovené k přímé úhradě změnil na částku 19 861 225 Kč. Žalovaný se ve svém rozhodnutí ztotožnil se závěrem správce daně, že rumunská mateřská společnost S.C. RCS & RDS S.A. (dále jen „*RCS & RDS*“) a slovenská a maďarská sesterská společnost DIGI Slovakia s.r.o. (dále jen „*DIGI Slovakia*“) a DIGI Távközlési és Szolgáltató Kft (dále jen „*DIGI Maďarsko*“; souhrnně jsou tyto společnosti dále označovány jaké jako „*příjemci poplatků*“) nebyly skutečnými vlastníky poplatků, které jim žalobce zasílal za programovou nabídku, z níž žalobce uskutečňoval své výnosy za příjmy z úhrad za programy poskytované zákazníkům formou balíčků a z šíření televizního signálu na území České republiky. V této věci žalovaný souhlasil s názorem správce daně, že se v případě poplatků za programy jednalo o licenční poplatky, tj. úhrady za poskytnutí práva na užití nebo za užití práva autorského nebo práva příbuzného právu autorskému, které se považují dle § 22 odst. 1 písm. g) bod 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „*zákon o daních z příjmů*“) za příjmy ze zdrojů na území ČR, a které podléhají dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně dle § 36 odst. 1 písm. a) bod 1. a § 38d odst. 1 zákona o daních z příjmů (15 %). Zároveň pokud nejsou licenční poplatky hrazeny jejich skutečným vlastníkům, nelze postupovat dle § 37 zákona o daních z příjmů a uplatnit daňovou výhodu vyplývající z příslušných SZDZ. Proto je plátce daně povinen srazit daň ve výši 15 % dle zákona o daních z příjmů. Základem pro stanovení daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně se stala výše úhrad jmenovaným společnostem navýšená ve smyslu § 38s zákona o daních z příjmů.

## II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

4. Ve včas podané žalobě žalobce navrhl, aby soud zrušil napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Formuloval tři základní okruhy žalobních tvrzení. První

představuje názor, že daň byla předepsána po uplynutí lhůty pro stanovení daně. Zadruhé měly správní orgány nesprávně posoudit právní otázku skutečného vlastnictví licenčních poplatků. Zatřetí daňové orgány i přes svůj názor, že skutečnými vlastníky licenčních poplatků byly jiné osoby, tedy ty, které programy vyráběly a poskytovaly svá práva příjemcům poplatků (dále „výrobci programů“), neaplikovaly ani příslušné SZDZ, které se týkají těchto subjektů, a proto stanovily daň v nezákonné výši.

5. Pokud jde o první okruh námitek, tvrdí žalobce, že v případě daně předepsané z úhrad licenčních poplatků uplynula prekluzivní lhůta podle § 148 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). Týká se to minimálně licenčních poplatků za období do října roku 2011. Žalobce je totiž toho názoru, že zdaňovacím obdobím byl u daně z jednotlivých licenčních poplatků kalendářní měsíc, což opírá o § 38d odst. 1 a 3 zákona o daních z příjmů, přičemž srážku daně byl povinen oznámit správci daně v hlášení; zároveň je toto hlášení řádným daňovým tvrzením. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu nelze daň stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí tři roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení. Lhůta pro podání hlášení (tedy řádného daňového tvrzení) dle § 38d zákona o daních z příjmů končí posledním dnem měsíce následujícího po vzniku povinnosti daň srazit. Například u transakcí proběhlých v lednu 2011 byla povinnost podat hlášení do konce února 2011. Proto započal běh lhůty pro stanovení daně dne 1. 3. 2011 a správce daně tak mohl dodatečně stanovit daň nejpozději 1. 3. 2014 (což se nestalo). Výzva správce daně č. j. 4048451/14/3001-51524-707110, která byla žalobci doručena dne 11. 12. 2014 mohla s ohledem na § 148 odst. 1 a 3 daňového řádu přerušit běh lhůty pro stanovení daně pouze pro transakce uskutečněné do listopadu 2011.
6. Daňové orgány také nesprávně určily skutečného vlastníka licenčních poplatků. Bez ohledu na předložené důkazní prostředky, obsah správního spisu a zákon tyto orgány tvrdí, že příjemci poplatků nebyli skutečnými vlastníky licenčních poplatků, neboť programy nakupovali od výrobců programů, kteří mají být původními majiteli vysílacích práv, a tedy i oněmi skutečnými vlastníky. Žalobce však tvrdí, že příjemci poplatků nebyli jeho zprostředkovateli, zástupci, zmocněnci ani „průtokovými“ společnostmi, přes které by poplatky pouze směřovaly k jejich skutečným vlastníkům. Tuto skutečnost žalobce dle svého názoru prokázal v souladu s pokynem Ministerstva financí D-286 ke zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území ČR (dále jen „pokyn D-286“). V tomto smyslu také příjemcům poplatků svědčilo vlastnictví a kontrola (ovládání) těchto poplatků a rizika spojená s úhradou licenčních poplatků výrobcům programů, tedy kritéria svědčící o skutečném vlastnictví. Ta plynou také z komentáře k Modelové smlouvě OECD o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku (dále jen „modelová smlouva OECD“), jakož i stanoviska generální advokátky Soudního dvora EU (dále jen „SDEU“) ve věci C-115/16. O správnosti žalobcových tvrzení ostatně svědčí i pozdější rozhodnutí správce daně o přiznání osvobození od licenčních poplatků v případě společnosti RCS & RDS, jakož i další předložené podklady, včetně prohlášení příjemců poplatků či vyjádření rumunského správce daně v rámci mezinárodního dožádání.
7. Žalobce také uvádí, že za skutečné vlastníky licenčních poplatků daňové orgány označily výrobce programů. Zároveň však těmto osobám nepřiznal ochranu prostřednictvím příslušných SZDZ, které na ně dopadají. Přitom nejen dle § 37 zákona o daních z příjmů má mezinárodní smlouva, která je součástí právního řádu, přednost před vnitrostátním zákonem. Dle judikatury pak má správce daně při splnění předpokladů stanovených

mezinárodní smlouvou povinnost, nikoli jen možnost aplikace dotčené SZDZ. Postup daňových orgánů byl formalistický, pakliže požadovaly předložení vlastního prohlášení skutečného vlastníka, ačkoli si o skutečném vlastnictví učinily závěr z informací zjištěných v rámci mezinárodních dožadání, popř. odkazují na to, že předložené certifikáty daňového rezidentství byly vystaveny ve vazbě na SDZD mezi Rumunskem a Velkou Británií, resp. Rumunskem a Francií, a nikoli mezi Českou republikou a tou kterou zemí. V tomto směru pak odkázal zejména na zjištění správce daně v souvislosti s informacemi od slovenského správce daně.

### III. Vyjádření žalovaného k žalobě a další podání ve věci

8. Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhl, aby ji soud pro nedůvodnost zamítl.
9. V prvé řadě se žalovaný domnívá, že daň nebyla stanovena po marném uplynutí lhůty dle § 148 odst. 1 daňového řádu. Je tomu tak proto, že zdaňovací období u daně z příjmů právnických osob vybírané srážkou dle zvláštní sazby daně činilo v souladu s § 17a zákona o daních z příjmů jeden rok. V tomto smyslu také představuje řádné daňové tvrzení (roční) tzv. vyúčtování, a ne jednotlivá (měsíční) hlášení.
10. Žalovaný dále uvádí, že podmínkou pro uplatnění SZDZ je v daném případě úhrada vyplacených příjmů tzv. skutečným vlastníků příjmů. Za ty však nebylo možné příjemce poplatků považovat, neboť jejich vlastnictví k používání a využití licenčních poplatků bylo omezeno smluvními podmínkami, které je zavazují postoupit obdrženou platbu jiné osobě. Na zjištěných správce daně, který dokumentuje skutečný stav věci (který je rozhodující), nemohly nic změnit ani důkazní prostředky předložené žalobcem.
11. K třetímu okruhu žalobních námitek uvedl žalovaný, že ohledně naplnění podmínek pro osvobození od daně či využití výhod poskytovaných SZDZ leží důkazní břemeno na plátcích daně, který provádí výplatu licenčních poplatků. Jde totiž o daňovou povinnost nerezidentů, za jejíž řádné splnění je odpovědnost přenesena na plátce daně, který je povinen provést srážku daně z příjmů včas a ve správné výši. V daném případě toto postavení náleží žalobci. Za situace, kdy plátce příjmu není s to prokázat splnění potřebných podmínek, nelze poskytnout výhody vyplývající ze SZDZ automaticky. Jestliže žalobce v daňovém řízení předložil přehled o programech a dodavatelích, který se částečně shoduje s informacemi, které správce daně obdržel prostřednictvím mezinárodní výměny informací, a listiny vydané ve vazbě na mezinárodní smlouvy, jejichž není Česká republika smluvní stranou, nelze dle žalovaného dospět k závěru, že by své důkazní břemeno ve shora uvedeném rozsahu unesl. Proto setrvává žalovaný mj. na svém právním názoru, že informace získané od slovenského správce daně významným způsobem zpochybňovaly pravdivost předloženého prohlášení společnosti DIGI Slovakia o skutečném vlastnictví příjmů, avšak nelze z nich dovozovat daňový režim žalobcem hrazených licenčních poplatků.
12. K vyjádření žalovaného podal žalobce repliku (kterou posléze doplnil o některé podklady). V ní zdůraznil, že ze smluv uzavřených mezi příjemci poplatků a výrobcí programů, jakož i ze smluv mezi příjemci poplatků a žalobcem, nelze dovodit konstrukci žalovaného, že je dána vazba mezi zaplacením poplatků jejich příjemcům a následně povinností převést tyto poplatky na výrobce programů. Příjemci programů tedy nebyli omezeni v nakládání s licenčními poplatky, které obdrželi od žalobce. O tom, že příjemci poplatků byli také jejich skutečnými vlastníky, svědčí s ohledem na skutkové okolnosti věci i znění komentáře k modelové smlouvě OECD. V tomto smyslu závazky příjemců poplatků vůči výrobcům programů nebyly odvislé od obdržení plateb od žalobce. Ovšem i v případě, že by

skutečnými vlastníky, byli výrobci programů, bylo by nutné postupovat dle příslušných SZDZ. Aplikaci těchto mezinárodních smluv nevyklučuje, pokud jsou licenční poplatky hrazeny skutečnému vlastníkovi nikoli přímo, ale prostřednictvím třetí osoby.

13. Žalobce poté žalobu dále doplnil, přičemž rozvinul některé své dosavadní úvahy a poukázal na závěry rozsudků Krajského soudu v Ostravě z 12. 2. 2019, č. j. 22 Af 114/2017-57, a 25 Af 3/2018-55, jimiž Krajský soud v Ostravě zrušil obdobná rozhodnutí žalovaného, která se týkala podobné věci jako nyní (rozdíl spočívá především v posuzovaném zdaňovacím období).

#### IV. Procesní okolnosti řízení

14. Krajský soud uvádí k výroku I. tohoto rozsudku, že řízení o žalobě usnesením ze 17. 9. 2020, č. j. 29 Af 62/2018-205, přerušil dle § 48 odst. 3 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“), dle kterého předseda senátu řízení usnesením může přerušit, jestliže zjistí, že probíhá jiné řízení, jehož výsledek může mít vliv na rozhodování soudu o věci samé. Učinil tomu tak proto, že v průběhu řízení před soudem předložil žalobce rozsudky Krajského soudu v Ostravě z 12. 2. 2019, č. j. 22 Af 114/2017-57, a č. j. 25 Af 3/2018-55, jimiž Krajský soud v Ostravě vyhověl žalobcovým žalobám a zrušil rozhodnutí žalovaného, v nichž se tento orgán zabýval obdobnou daňovou povinností, jaká je předmětem řízení před Krajským soudem v Brně pod sp. zn. 29 Af 62/2018 (Krajský soud v Ostravě řešil žaloby týkající se rozhodnutí o daňové povinnosti za zdaňovací období let 2010, 2012 a 2013). Krajský soud v Brně následně zjistil, že proti zmíněným rozsudkům Krajského soudu v Ostravě podal žalovaný kasační stížnosti, o nichž vedl Nejvyšší správní soud řízení pod sp. zn. 1 Afs 73/2019 a sp. zn. 10 Afs 80/2019. Šlo tedy o řízení a rozhodnutí v právně i skutkově podobných otázkách, které posuzuje i Krajský soud v Brně. Ta mohla mít význam pro řízení vedené pod sp. zn. 29 Af 62/2018.
15. Krajský soud v Brně poté zjistil, že citované rozsudky Krajského soudu v Ostravě Nejvyšší správní soud zrušil rozsudky z 15. 2. 2021, č. j. 1 Afs 73/2019-71, a z 30. 3. 2021, č. j. 10 Afs 80/2019-65, a věc vrátil Krajskému soudu v Ostravě k dalšímu řízení. V současnosti o daných věcech Krajský soud v Ostravě stále vede řízení, přičemž nelze předvídat, kdy přesně rozhodne (viz usnesení Nejvyššího správního soudu z 24. 6. 2022, č. j. Nao 89/2022-131, a z 29. 6. 2022, č. j. Nao 90/2022-131) a zda bude podána kasační stížnost, tedy zda a kdy se k věci opět vysloví Nejvyšší správní soud. Za této situace již Krajský soud v Brně nepovažoval za účelné vyčkávat dalšího vývoje ve zmíněných věcech a rozhodl výrokem I. tohoto rozsudku, že se v řízení pokračuje.

#### V. Posouzení věci soudem

16. Soud v souladu s § 51 odst. 2 s. ř. s. bez nařízení jednání přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, včetně řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba je **důvodná** (§ 78 odst. 1 s. ř. s.).

##### V.1 Otázka prekluze

17. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu *daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.* Podle § 148 odst. 3 daňového řádu *byla-li před uplynutím lhůty*

*pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.*

18. Kromě výše citovaných ustanovení poukázal žalobce také na § 38d odst. 1 zákona o daních z příjmů, dle kterého je plátce daně povinen provést srážku daně při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch poplatníka. Zároveň žalobce konstatoval, že podle § 38d zákona o daních z příjmů byl, jakožto plátce daně, povinen sraženou daň odvést správci daně do konce kalendářního měsíce následujícího po kalendářním měsíci, ve kterém byl povinen srážku provést. Tuto skutečnost pak byl dle téhož ustanovení současně povinen oznámit správci daně v hlášení. Toto hlášení považuje žalobce, s odkazem na § 1 odst. 3 daňového řádu a důvodovou zprávu k zákonu č. 346/2010 Sb., za řádné daňové tvrzení.
19. Žalobce také dovozuje, že lhůta pro podání hlášení – tedy dle jeho názoru řádného daňového tvrzení – končí posledním dnem měsíce následujícího po vzniku povinnosti daň srazit. Proto se domnívá, že výzva správce daně, která mu byla doručena dne 11. 12. 2014, mohla přerušit běh lhůty pro stanovení daně jen pro transakce uskutečněné od listopadu 2011.
20. Krajský soud uvedené závěry žalobce považuje za nesprávné a ztotožňuje se s žalovaným, že předmětná daň z příjmů právnických osob vybíraná srážkou byla žalobci za rok 2011 stanovena včas, nikoli tedy po marném uplynutí prekluzivní lhůty.
21. Povinnost podat řádné daňové tvrzení ve vztahu k dani z příjmů vybírané srážkou podle zvláštní sazby byla obsažena v § 38d odst. 10 zákona o dani z příjmů, kde je toto řádné daňové tvrzení označeno jako vyúčtování. Lhůtu pro podání vyúčtování pak stanovil § 137 odst. 2 daňového řádu v délce čtyř měsíců od uplynutí kalendářního roku. Zdaňovací období u daně z příjmů právnických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně činilo v souladu s § 17a zákona o daních z příjmů jeden rok. Tato daň je v souladu s § 139 odst. 1 daňového řádu vyměřována právě na základě podaného vyúčtování, nikoli na základě hlášení podaných dle § 38d odst. 3 zákona o daních z příjmů. Už pro její nesystémovost nelze u daní z příjmů vybíraných srážkou přijmout žalobcovu úvahu, která by vedla k vytvoření měsíčních zdaňovacích období, a to pouze na základě kritéria daňového rezidentství subjektů, kterým dané příjmy plynou.
22. Hlášení podle § 38 odst. 3 zákona o daních z příjmů proto nepředstavuje zvláštní řádné daňové tvrzení (tedy podklad pro vyměření daně) ve vztahu k daním z příjmů vybíraných srážkou podle zvláštní sazby daně. Jde jen o předepsaný způsob, jakým plátce daně informuje správce daně o provedené srážce a odvodu daně z příjmů fyzických nebo právnických osob vybírané srážkou ve vztahu k daňovým nerezidentům. Tento účel citovaného ustanovení uvádí důvodová zpráva k zákonu č. 346/2010 Sb., kterým byl § 38d odst. 3 zákona o daních z příjmů s účinností od 1. 1. 2011 novelizován. Právě k této informační povinnosti plátce daně se vztahuje žalobcem citovaný text z příslušné důvodové zprávy, u něhož žalobce dostatečně nezohlednil jeho souvislosti. Lze souhlasit s vyjádřením žalovaného k žalobě, resp. s bodem 23 jeho rozhodnutí, že z povinnosti podávat hlášení pouze ve vztahu k zahraničním subjektům je zřejmé, že dané hlášení má plnit především zvláštní funkci ve vztahu k vystavování potvrzení o sražení daně pro zahraniční subjekt tak, aby případně mohl uplatnit vyloučení dvojího zdanění v zemi své daňové rezidence.
23. Z hlediska konkrétních okolností věci ob stojí závěry uvedené v bodě 24 napadeného rozhodnutí: V tomto případě správce daně vyzval žalobce k podání řádného daňového tvrzení za zdaňovací období 2011 dle § 145 odst. 1 daňového řádu, jelikož žalobce v řádném

termínu (tedy do 30. 4. 2012) nepodal vyúčtování k dani z příjmů právnických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období 2011. Proto nastaly účinky předvídané § 148 odst. 3 daňového řádu, tedy že lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2011 počala běžet znovu ode dne oznámení uvedené výzvy. Dalším úkonem přerušujícím ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu běh lhůty pro stanovení daně pak bylo zahájení daňové kontroly dne 9. 6. 2016. Žalobcova námitka, že mu daň byla stanovena až po marném uplynutí lhůty pro stanovení daně, je tak nedůvodná.

24. Krajský soud k výše uvedenému dodává, že k obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku z 30. 5. 2019, č. j. 4 Afs 74/2019-42. Tam za podobných skutkových okolností konstatoval, že *„datum provedení platby není pro konstrukci běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně podle zákona o daních z příjmů a daňového řádu podstatné“* (bod 37). Nejvyšší správní soud tam také uvedl, že *„[p]očátek běhu prekluzivní lhůty je tedy v posuzovaném případě vázán na den, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení (vyúčtování), který byl vázán na uplynutí 4 měsíců po uplynutí kalendářního roku. Stěžovatel byl povinen podat vyúčtování a zaplatit srážkovou daň za rok 2011 do čtyř měsíců po uplynutí roku 2011, tj. do konce dubna 2012, přičemž tříletá lhůta pro stanovení daně počala (po přibližně dvou letech a čtyřech měsících) běžet znovu oznámením výzvy správce daně ze dne 3. 9. 2014 podle § 148 odst. 3 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2014 a následně též zahájením daňové kontroly dne 10. 10. 2014“* (bod 38). Ostatně obdobným námitkám žalobce nevyhověl ani Krajský soud v Ostravě v rozsudcích zmíněných výše v bodech 13 a 14, přičemž k těmto závěrům nevyjádřil žádné výhrady ani Nejvyšší správní soud ve svých navazujících rozsudcích (viz bod 15), přestože by bez ohledu na znění kasační stížnost měl k otázce prekluze přihlížet z úřední povinnosti.

*V.2 Otázka, zda příjemci poplatků byli jejich skutečnými vlastníky a měly se uplatnit SZDZ týkající se těchto subjektů*

25. Po skutkové stránce krajský soud připomíná, že z obsahu správního spisu plyne, že hlavním žalobcovým předmětem činnosti byla distribuce televizního signálu prostřednictvím satelitního vysílání na území ČR. Jeho výnosy tvořily příjmy z úhrad za programy poskytované zákazníkům formou balíčků a z šíření televizního signálu na území ČR. Za programovou nabídku hradil poplatky společnostem RCS & RDS, DIGI Slovakia a DIGI Maďarsko. Společnosti RCS & RDS hradil také za službu satelitního přenosu.
26. Ve věci je spornou sazba daně z příjmů ze zdrojů na území České republiky dle § 22 odst. 1 písm. g) bod 2. zákona o daních z příjmů. Dle něj se za příjmy ze zdrojů na území ČR u poplatníků uvedených v § 17 odst. 4 zákona o daních z příjmů považují příjmy z úhrad od poplatníků uvedených v § 17 odst. 3 téhož zákona, kterými jsou náhrady za poskytnutí práva na užití nebo za užití práva autorského nebo práva příbuzného právu autorskému. Jde tedy o licenční poplatky, které jsou definované v § 19 odst. 7 zákona o daních z příjmů.
27. Licenční poplatky podléhají podle § 36 odst. 1 písm. a) bod 1. zákona o daních z příjmů sazbě daně 15 %. Dle § 19 odst. 1 písm. z) zákona o daních z příjmů jsou od daně osvobozeny *licenční poplatky plynoucí společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie, od obchodní společnosti nebo družstva, je-li poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3, nebo od stálé provozovny společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie na území České republiky*. Podmínkou pro toto osvobození od srážkové daně je podle § 19 odst. 5 bod 2. zákona o daních z příjmů skutečnost, že příjemce licenčních poplatků je jejich skutečným vlastníkem. Pojem skutečného vlastníka definuje zákon o daních

z příjmů v § 19 odst. 6: *Příjemce dividend a jiných podílů na zisku, příjmu z převodu podílu mateřské společnosti v dceřiné společnosti, úroků z úvěrů a půjček a licenčních poplatků je jejich skutečným vlastníkem, pokud tyto platby přijímá ve svůj vlastní prospěch a nikoliv jako zprostředkovatel, zástupce nebo zmocněnec pro jinou osobu.*

28. Podle § 37 zákona o daních z příjmů, v relevantním znění, se ustanovení tohoto zákona použije, jen pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak. S ohledem příjemce přicházely v úvahu SZDZ uzavřené mezi Českou republikou na straně jedné a Rumunskem (č. 180/1994 Sb.), Slovenskem (č. 100/2003 Sb. m. s.) a Maďarskem (č. 22/1995 Sb.) na straně druhé. Dle článků 12 těchto smluv mohou být licenční poplatky, mající zdroj v jednom smluvním státě, vyplácené rezidentu druhého smluvního státu, zdaněny v tomto druhém státě. To pak platí pouze v případě, že je příjemce skutečným vlastníkem licenčních poplatků. Za splnění těchto podmínek částka daně takto stanovená nepřesáhne 10 % hrubé částky licenčních poplatků.
29. Jak již bylo vymezeno v bodě 1 tohoto rozsudku, jednou ze sporných otázek bylo to, zda byly naplněny podmínky pro aplikaci příslušných SZDC a v tomto smyslu stanovení nižší daňové povinnosti, než která je zakotvena v zákoně o daních z příjmů. Klíčové je v tomto směru, zda bylo možné příjemce poplatků považovat za jejich skutečné vlastníky.
30. Pojem „*skutečný vlastník*“ příjmů, resp. licenčních poplatků, dle § 19 odst. 6 zákona o daních z příjmů je třeba interpretovat v souladu s významem, který pro něj předvídají příslušné SZDZ, potažmo právo Evropské unie.
31. Jak již bylo řečeno, s termínem skutečný vlastník operují rovněž SZDZ uzavřené s Rumunskem, Slovenskem a Maďarskem. Jejich znění vychází z modelové smlouvy. K této modelové smlouvě byl vypracován na půdě OECD komentář (ve verzi 2017 dostupný na [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017\\_mtc\\_cond-2017-en#page274](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page274); „*stručná verze*“ Modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetků ve znění ze 17. 7. 2008 viz také Wolters Kluwer, Praha: 2019, ISBN 978-80-7357-480-2), kterého se při výkladu nyní posuzované věci dovolávají žalobce i žalovaný. Rovněž z judikatury Nejvyššího správního soudu je zřejmé, že komentář k této modelové smlouvě je relevantním pramenem pro výklad zvažované problematiky. Plyne to například z rozsudku Nejvyššího správního soudu z 12. 11. 2019, č. j. 10 Afs 140/2018-32, z něhož se mj. podává shodný obsah použitého pojmu skutečný vlastník jak ve SZDZ, tak v zákoně o daních z příjmů. V bodě 9 citovaného rozsudku tak Nejvyšší správní soud uvedl: *Stěžovatelce nemůže prospět odkaz na komentář k čl. 12 odst. 4.3 modelové smlouvy OECD (‘Where the recipient of royalties does have the right to use and enjoy the royalties unconstrained by a contractual or legal obligation to pass on the payment received to another person, the recipient is the beneficial owner of these royalties’). Komentář říká totéž, co § 19 odst. 6 zákona o daních z příjmů, totiž že příjemce licenčních poplatků je jejich skutečným vlastníkem jen tehdy, jestliže jich může užívat a požívat bez omezení a není ze zákona či ze smlouvy povinen předat platby jiné osobě.*
32. V podobném kontextu jako zákon o daních z příjmů užívá pojmu skutečný vlastník příjmů rovněž právo Evropské unie. Definice se nachází 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 (dále jen „*směrnice č. 2003/49/ES*“). Podle něj *společnost členského státu 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* (srov. znění § 19 odst. 6 zákona o daních z příjmů citované v bodě 27 tohoto rozsudku).

33. Ze zákona o daních z příjmů, mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění i směrnice č. 2003/49/ES tedy plyne, že skutečným vlastníkem příjmů je ten subjekt, který takové příjmy nejen obdrží do své dispoziční sféry, ale může s nimi 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.
34. Krajský soud s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem věci přisvědčuje žalovanému, že příjemci poplatků nebyli v daném případě skutečnými vlastníky příjmů, byť je třeba tento závěr, s přihlédnutím k podrobné žalobcově (proti)argumentaci blíže rozvést.
35. Žalobce ve věci snáší významné dílčí námitky, které by zejména v izolovaném pojetí mohly svědčit správnosti jeho závěru o příjemcích poplatků jako skutečných vlastníků příjmů. Z materiálního hlediska žalobce argumentuje tak, že licenční poplatky jejich příjemci vlastnili a ovládali je (kontrolovali). V tomto smyslu je měli přijímat svým jménem a na svůj účet, neoddělovat je od jiných svých prostředků, měli je užívat k úhradě (svých) přijatých faktur, na poplatky, zhodnocování vkladů u finančních institucí, investice apod. Příjemci také měli nést rizika spojená s úhradou licenčních poplatků (kurzová a platební), která nebyla nijak omezena. Neexistoval tu podle žalobce žádný závazek příjemců postoupit obdržené platby licenčních poplatků od žalobce jiné osobě. V intencích kritérií vyjádřených v bodech 37 a 38 stanoviska generální advokátky J. Kokott ve věci C-115/16 měli příjemci inkasovat platby vlastním jménem a na vlastní účet (tj. ve vlastní prospěch); právě to ukazuje dle daného stanoviska na skutečné vlastnictví.
36. Z formálního hlediska žalobce odkazuje na to, že předložil dokumenty, které lze dle pokynu D-286 využít k prokázání skutečného vlastnictví „zejména“. V souladu s čl. 2 písm. a) b) a c) šlo o: potvrzení o daňovém rezidentství v příslušném státě vydané zahraničním daňovým úřadem pro příjemce poplatků; prohlášení o skutečném vlastnictví příjemců ve vztahu k licenčním poplatkům přijatým od žalobce; prohlášení příjemců poplatků o daňovém rezidentství a o tom, že licenční poplatky od žalobce byly jejich příjmem a podléhaly v jejich zemi dani z příjmů. Žalobce nadto již v odvolacím řízení předložil rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu z 16. 3. 2016. č. j. 820331/16/2001-53521-102252, kterým bylo dle § 38nb zákona o daních z příjmů rozhodnuto o přiznání osvobození příjmů z licenčních poplatků pro společnost RCS & RDS od žalobce ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2015 (dále jen „rozhodnutí o přiznání osvobození příjmů z licenčních poplatků“). Z tohoto rozhodnutí žalobce dovozuje, že sama daňová správa za totožných podmínek jako nyní rozhodla o tom, že společnost RCS & RDS je skutečným vlastníkem poplatků. Žalobce také poukazoval na to, že v rámci mezinárodního dožádání i rumunský správce daně označil společnost RCS & RDS za skutečného vlastníka licenčních poplatků, a že rumunská daňová správa vydala osvědčení o dani vybírané srážkou zaplacené v roce 2011 v Rumunsku jednotlivými výrobci programů (tedy že došlo k řádnému zdanění těchto příjmů).
37. Přestože podklady předložené žalobcem působí přesvědčivě, tak ani jím prezentovaná materiální, ani formální hlediska (viz body 35 a 36) „nepřebijí“ fakticitu vztahů mezi výrobcí programů, příjemci poplatků a žalobcem, pro kterou není možné příjemce poplatků považovat za jejich skutečné vlastníky. Žalovaný se k podobě vztahů mezi jednotlivými zúčastněnými subjekty transakcí vyjádřil například v bodě 31 napadeného rozhodnutí, kde ve vazbě na prvostupňové rozhodnutí přiblížil výsledky vyplývající z informací

shromážděných v rámci mezinárodních dožádání. Z toho krajský soud zdůrazňuje zejména to, že společnosti RCS & RDS výrobci programů smluvně poskytli nevýhradní právo přijímat, přednášet nebo distribuovat kanály nebo programy pro určené země, přičemž společnost RCS & RDS nebyla oprávněna práva poskytnout dalším osobám (sublicence) či využít jiný způsob šíření. Poplatek za každého předplatitele byl stanoven pevnou částkou, přičemž společnost RCS & RDS byla povinna hlásit poskytovateli (výrobci programů) počet předplatitelů. Opět podle počtu předplatitelů měl žalobce následně povinnost hradit společnost i RCS & RDS za jednotlivé kanály nebo programy. Žalobce tedy získal právo na přenosy právě od mateřské společnosti RCS & RDS, přičemž sazby poplatků za předplatitele byly sjednány mezi žalobcem a RCS & RDS ve stejné výši jako mezi jmenovanou společností a výrobcí programů. V tomto řetězci tedy společnost RCS & RDS nedosahovala ziskové marže. Podobné platí i v případě společností DIGI Slovakia a DIGI Maďarsko, které rovněž s výrobcí programů uzavřely licenční smlouvy, na základě čehož bylo umožněno vysílat na území České republiky žalobci. V tomto směru krajský soud souhlasí s žalovaným, že žalobcovy sesterské a mateřská společnost byly „průtokovými“ subjekty, přes něž určená částka plynula výrobcům programů. Na tom nic nemění žalobcova argumentace o výhodnosti popsaného způsobu uzavírání smluv v rámci skupiny; naopak to, i přes ekonomickou nebo organizační pochopitelnost takového postupu, podporuje tezi, že tyto společnosti vystupovaly za žalobce v pozici jakýchsi faktických prostředníků či zmocněnců.

38. Poměrně silně o tomtěž svědčí rovněž smlouva mezi společností RCS & RDS a žalobcem (získaná správcem daně v rámci mezinárodního dožádání) o tom, že žalobce má právo „retransmise“ programů, ohledně nichž uzavřela společnost RCS & RDA smlouvy s výrobcí ve jméně svém a ve jméně a zastoupení svých spřízněných společností („*on its behalf, and on behalf and in the name of its affiliated companies*“). Stejně tak měla mateřská společnost za žalobce za žalobce zasílat výrobcům programů ekvivalentní částku licenčních poplatků („*Whereas, the DIGI Czech republic is given the right to retransmit the Programs within the Territory, by cable and/or by satellite, and RCSE&RDA pays-off in the name and on behalf of the the equivalent amount for the retransmission right to the programs broadcasters.*“) Podobnou smlouvu měl žalobce se společností DIGI Maďarsko a na obdobný vztah lze (aniž by byla předložena konkrétní smlouva) usuzovat v případě společnosti DIGI Slovakia (podrobně např. bod 2.1 prvostupňového rozhodnutí či body 30 a 31 rozhodnutí žalovaného). Jednání v pozici faktického žalobcova zmocněnce nasvědčuje také skutečnost, že ze smluv uzavřených mezi příjemci poplatků a výrobcí programů neplyne právo příjemců poplatků poskytovat dále sublicence jiným subjektům. Skutečně se tedy jeví, že smlouvy s výrobcí programů byly v podstatě uzavírány v zastoupení žalobce (příjemci poplatků tedy byli, byť možná – jak již bylo zmíněno – z pochopitelných organizačních důvodů, jakýmsi žalobcovými prostředníky). Krajský soud dodává, že z výše uvedených důvodů nejsou relevantní žalobcovy námitky, že by správce daně či žalovaný pouze vytrhávali jednotlivé smluvní formulace z kontextu. Naopak daňové orgány tyto formulace právě do celkových souvislostí zasadily.
39. K jednotlivým námitkám, které žalobce uplatnil v řízení před soudem, doplňuje krajský soud také to, že rámcově by s nimi v jednotlivostech bylo možné souhlasit, je však třeba brát v potaz celkové okolnosti věci. Tak například z předložených podkladů výslovně nevyplývá, že by příjemci poplatků byli povinni tyto poplatky postoupit výrobcům v závislosti na okamžiku jejich obdržení od žalobce. V tomto smyslu hovoří komentář k modelové smlouvě OECD (jak poukazuje žalobce v replice z 27. 12. 2018) v bodě 12.4.3 o tom, že „[t]ento typ závazku [kdy přímý příjemce poplatků je toliko prostředníkem postupujícím

poplatky dále] *nezahrnuje smluvní nebo právní závazky, které nejsou závislé na obdržení platby přímým příjemcem, jako je závazek, který není závislý na obdržení platby přímým příjemcem a který tento přímý příjemce má jako dlužník nebo účastník finančních transakcí*“. Na druhou stranu jsou však dle krajského soudu rozhodující celkové materiální znaky příslušného závazkového vztahu v souvislosti se smyslem a účelem SZDZ. V bodě 12.4.3 zmíněný komentář uvádí také to, že existence vztahu, v jehož rámci není přímý příjemce poplatků jejich skutečným vlastníkem, obvykle vyplývá z příslušných právních podkladů. Může tomu však tak být i na základě faktických okolností, z nichž plyne, že příjemce poplatků reálně nemá právo užívat a požívat přijaté poplatky bez omezení daných smluvně či na základě zákona, aniž by je byl povinen předat dále. Důležitý je také celkový smysl mezinárodních smluv o zabránění dvojího zdanění. Dle bodu 12.4 komentáře k modelové smlouvě OECD není stát zdroje povinen vzdát se práva na zdanění příjmu z licenčních poplatků pouze z toho důvodu, že příjmy byly bezprostředně obdrženy rezidentem určitého státu, se kterým stát zdroje uzavřel smlouvu. Pojem skutečného vlastníka tak nelze chápat v úzkém a technickém slova smyslu (podobně SDEU v bod 92 rozsudku C-115/16; k tomu viz další bod). V tomto smyslu by bylo v rozporu se smyslem a účelem smlouvy, aby stát zdroje přiznal úlevu nebo osvobození v případě, kdy rezident určitého smluvního státu jedná pouze jako „agent“ nebo zmocněnec.

40. Žalobce také upozornil na stanovisko generální advokátky SDEU ve věci C-115/16. V tomto případě je však třeba vycházet především z pozdějšího rozsudku velkého senátu SDEU z 26. 2. 2019, ve spojených věcech C-115/16, C-118/16, C-119/16 a C-299/16 (dále jen „*rozsudek C-115/16*“; při výkladu případu je z povahy věci také třeba výklad podaný SDEU upřednostnit před hledisky kanadského rozsudku ve věci *Velcro Canada*, na který žalobce odkazuje). V něm se SDEU vyjadřoval k předběžným otázkám týkajícím se výkladu směrnice č. 2003/49/ES, mj. k otázce „skutečného vlastníka“. Za klíčové v tomto směru považuje krajský soud závěry vyslovené v bodech 88 a 89 citovaného rozsudku, podle nichž [p]ojem „*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 členského státu 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. [...] [P]ojem „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*“. Důležité tedy je, že skutečný vlastník musí mít „*skutečný prospěch*“ z prostředků, které obdržel (výrok 2. rozsudku C-115/16). O tom svědčí např. i anglická verze modelové smlouvy OECD (resp. komentář k ní), který pro skutečného vlastníka používá termínu „*beneficial owner*“. V tomto ohledu by se tedy mělo jednat o subjekt, kterému svědčí z přijaté platby skutečné „*beneficium*“ či výhoda, skutečný prospěch. Přitom pro výklad směrnice č. 2003/49/ES je modelová smlouva OECD relevantní, neboť směrnice z ní vychází a sleduje stejný cíl (bod 90 rozsudku C-115/16).
41. Žádný hmatatelný „skutečný“ prospěch příjemců poplatků však žalobce neprezentoval (dle bodu 47 dokonce měla společnost RCS & RDA z distribuce programů žalobci, resp. jeho právnímu předchůdci, realizovat v roce 2011 ztrátu). Tvrdí sice, že z prostředků obdržených od žalobce příjemci poplatků hradili své závazky, uskutečňovali investice apod. (bod 32 žaloby). Zároveň však je nutné poznamenat, že prakticky tytéž částky, které příjemci poplatků obdrželi od žalobce, následně v souladu se svými smluvními závazky hradili výrobcům programů. Jednalo se tak z pohledu příjemců poplatků o „*hru s nulovým*

součtem“, takže není zřejmé, jaký byl z daných transakcí pro ně prospěch oproti situaci, kdy by přes ně licenční poplatky popsáním způsobem „neprotékaly“ a žalobce je zasílal přímo výrobcům. Není tak zřejmé, že by se danou činností příjemci poplatků nějak obohatili.

42. Z podobných úvahy vycházel v typově obdobné věci Městský soud v Praze v rozsudku z 3. 2. 2022, č. j. 6 Af 36/2020-42. V bodě 17 městský soud uvedl, že „[s]kutečným vlastníkem uvedených příjmů tak musí být subjekt, u něhož příjmem dochází k navýšení jeho majetku, k jeho obohacení. Skutečný vlastník užívá příjem bez omezení, nepředává jej ani zčásti jiné osobě“. Dlužno dodat, že i městský soud své závěry opřel o rozsudek C-115/16, přičemž příhodně konstatoval, že česká zákonná úprava skutečného vlastníka v zákoně o daních z příjmů je v souladu s unijními předpisy, konkrétně směrnicí č. 2003/49/ES, která je zákonem o daních z příjmů implementována do českého právního řádu. V bodě 18 svého rozsudku pak městský soud konstatoval, že nepřiznání osvobození od daně z licenčních poplatků není vázáno na zneužití práva (např. také bod 109 rozsudku C-115/16). To zdejší soud uvádí v souvislosti s tím, že nebylo podstatné, zda žalobce či jeho smluvní partneři (příjemci poplatků) vykonávali legitimně hospodářskou činnost v určité zvolené formě (vystupování spřízněných společností vůči třetím osobám za celou skupinu) nebo zda příjemci přijímali poplatky na svůj účet. Rozhodné je, kdo je skutečným vlastníkem licenčních poplatků a má z nich zmíněný prospěch. Jedná se tedy o rozdílné skutečnosti. Přiměřeně pak na současný případ dopadají i závěry vyslovené městským soudem v bodě 19 jeho rozsudku: „Není pak pro toto hodnocení podstatné zjišťování, z jakých příjmů žalobkyně hraď poplatky společností Avon Products Inc. a Avon International Operations Inc., ale skutečnost, že žalobkyně přijímá licenční poplatky ve stanovené výši z čistých tržeb a následně je smluvně zavázána část těchto plateb odvést dalším společností. Rozdíl mezi platbami ve výši xxxxx %, který zůstává žalobkyni, pak nelze za tohoto skutkového stavu považovat za příjem z licenčních poplatků, ale pouze jako odměnu za správu poplatků vybraných žalobkyní pro společnosti Avon Products Inc. a Avon International Operations Inc., když jinak je žalobkyně smluvně zavázána podstatnou část těchto příjmů převést a nemá tak z nich prospěch (užitek). Na převažujícím charakteru činnosti žalobkyně shora uvedené však tato skutečnost nemá podstatný vliv, stále se jedná o to, že licenční poplatky v převážné míře žalobkyně odvádí dalším společností, není tak jejich skutečným vlastníkem, čímž nesplňuje příslušnou zákonnou podmínku. Tento užitek pak žalobkyně nemá, ani tehdy, pokud by prováděla další činnosti, které zmiňuje v žalobě (např. marketing nebo výzkum a vývoj)“.
43. V těchto souvislostech pak není případná žalobcem předkládaná paralela k bankovním vkladům (bod 28 žaloby) – z ní žalobce dovozuje absurdnost závěrů daňových orgánů, neboť v intencích jejich výkladu by měli být vkladatelé vlastníky úrokových příjmů banky. K tomu krajský soud uvádí, že banka sice má povinnost část úrokového příjmu, kterého dosáhla půjčením peněz, které si u ní uložily jiné osoby, poskytnout těmto osobám, není zde však přímá vazba mezi vloženými prostředky a transakcemi, které banka uskutečňuje. Banka tak sice je, podobně jako jiné subjekty v běžných řetězcích závazkových vztahů, omezena v úplné volnosti v nakládání se získanými prostředky. Jde však o samostatné vztahy – správa prostředků uložených na bankovním účtu práva a povinnosti související ze smlouvy o poskytnutí půjčky či úvěru (tedy vůči vkladatelům a vůči úvěrovaným subjektům) –, které se navzájem nepodmiňují. U žalobce však šlo o systém vzájemně úzce provázaných vztahů, z nichž příjemci poplatků neměli skutečný prospěch (výše body 37 až 38 a 40 až 41).
44. Krajský soud také uvádí, že pro jeho rozhodnutí je významný i rozsudek Nejvyššího správního soudu z 12. 11. 2019, č. j. 10 Afs 140/2018-32. V něm Nejvyšší správní soud

konstatoval, že příjemce (sub)licenčních poplatků je jejich skutečným vlastníkem jen tehdy, jestliže jich může užívat a požívat bez omezení a není ze zákona či ze smlouvy povinen předat platby jiné osobě. Na půdorysu jím posuzovaného případu Nejvyšší správní soud dospěl k právnímu závěru, že pokud se český subjekt zavázal licenční smlouvou vůči ruskému subjektu (daňovému nerezidentu) k pravidelné platbě za užití *know-how* k výrobě, následně toto právo i platební povinnost (ve stejné výši) převedl sublicenční smlouvou na skutečného českého výrobce a sublicenční poplatky hrazené českým výrobcem předával coby své vlastní licenční poplatky ruskému subjektu, není skutečným vlastníkem pravidelně odváděných sublicenčních poplatků český subjekt (držitel licence), ale ruský subjekt (poskytovatel licence). Český výrobce byl proto při poukazování plateb českému držiteli licence povinen srážet daň z příjmů plynoucích ruskému subjektu ze zdrojů na území ČR [§ 22 odst. 1 písm. g) bod 1. a § 38d odst. 1 zákona o daních z příjmů].

45. Nejvyšší správní soud se tedy zabýval obdobným případem jako nyní zdejší soud. Ani pro Nejvyšší správní soud nebylo podstatné, že zde jedna společnost nebyla „*přísně vzato povinná přeposílat*“ [...] *platby přijaté*“; v případě „nepřeposlání“ by tím „*ovšem porušovala své vlastní smluvní závazky*“ (bod 10). Tím tedy Nejvyšší správní soud podal odpověď na analogickou žalobcovu námitku, že zde nebyl zjištěn mezi příjemci poplatků a jím závazek k „přeposlání“, resp. že platby od příjemců poplatků výrobcům programů nebyly vázány na zaplacení poplatků žalobcem. Nejvyšší správní soud tím také odmítl námitku týkající se údajné dispoziční volnosti „prostředníka“ při nakládání s licenčními poplatky, kterou žalobce zdůrazňuje i v nynější věci. Klíčové bylo, že vlastnické právo k používání a využití licenčních poplatků bylo omezeno smluvními podmínkami, které fakticky zavazovaly postoupit obdrženou platbu jiné osobě. Nadto po skutkové stránce se oba případy podobají i v tom, že subjekt, kterému svědčila „sublicence“, věděl o tom, že závazek „prostředníka“ týkající se jeho vlastních plateb licenčních poplatků je stejný jako následný závazek „sublicencovaného“ subjektu, přičemž vlastní výrobu provádí právě posledně jmenovaný (bod 8 citovaného rozsudku). V nynější věci tak vlastní vysílání na území České republiky neuskutečňovali příjemci poplatků, nýbrž sám žalobce, jehož závazek vůči příjemcům poplatků byl jen promítnutím prakticky stejného závazku příjemců poplatků vůči výrobcům programů.
46. I ve světle citované prejudikatury Nejvyššího správního soudu tak neobstojí ani další dílčí žalobcovy námitky.
47. Lze žalobci přisvědčit, že otázkou prokázání skutečného vlastnictví licenčních poplatků se zabývá pokyn D-286. Dle tohoto pokynu lze k prokázání skutečného vlastnictví příjmů využít zejména potvrzení o daňovém rezidentství v daném státě vydaném zahraničním úřadem a prohlášení zahraniční osoby, že je skutečně vlastníkem příjmů a že daný příjem je podle daňového práva tohoto státu skutečně považován za příjem této osoby. Tyto důkazní prostředky žalobce předložil (viz bod 36 shora). Zde je však třeba říci, že pokyn D-286 obsahuje demonstrativní výčet důkazních prostředků, kterými lze prokázat skutečné vlastnictví příjmů. Je tedy určitým vodítkem pro daňové subjekty, nemá však povahu zákona či z něj nevyplývají žádné nevyvratitelné právní domněnky. Podstatný naopak je reálný skutkový stav. Ten, který zjistil správce daně, byl v rozporu s předloženými prohlášeními o vlastnictví příjmů z licenčních poplatků, neboť příjemci poplatků byli reálně povinni postoupit obdržené platby dalším osobám (viz tento rozsudek výše). Stejně jako nenaplnění podmínek dle demonstrativního výčtu v pokynu D-286 ještě neznamená nenaplnění

podmínek pro poskytnutí výhod plynoucích z příslušné SZDZ, neznamená ani jejich formální splnění to, že dojde „automaticky“ k poskytnutí předmětných výhod.

48. V návaznosti na shora uvedené pak krajský soud souhlasí s žalovaným, že rozhodné v tomto smyslu nebylo ani rozhodnutí o přiznání osvobození příjmů z licenčních poplatků (viz bod 36 shora), neboť lze považovat za prokázané, že údaje uvedené žalobcem v žádosti o vydání tohoto rozhodnutí nesplňovaly podmínky osvobození podle § 19 odst. 1 písm. z) a odst. 5 a násl. zákona o daních z příjmů (k tomu analogicky § 133 odst. 5 daňového řádu, dle kterého *prokáže-li se při stanovení daně, že podmínky, za kterých bylo rozhodnutí o závazném posouzení vydáno, nejsou splněny, nelze toto rozhodnutí v tomto daňovém řízení použít*).
49. Pro posouzení skutečného vlastnictví příjmů z licenčních poplatků také není rozhodné, že tyto poplatky hradil žalobce na účty patřící konkrétním subjektům, ani že tyto subjekty dále tyto poplatky formálně neoddělovaly od ostatních peněžních prostředků na těchto bankovních účtech. Jak uvádí i žalovaný, tyto skutečnosti nic nemění na shora rozebíraném závazku příjemců poplatků tyto licenční poplatky dále „postoupit“ jejich skutečným vlastníkům. Podobně není rozhodný ani argument odlišné výše plateb za odpovídající část licence vzhledem ke kurzovým rozdílům. Z listinných důkazů totiž vyplývá, že sazby poplatků byly sjednány ve stejné výši. Ani ze skutečnosti, že ze smluvních ujednání mezi příjemci poplatků a výrobci programů nebyla výslovně ujednána omezení platebních rizik, nelze učinit závěr, že bezprostřední příjemci licenčních poplatků jsou také jejich skutečnými vlastníky. Míra rizika, jakou tito příjemci byli ochotni nést v souvislosti se svým závazkem dále postoupit sjednané licenční poplatky (které byly stanoveny pevnou částkou za každého předplatitele) jejich skutečným vlastníkům, totiž o ničem zásadním nevypovídá, a to i s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem případu. Příjemci poplatků a žalobce totiž byli členy jedné skupiny společností (mateřská a sesterské společnosti), u nichž je reálná míra rizika spojená s neplacením vzájemných závazků výrazně snížena a splnění vzájemných povinností naopak pojmově značně ulehčeno.
50. Ani skutečnost, že by licenční poplatky hrazené společností RCS & RDS byly předmětem rumunské srážkové daně, nedokládá skutečné vlastnictví licenčních poplatků přijatých od žalobce. V bodě 36 napadeného rozhodnutí poukázal žalovaný na to, že odvod rumunské srážkové daně se netýkal povinností žalobce v pozici plátce daně. Jelikož nasmlouvané programy měly být vysílány i na území Rumunska, nevyločil žalovaný možnost, že mohly být předmětem tamní daně. V samotném daňovém řízení však žalobce, kterého v tomto směru tížilo důkazní břemeno, neprokázal že se tato povinnost vztahovala i na platby hrazené žalobcem vůči společnosti RCS & RDS. Jen z porovnání částek, které na jedné straně hradil žalobce společnosti RCS & RDS a na straně druhé společnost RCS & RDS výrobcům programů, nelze tuto skutečnost bezpečně vyvodit. Soud pak dodává, že v případě soudního přezkumu rozhodnutí vydaných v daňovém řízení je zhusta předmětem řízení otázka, zda daňový subjekt břemeno tvrzení a břemeno důkazní unesl v daňovém řízení. V tomto smyslu daňový subjekt principiálně nemůže důkazy předkládat a své důkazní břemeno „dohánět“ teprve v soudním řízení. Takovéto důkazy by soud v řízení o žalobě proti daňovému rozhodnutí vůbec provádět neměl (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu z 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, č. 618/2005 Sb. NSS, či z 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009-91, č. j. 1906/2009 Sb. NSS; podrobně k této otázce Kühn, Z. In: Kühn, Z., Kocourek, T. a kol. Soudní řád správní. Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2019, s. 633, body 13 a 14). To krajský soud uvádí v souvislosti s tím, až v řízení před soudem žalobce předkládá čestné prohlášení společnosti RCS & RDS, jehož přílohou mají být interní kalkulace

vztahující s k výnosům z vysílacích práv v České republice. Z důvodu jejich nepředložení žalovanému v daňovém řízení se jimi tudíž nelze nyní zabývat a v jejich světle hodnotit závěry žalovaného, který se k nim nemohl „včas“ vyjádřit.

51. Žalobce také namítl, že skutečný vlastník příjmů z licenčních poplatků byl jednoznačně identifikován orgány rumunské daňové správy v odpovědi na dožádání správce daně. Lze žalobci přisvědčit, že ve vyjádření z 24. 1. 2017 rumunský správce daně v odpovědi na otázku „*Jaké je daňové rezidentství skutečného vlastníka příjmů?*“ uvedl společnost RCS & RDS. Není však možné toto vyjádření přeceňovat. Nelze totiž vyloučit, že se jednalo o formulační neobratnost, v jejímž rámci (jak poukazuje žalovaný) rumunský správce daně v celkovém kontextu věci toliko potvrzoval adresu registrace společnosti RCS & RDA a skutečnost, že platby od žalobce byly připsány na její bankovní účet.
52. I kdyby však měl rumunský správce daně v úmyslu označit společnost RCS & RDS jako skutečného vlastníka příjmů, neznamenaloby to závazné právní posouzení věci pro českého správce daně. Odpověď dožádaného zahraničního orgánu lze v daňovém řízení použít toliko jako důkazní prostředek, který je však nutné hodnotit nejen samostatně, ale rovněž ve vztahu k ostatním zjištěným skutečnostem. Jak k tomu uvedl Nejvyšší správní soud v bodě 67 rozsudku z 15. 2. 2021, č. j. 1 Afs 73/2019-71, který se týkal žalobcovy obdobné daňové povinnosti za zdaňovací období roku 2010: „*Názor cizozemského správce daně pro [českého správce daně] 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*“ (shodně Nejvyšší správní soud též v bodě 32 rozsudku z 30. 3. 2021, č. j. 10 Afs 80/2019-65, který se týkal žalobcovy daňové povinnosti za zdaňovací období roku 2013).
53. Pro úplnost pak krajský soud doplňuje, že by byla nesprávná úvaha, dle které mohou být skutečnými vlastníky licenčních poplatků pouze výrobci programů, a nikoli distributoři televizního vysílání. Žalobce totiž v žalobě upozorňuje na to, že takový závěr vyplývá ze zprávy o daňové kontrole. Dlužno dodat, že z napadeného rozhodnutí již nevyplývá. Obecně si přitom lze představit situaci, kdy i distributor televizního vysílání bude považován za skutečného vlastníka příjmů z licenčních poplatků. K tomu však musí být splněny podmínky, které byly již rozebírány výše. Takový subjekt musí disponovat dostatečným rozsahem licenčních práv, přičemž při dalším nakládání s nimi musí vystupovat tak, že není pouhým prostředníkem a má skutečný prospěch z další distribuce.
54. Krajský soud také nevycházel v této části z rozsudků Krajského soudu v Ostravě z 12. 2. 2019, č. j. 22 Af 114/2017-57, a č. j. 25 Af 3/2018-55, na které žalobce odkazoval, a to proto, že tyto rozsudky Nejvyšší správní soud zrušil (rozsudky z 15. 2. 2021, č. j. 1 Afs 73/2019-71, a z 30. 3. 2021, č. j. 10 Afs 80/2019-65; viz shora body 14 a 15). Nejvyšší správní soud zároveň považoval závěry Krajského soudu v Ostravě, které žalobce zmiňuje, za nesprávné.

### *V.3 Otázka postupu dle SZDZ týkajících se výrobců programů*

55. V části V.2 tohoto rozsudku dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, pokud žalobce argumentuje tím, že příjemci poplatků byli také skutečnými vlastníky licenčních poplatků jim hrazených žalobcem. Podle krajského soudu tedy nebylo namístě aplikovat SZDZ, které Česká republika uzavřela se zeměmi, jejichž jsou příjemci poplatků daňovými rezidenty. Odlišnou otázkou však je, zda měly daňové orgány aplikovat SZDZ, které Česká republika uzavřela se zeměmi, jejichž daňovými rezidenty jsou výrobci programů, popř. jak měly v této souvislosti daňové orgány postupovat. Jádrem žalobcovy argumentace v tomto směru soud shrnul v bodě 7 tohoto rozsudku a podstatu stanoviska žalovaného v bodě 11.

56. V případě tohoto žalobního bodu zdejší soud dospěl k tomu, že je důvodný.
57. Obecně krajský soud konstatuje, že sama skutečnost, že příjmy „protékají“ přes prostředníka jiné osobě, která je jejich skutečným vlastníkem, neznamená, že není možné užít režim dle příslušné SZDZ. K tomu se vyjádřil SDEU v bodě 94 rozsudku C-115/16 tak, že *„okolnost, kdy společnost, které jsou vypláceny úroky v členském státě, není jejich ‚skutečným vlastníkem‘, sama o sobě nutně neznamená, že se nepoužije osvobození stanovené v čl. 1 odst. 1 směrnice 2003/49. Lze si totiž představit, že takové úroky budou osvobozeny ve státě zdroje, pokud společnost, která je obdrží, převede tuto částku úroků skutečnému vlastníkov, jenž je usazen v Unii a splňuje veškeré podmínky pro toto osvobození, jež jsou stanoveny směrnicí 2003/49“*.
58. V souladu se závěry SDEU lze interpretovat i sdělení Ministerstva financí č. 251/122 867/2000 (Sdělení k problematice pojmu „místo vedení“ a „skutečný vlastník, publikované ve Finančním zpravodaji, č. 1/2001), které žalovaný zmiňoval ve svém rozhodnutí, a na které upozorňuje i žalobce. Dle něj *„pokud příjem pouze ‚protéká‘ přes rezidenta (např. zprostředkovatele) jednoho smluvního státu a teprve poté plyne osobě, která doopravdy získává užitek z tohoto příjmu a která je též vlastníkem aktiv (právního titulu), z nichž takovýto příjem plyne, nelze uplatňovat, a tudíž ani poskytovat daňové úlevy nebo osvobození rezidenta, přes nějž platba takto protéká. Na ně má nárok pouze skutečný vlastník příjmu, který navíc může být rezidentem třetího státu. V takovém případě nelze pochopitelně nárokovat výhody ze smlouvy mezi státem zdroje a státem rezidence okamžitého příjemce, nýbrž ze smlouvy (pokud existuje) mezi státem zdroje a státem rezidence skutečného vlastníka“*.
59. Podobně se vyjadřuje i komentář k modelové smlouvě OECD v bodě 12.4.2: *„Při splnění dalších podmínek stanovených v tomto článku je omezení daňové povinnosti ve státě zdroje aplikovatelné, pokud zprostředkovatel, jako je agent nebo zmocněnec, stojí mezi skutečným příjemcem a osobou vyplácející daný příjem v těch případech, kdy je skutečný vlastník rezidentem druhého smluvního státu (text modelové smlouvy byl v roce 1995 změněn za účelem vyjasnění tohoto bodu, na textu se shodly všechny členské státy). Státy, které si přejí toto vyjádřit explicitněji, tak mohou učinit v rámci bilaterálních jednání.“*
60. Z výše uvedeného tedy plyne, že samo přeposlání licenčních poplatků přes zprostředkovatelský subjekt neznamená nemožnost aplikace SZDZ, kterou Česká republika uzavřela se zemí, jejímž daňovým rezidentem je skutečný vlastník příjmů. Za splnění dalších podmínek přitom daňové orgány nejenom že mohou uplatnit mezinárodní smlouvu na věc, které se tato smlouva týká, ale mají povinnost takovou smlouvu aplikovat (§ 37 daňového řádu v relevantním znění; k tomu také rozsudek Nejvyššího správního soudu z 25. 5. 2013, č. j. 9 Afs 38/2012-40).
61. Krajský soud souhlasí s žalobcem, že z rozhodnutí žalovaného, resp. z prvostupňového rozhodnutí, je zřejmé, že daňové orgány považovaly za skutečné vlastníky příjmů výrobce programů. V tomto směru žalobce v odvolání navrhol, *„aby se uplatnily příslušné [SZDZ] uzavřené mezi Českou republikou a státy rezidentství těchto výrobců (‚SZDZ Výrobců‘). Pokud se při úhradě licenčních poplatků jejich skutečným vlastníkům uplatní ochrana SZDZ Výrobců, licenční poplatky nemohou být s ohledem na příslušná ustanovení SZDZ Výrobců v České republice zdaněny a jsou zdaněny pouze ve státě Výrobců programů“*. Zároveň žalobce navrhl důkazy v podobě certifikátů daňového rezidentství vyjmenovaných výrobců programů ve zdaňovacím období roku 2011. K dovolání doložil mj. i přehled programů a jejich dodavatelů týkajících se společností RCS & RDS, DIGI Slovakia a DIGI Maďarsko.



62. Žalovaný však SZDZ týkající se výrobců programů neuplatnil s následující argumentací uvedenou v bodě 43 jeho rozhodnutí: „S odkazem na body [39] a [40] odvolací orgán nesouhlasí ani s námitkou, že správce daně jednal nezákonně, když uvedl, že předmětné společnosti nejsou skutečnými vlastníky, ale za skutečné vlastníky neoznačil ani výrobce programů a nepřiznal jim odpovídající ochranu dle smluv o zamezení dvojího zdanění. *Správce daně v napadeném Rozhodnutí uvedl v bodě 1.6. Shrnutí k poplatkům, že: „Skutečnými vlastníky licenčních poplatku jsou poskytovatelé televizního vysílání“. V daňovém řízení však nebylo najisto postaveno, která smlouva o zamezení dvojího zdanění má být aplikována, resp. zda vůbec existuje příslušné smluvní ujednání, když ani odvolatel nepředložil dostatečné důkazní prostředky, které by přesně určily mezinárodní smlouvu, jejíž smluvní ujednání na daný případ dopadají. Odvolací námitku považuje odvolací orgán za nedůvodnou.*“
63. Takovýto závěr však krajský soud považuje, stejně jako žalobce, za formalistický, resp. nepřiléhavý a alibistický. Pokud žalobce doložil konkrétní výrobce programů, přičemž prostřednictvím příslušných certifikátů (viz bod 61) tvrdil, kterého státu jsou daňovými rezidenty, je problematické uvádět, že nebylo zřejmé, jaké SZDZ by se měly aplikovat. Zároveň daňové orgány považovaly za prokázané, že skutečnými vlastníky licenčních poplatků jsou právě výrobci programů a znal částky, které v souvislosti s tím žalobce hradil. V tomto kontextu se závěry žalovaného jeví jako nepřesvědčivé.
64. Krajský soud si je vědom toho, že se žalovaný v bodě 40 svého rozhodnutí vyjádřil k certifikátům o daňovém rezidentství, přičemž uvedl, že ty nejsou relevantní, neboť byly „vystaveny ve vazbě na smlouvu o zamezení dvojího zdanění mezi Rumunskem a Velkou Británií, resp. smlouvu mezi Rumunskem a Francií“ (zde krajský soud poznamenává, že žalobce předložil i jeden certifikát týkající se daňového rezidentství v USA, přičemž ten byl vydán „obecně“, bez vazby na konkrétní SZDZ). Zároveň žalovaný uvedl, že „[n]elze proto přisvědčit názoru daňového subjektu, že lze aplikovat mezinárodní smlouvy mezi Českou republikou a Francií a mezi Českou republikou a Velkou Británií a že daň má být nulová“.
65. K tomu soud uvádí, že přinejmenším zčásti si byl žalovaný vědom toho, jaké SZDZ by měly být dle žalobce užita a není tak případné tvrzení, že nebylo postaveno najisto, jaká SZDZ má být aplikována (srov. bod 62). Žalovanému lze sice přisvědčit, že certifikáty o daňovém rezidentství výrobců programů byly vydány ve vazbě na SZDZ, jejichž stranou nebyla Česká republika. Zároveň je však třeba říci, že s ohledem na modelovou smlouvu OECD jsou příslušné SZDZ do značné míry unifikované a přinejmenším ve své struktuře se příliš neliší.
66. Za popsané situace krajský soud konstatuje, že žalovaný měl značnou míru vlastních poznatků a zjištění (viz body 62 až 64). Aniž by přitom soud zpochybňoval rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt (žalobce) a správce daně, kdy je to daňový subjekt, na němž je, aby prokázal to, co tvrdí (včetně uplatnění režimu dle příslušné SZDZ), nelze pouštět zcela ze zřetele ani § 1 odst. 2 daňového řádu, dle kterého *správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady*, ani § 92 odst. 2 daňového řádu, dle kterého *správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů*.
67. Zde rozebíranou věc považuje soud za obdobnou věci, kterou se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku z 25. 5. 2013, č. j. 9 Afs 38/2012-40. V něm Nejvyšší správní soud ve vazbě na principy rozložení důkazního břemene v daňovém řízení konstatoval nedostatečné hodnocení důkazů předložených daňovým subjektem, resp. nedostatky v dokazování ze strany daňových orgánů: „Pokud [...] *správce daně zjistí některou skutečnost, která zpochybňuje*

*údaje uvedené daňovým subjektem, přechází důkazní povinnost na daňový subjekt a ten je povinen navrhnout či označit důkazy, které správcem daně zpochybněné tvrzení prokáží [...]. Pokud tedy daňovým subjektem podané důkazy potvrdí věrohodnost a správnost jeho tvrzení, přechází opět důkazní břemeno na správce daně. Krajský soud rozhodnutí stěžovatele zrušil z toho důvodu, že se tento dostatečně nezabýval žalobcovým novým tvrzením identifikujícím skutečného vlastníka úroků a z toho vyplývající oprávněnosti postupu podle mezinárodní smlouvy s Maltou. Nejvyšší správní soud se v této otázce ztotožňuje s názorem krajského soudu, že stěžovatel v projednávané věci veškerou svoji argumentaci opírá pouze o odůvodněné pochybnosti a domněnky, aniž by prokázal, že skutečnosti tvrzené žalobcem nenastaly nebo nastat nemohly. Lze tak konstatovat, že stěžovatel nedostál své zákonné povinnosti stanovené v ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní [pozn. KS v Brně: NSS hovořil o zákoně č. 337/1992 Sb., správě daní a poplatků, přičemž obdobná právní úprava je nyní zakotvena v § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Rovněž porušil ustanovení § 2 odst. 3 citovaného zákona [pozn. KS v Brně: nyní § 8 odst. 1 daňového řádu], jestliže nepřihlédl ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Jak již bylo řečeno výše, stěžovatel předložené důkazní prostředky pouze zpochybnil, jestliže je označil za nevěrohodné a neprůkazné, nezkoumal však dostatečně relevantní skutečnosti, na základě kterých by mohl tvrzení žalobce vyvrátit. [...] Správce daně není vždy povinen postupovat cestou mezinárodního dožádání, pokud může potřebné důkazy opatřit daňový subjekt. Pokud by tyto důkazy nebyly dodány, mohl správce daně daň vyměřit a postup dle mezinárodní smlouvy odmítnout na základě dosud shromážděných podkladů. Nicméně nelze již předem vyloučit, že by žalobce mohl předložit relevantní dokumenty, které by správci daně umožnily režim zdanění přesně stanovit a ověřit, že se žalobce případně nepokoušel vyhnout nebo obejít placení daní.“*

68. I v nynější věci se tedy bylo třeba věnovat hodnocení předložených důkazů podrobněji a na základě toho správně stanovit daň (např. jen v té části tvrzené žalobcem, kterou žalobce také řádně prokázal). Pokud žalovaný považoval důkazní prostředky předložené v rámci odvolacího řízení (bod 61), i ve vazbě na dosud prokázané skutečnosti (srov. opět body 62 až 64) za nedostatečné, měl dát s ohledem na konkrétní okolnosti posuzovaného případu žalobci možnost svá tvrzení prokázat (srov. přiměřeně znovu rozsudek NSS č. j. 9 Afs 38/2012-40, dle kterého v souvislosti s novým označením skutečného vlastníka příjmů daňovým subjektem „je nicméně nutné přihlédnout k tomu, že žalobce předložil důkazy k prokázání oprávněnosti postupu v režimu mezinárodní smlouvy s Maltou v souladu s citovaným D-pokynem a stěžovatel jej před vydáním rozhodnutí žádným způsobem neinformoval o tom, že jím předložené důkazy o vazbě mezi britskou a maltskou společností považuje za nevěrohodné. V daném případě navíc nebyly ze strany stěžovatele prokázány skutečnosti, které by nasvědčovaly tomu, že žalobce ve snaze vyhnout se zdanění úmyslně označil skutečného vlastníka příjmů nesprávně. S ohledem na shora uvedené by tak stěžovatel zcela dostál své povinnosti, pokud by žalobce vyzval, aby v krátké lhůtě doložil veškeré žádané důkazy“).
69. Za daného stavu však nelze z hlediska rozebíraného v části V.3 tohoto rozsudku považovat závěry žalovaného za vyhovující požadavkům ve smyslu dle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s., resp. je jeho rozhodnutí zatíženou vadou dle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.

#### V. Závěr a náklady řízení

70. S ohledem na výše uvedené krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil z důvodu nezákonnosti [§ 78 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 76 odst. 1 písm. b) a c) s. ř. s.] a současně dle § 78 odst. 4 s. ř. s. věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení je žalovaný vázán

právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.) a bude tedy na něm, aby zajistil nápravu shora výtčených vad. Přitom bude třeba zohlednit i plynutí lhůt pro stanovení daně.

71. O žalobě rozhodl soud bez jednání ve smyslu § 51 odst. 2 s. ř. s. (ve spojení s § 76 odst. 1 s. ř. s.). Krajský soud si je vědom, že tak učinil především s ohledem na důvody uvedené v části V.3 tohoto rozsudku. Zejména k bodu V.2 rozsudku pak soud dodává, že neprováděl důkazy navržené žalobcem (dokazování by probíhalo při jednání). Je tomu tak proto, že žalobce částečně předkládal důkazy, které jsou již součástí správního spisu; správním spisem se však dokazování ve správním soudnictví (zpravidla) neprovádí (rozsudek NSS z 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS). Pakliže žalobce předkládal důkazy dosud v daňovém řízení neuplatněné, krajský soud je neprováděl z důvodů uvedených v bodě 50 tohoto rozsudku. To se týká i návrhu na výslech pana S. B. jako svědka (ten měl být v rozhodném období finančním ředitelem společnosti RCS & RDS). Tento důkazní návrh sice žalobce nadnesl v řízení před správcem daně (správce daně mu nevyhověl), avšak nijak jej nezmínil v odvolacím řízení a v odvolacím řízení v tomto smyslu ani nenamítal, že by se správce daně nevyslechnutím svědka dopustil pochybení. I na tuto situaci lze vzhledem k okolnostem věci nyní vztáhnout závěry zmíněné v bodě 50 tohoto rozsudku.
72. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.
73. Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Odměna žalobcova zástupce a náhrada hotových výdajů byla stanovena podle § 35 odst. 2 s. ř. s. a vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. V daném případě se jednalo o čtyři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, žaloba a dvě další písemná podání ve věci) a čtyři režijní paušály, a to ve výši 4 × 3 100 Kč a 4 × 300 Kč [§ 7 bod 5., § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d), § 13 odst. 4 advokátního tarifu], tedy celkem 13 600 Kč. Protože je zástupce žalobce plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 2 856 Kč, odpovídající dani (21 %), kterou je povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč.
74. Celkem tedy byla žalobci vůči žalovanému přiznána náhrada nákladů ve výši 19 456 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

#### **Poučení:**

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

Brno 18. dubna 2023

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.  
předsedkyně senátu