ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně senátu Mgr. Petry Weissové a soudců Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse a JUDr. Jiřího Pally v právní věci žalobkyně: **Avon Cosmetics Limited**, se sídlem Nunn Mills Road, NN1 5PA, Northampton, Spojené království Velké Británie a Severního Irska, zastoupena Mgr. Ing. Radkem Matuštíkem, advokátem, se sídlem Na Florenci 2116/15, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 11. 2020, č. j. 41537/20/5200-11431-712136, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 3. 2. 2022, č. j. 6 Af 36/2020-42,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a předcházející soudní řízení

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) rozhodnutím ze dne 11. 6. 2018, č. j. 4566469/18/2001-53521-102252, zamítl žádost žalobkyně o přiznání osvobození příjmů z licenčních poplatků podle § 38nb zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím nahradil výrok rozhodnutí správce daně textem: „*Žádost o vydání rozhodnutí o přiznání osvobození příjmů z licenčních poplatků za zdaňovací období od 1. 1. 2017 do 31. 12. 2017, od 1. 1. 2018 do 31. 12. 2018 a od 1. 1. 2019 do 31. 12. 2019 se zamítá.*“ Důvodem zamítnutí žádosti bylo nesplnění zákonné podmínky pro osvobození příjmů z licenčních poplatků uvedené v § 19 odst. 5 bod 2 a v § 38nb odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů, tedy neboť žalobkyně neprokázala, že je skutečným vlastníkem licenčních poplatků, o jejichž osvobození žádala.

[2] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu, kterou Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) výše uvedeným rozsudkem zamítl jako nedůvodnou.

[3] Městský soud konstatoval, že podle zákona o daních z příjmů a podle směrnice Rady 2003/49/ES, o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států, (dále jen „směrnice 2003/49/ES“) není skutečným vlastníkem subjekt, který přijímá platby licenčních poplatků pro jinou osobu jako zprostředkovatel. Podle městského soudu je skutečným vlastníkem subjekt, u něhož příjmem dochází ke zvýšení majetku a který užívá příjem bez omezení, nepředává jej ani zčásti jiné osobě. K tomu městský soud odkázal na rozsudek Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ze dne 26. 2. 2019 ve spojených věcech C-115/16, C-118/16, C-119/16 a C-299/19, *N Luxembourg 1 a další*, ECLI:EU:C:2019:134, a na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2019, č. j. 10 Afs 140/2018-32. Tyto rozsudky podle městského soudu podporují výklad žalovaného, mají přednost před žalobkyní zmíněným rozhodnutím kanadského soudu ve věci Velcro Canada Inc. a neplyne z nich zjednodušující závěr žalobkyně, že jediným kritériem je zjištění, zda má příjemce licenčních poplatků závazek předat je jiné osobě. Městský soud k tomu dále odkázal na odůvodnění rozhodnutí žalovaného.

[4] K argumentaci žalobkyně, že po převzetí licenčních práv vykonávala další práva a povinnosti vůči jednotlivým lokálním společnostem a že není pouze tzv. „průtokovou“ společností, městský soud uvedl, že rozsudek *N Luxembourg 1 a další* nelze vykládat v tom smyslu, že pokud se neprokáže zneužití práva, je žalovaný povinen osvobození od daně z licenčních poplatků přiznat. Podle městského soudu není podstatné, zda žalobkyně vykonává legitimně určitou hospodářskou činnost v obecnějším smyslu nebo zda přijímá poplatky na svůj účet, ale zda je skutečným vlastníkem licenčních poplatků (má z nich sama prospěch), tedy jaký charakter její činnost vykazuje, nikoli zda je prokázáno zneužití práva. Městský soud uzavřel, že činnost žalobkyně nesplňuje podmínku skutečného vlastníka licenčních poplatků, jak ji vymezila judikatura. Městský soud souhlasil se žalovaným, že žalobkyně nemá z příjmů z licenčních poplatků skutečný užitek (prospěch) a není oprávněna o něm svobodně rozhodovat, když je povinna (smluvně zavázána) podstatnou část příjmů odvádět společnostem Avon Products Inc. (dále jen „API“) a Avon International Operations Inc. (dále jen „AIO“). Městský soud přisvědčil žalovanému i v tom, že uvedenému závěru nasvědčují také další skutečnosti zjištěné z předložené smluvní dokumentace (obdobně stanovená splatnost přijímaného licenčního poplatku a odváděného podlicenčního poplatku; vlastnictví majetkových práv zůstává zmíněným společnostem, které si vyhradily právo provádět kontroly nejen u žalobkyně, ale také u držitelů podlicence).

[5] Podle městského soudu není podstatné, z jakých příjmů žalobkyně hradí poplatky společnostem API a AIO, ale že žalobkyně přijímá licenční poplatky ve výši 6 % z čistých tržeb a je smluvně zavázána 5,68 % z čistých tržeb odvést dalším společnostem. Rozdíl ve výši 0,32 % z čistých tržeb, který žalobkyni zůstává, nelze považovat za příjem z licenčních poplatků, ale pouze za odměnu za správu poplatků vybraných žalobkyní pro zmíněné společnosti. Městský soud zdůraznil, že žalobkyně licenční poplatky v převážné míře odvádí dalším společnostem, není tak jejich skutečných vlastníkem, čímž nesplňuje příslušnou zákonnou podmínku. Užitek z daných příjmů by žalobkyně podle městského soudu neměla ani tehdy, pokud by prováděla další činnosti, které zmiňuje v žalobě (marketing nebo výzkum a vývoj), což ovšem v daňovém řízení neprokázala. Vzhledem k tomu, že licenční smlouvou je jako měna všech poplatků stanoven americký dolar a žalobkyně dostatečně přesvědčivě neprokázala, že platby vybírá v jiné měně a z jakého důvodu, městský soud souhlasil se žalovaným, že takto obecně formulovaná námitka nemohla být v odvolacím

řízení konkrétněji posouzena. Konstatoval, že pokud žalobkyní předložená smluvní dokumentace stanovila platby v amerických dolarech, bylo na žalobkyni, aby vysvětlila, proč tomu tak není a v jaké měně byla platba skutečně provedena.

[6] Městský soud neshledal pochybení žalovaného při hodnocení výroční zprávy žalobkyně za rok 2017, z předložené části výroční zprávy vyplývá pouze to, že získává licenční poplatky a účtuje o nich. Žalobkyně neuvedla, proč by tomu mělo být jinak. Ani v žalobkyní citované části výroční zprávy městský soud nezjistil nic, co by mělo popírat výše uvedený závěr plynoucí z předložené smluvní dokumentace. Městský soud dodal, že bylo povinností žalobkyně prokazovat příslušné skutečnosti.

II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného a repliky stěžovatelky

[7] Proti rozsudku městského soudu podává žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost z důvodů, které podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, (dále jen „s. ř. s.“).

[8] **Stěžovatelka** popisuje, že se stala příjemcem licenčních poplatků na základě smlouvy o postoupení licenčních práv, kterou uzavřela 30. 6. 2016 s historickými vlastníky licenčních práv, společnostmi API a AIO, a stala se tak řídící společností skupiny se zásadní odpovědností ve vztahu k právům duševního vlastnictví AVON. Stěžovatelka tvrdí, že pro oblast Evropy, Afriky a Středního východu navrhuje a implementuje strategii využití a rozvoje práv duševního vlastnictví; poskytuje licenční práva lokálním společnostem skupiny AVON, přijímá od nich svým jménem a na svůj účet platby, které eviduje, spravuje a vynucuje, dbá na dodržování dalších smluvních podmínek; spravuje a kontroluje užití a výkon duševních práv a kontroluje porušení licenčních práv lokálními společnostmi skupiny AVON a ukončuje poskytnutí licenčních práv, pokud si to vyžádají okolnosti; vykonává další činnosti (vývoj nových produktů a jejich marketing). Tyto funkce podle stěžovatelky přímo ovlivňují objem realizovaných tržeb a na ně navázanou částku licenčních poplatků. Tato svá tvrzení označuje stěžovatelka za nesporná.

[9] Podle stěžovatelky se žalovaný ani městský soud při výkladu a aplikaci pojmu skutečný vlastník na její situaci neřídili smyslem a účelem právní úpravy (tj. zamezení dvojímu zdanění a zabránění vyhýbání se zdanění). Nesouhlasí se závěrem městského soudu, že pro hodnocení skutečného vlastnictví příjmů není podstatné, z jakých příjmů hradí poplatky společnostem API a AIO, a že je smluvně zavázána těmto společnostem odvést část plateb licenčních poplatků přijatých od AVON Cosmetics spol. s r. o. (dále jen „ACS“). Smluvní ujednání totiž není nastaveno tak, že by měla povinnost odvést konkrétní platbu přijatou od společnosti ACS. Stěžovatelka odděleně neeviduje a nespravuje přijaté platby, které by byly následně odváděny společnostem API a AIO. Z výkladu OECD ke vzorové daňové smlouvě OECD podle stěžovatelky vyplývá, že případný závazek předat platbu jiné osobě se musí vztahovat přímo k obdržené platbě a nezahrnuje smluvní či právní závazky nespojené s přijatou platbou, i když tyto závazky způsobí, že příjemce musí přijaté prostředky použít k jejich uspokojení. Pro určení skutečného vlastníka proto stěžovatelka považuje za významné, zda se u příjemce smíchávají přijaté platby s ostatními příjmy, zda má příjemce povinnost dostát svému závazku nezávisle na tom, jestli on sám platbu od svého

dlužníka obdrží a v jaké měně jsou přijímané a hrazené platby prováděny. Nezkoumání těchto aspektů by podle stěžovatelky vedlo k absurdním závěrům, že banka půjčující peníze, které si u ní uložili její klienti, není skutečným vlastníkem úrokového příjmu, protože má závazek část tohoto příjmu poslat svým klientům, nebo že regionální distributor, který nakupuje od globálního distributora softwarové řešení a dodává je se ziskovou marží zákazníkům na lokálních trzích, není skutečným vlastníkem licenčních poplatků přijatých od zákazníků na lokálních trzích.

[10] Stěžovatelka odkazuje na rozhodnutí kanadského soudu ve věci Velcro Canada Inc., podle kterého skutečnost, že jeden subjekt zároveň přijímá i sám hradí licenční poplatky, nebrání přiznání skutečného vlastnictví. Podle stěžovatelky se měl městský soud zabývat věcnou argumentací tohoto rozsudku, neboť rozvádí výklad pojmu skutečný vlastník ve skutkově obdobné věci a jde o právní úpravu ovlivněnou pravidly OECD, na něž při výkladu směrnice 2003/49/ES výslovně odkázal SDEU. Stěžovatelka konstatuje, že při posuzování otázky skutečného vlastníka nelze odhlédnout od dalších funkcí a rizik ve vztahu k licenčním poplatkům a právům duševního vlastnictví, jimiž stěžovatelka ovlivňovala objem tržeb lokálních společností skupiny, a tím také výši licenčních poplatků. Uvedené podle stěžovatelky podporuje i závěr italského Nejvyššího soudu č. 14756 ze dne 10. 7. 2020, podle kterého ačkoli lucemburská společnost krátce po přijetí přeposílala obdržený úrok jiné společnosti ve skupině a realizovala nízkou marži, je skutečným vlastníkem daného příjmu, jelikož má právo užívat daný příjem, přičemž nemá smluvní či právní povinnost tento příjem dále přeposílat; funkce dané zahraniční společnosti je nutno posoudit s ohledem na její globální funkce a vztahy s dalšími společnostmi ve skupině. K tomuto rozsudku se městský soud nevyjádřil, ačkoli na něj stěžovatelka upozorňovala. Správnost přístupu stěžovatelky podle ní potvrdil také Odvolací soud ve Versailles v případu nizozemské společnosti, která platila 70 % z licenčních poplatků přijatých od francouzské společnosti lichtenštejnské nadaci, a přesto nebyla průtokovou společností, nýbrž skutečným vlastníkem. Stěžovatelka uzavírá, že pro posouzení skutečného vlastnictví licenčních poplatků je nezbytné přihlédnout k celkovému funkčně-rizikovému profilu entity, která poplatky přijímá.

[11] Argumentace městského soudu obdobnou splatností plateb přijatých a odváděných licenčních poplatků je podle stěžovatelky dílčím argumentem k existenci smluvního závazku odvést přijaté platby, který však stěžovatelka vyvrátila. Městský soud podle stěžovatelky nesprávně hodnotí vlastnictví podkladového aktiva jako rozhodnou skutečnost, ačkoli podle komentáře OECD není pro určení skutečného vlastníka rozhodné a také žalovaný uznal, že stěžovatelka není skutečným vlastníkem licenčních poplatků nikoli z důvodu, že není vlastníkem samotných práv duševního vlastnictví, ale z důvodu, že nezískává užitek z tohoto příjmu a musí jej předávat další osobě.

[12] K právu společností API a AIO provádět kontroly u držitelů sublicence stěžovatelka uvádí, že se jedná o dílčí oprávnění, které nelze vytrhnout z celkového smluvního nastavení. Městský soud podle stěžovatelky nereflektoval zjištěné skutečnosti, z nichž vyplývá, že stěžovatelka přijímá licenční poplatky od společnosti ACS vlastním jménem, na vlastní účet, má z nich hospodářský prospěch a může svobodně určit, jak budou využity. K tomu stěžovatelka upozorňuje na licenční smlouvu, kterou uzavřela se společnostmi API a AIO, konkrétně na čl. III odst. C (jedná na vlastní náklady a má odpovědnost za jednání a opomenutí držitelů podlicence), čl. IV odst. E (úrok z prodlení s úhradou licenčních poplatků) a čl. V odst. C (náhrady v soudních sporech). Městský soud opomněl také další

skutečnosti, ze kterých je zřejmé, že smluvní strany nezamýšlely ustavit stěžovatelku do pozice pouhého „správce“ licenčních poplatků (smlouvy pojem správce či správa nezmiňují; cílem poskytnutí licenčních práv je umožnit stěžovatelce užívání práv duševního vlastnictví za účelem výroby, distribuce a prodeje výrobků; stěžovatelka získala oprávnění vykonávat významné obchodně-strategické funkce v oblasti dalšího rozvoje duševního vlastnictví, marketingu či vývoje nových produktů). Stěžovatelka nesouhlasí se závěrem městského soudu, že provádění dalších činností (např. marketing, výzkum a vývoj) nemá na její případný užitek z přijatých licenčních poplatků vliv. Jedná se přitom o funkce a rizika nesená stěžovatelkou ve vztahu k licenčním poplatkům a tržbám, z nichž jsou kalkulovány. Právě tyto skutečnosti jsou podle stěžovatelky zásadní při hodnocení skutečného vlastnictví z pohledu smyslu a účelu právní úpravy. K argumentu městského soudu, že provádění dalších činností stěžovatelka v daňovém řízení podrobněji neprokazovala, stěžovatelka připomíná, v daňovém řízení nebyly v tomto ohledu vyjádřeny pochybnosti; daňové orgány považovaly tyto aktivity za nerelevantní.

[13] Stěžovatelka shrnuje, že městským soudem uvedené důvody nesvědčí jednotlivě ani ve vzájemné souvislosti o tom, že by neměla užitek z přijatých licenčních poplatků, a nebyla tak jejich skutečným vlastníkem. Celkový soubor funkcí a rizik nesených stěžovatelkou podle ní překračuje roli pouhého správce licenčních poplatků. Koncept skutečného vlastníka v podání městského soudu podle stěžovatelky neplní svou roli nástroje proti zneužívání daňového zvýhodnění. Stěžovatelka zdůrazňuje, že jde o nástroj proti zneužití daňových výhod a neměl by být aplikován ve standardních podnikatelských situacích. S odkazem na článek Hornochová, S., Novotný, R. Skutečný vlastník příjmů – víme, o čem přesně se bavíme? *Bulletin KDP ČR*, č. 2/2020, stěžovatelka dodává, že bez současného posouzení prvku zneužití nelze koncept skutečného vlastníka aplikovat. Stěžovatelka namítá, že odepření nároku na osvobození plateb licenčních poplatků od společnosti ACS vede k excesivnímu zdanění a je v přímém rozporu se smyslem směrnice 2003/49/ES, neboť s platbou přijatou od společnosti ACS nakládá jako s vlastním příjmem, účtuje o něm do svých provozních výnosů a jako takový jej zdaňuje.

[14] Skutkový stav přijatý městským soudem podle stěžovatelky neodpovídá obsahu spisu. Upozorňuje na to, že městský soud při hodnocení měnového rizika vychází z úpravy licenčních smluv, které stanovují platby v amerických dolarech, ačkoli stěžovatelka v řízení předložila fakturu vystavenou společnosti ACS s částkami v českých korunách a librách, nikoli v dolarech. Stěžovatelka nemohla vědět, že i po předložení faktury přetrvávají pochybnosti o nesení měnového rizika, neboť ji žalovaný s těmito pochybnostmi neseznámil a uvedl je až ve svém rozhodnutí. Závěr městského soudu, že z výroční zprávy stěžovatelky za rok 2017 vyplývá pouze to, že získává licenční poplatky a účtuje o nich, je podle stěžovatelky v rozporu s textem zmíněné zprávy, podle které jsou příjmy z licenčních poplatků rozeznávány na akruální bázi a vykazovány jako ostatní provozní výnosy. Stěžovatelka proto namítá, že městský soud ignoruje skutečnost, že o daných příjmech účtuje do provozních výnosů, které logicky vstupují do jejího základu daně.

[15] **Žalovaný** ve svém vyjádření ke kasační stížnosti nesouhlasí s tím, že by stěžovatelkou uváděný skutkový stav a závěry, zda její činnosti mají přímý vliv na objem čistých tržeb držitelů podlicence, byly nesporné. Dodává, že i kdyby stěžovatelka vykonávala jí tvrzené funkce, neznamenalo by to, že má z vybraných licenčních poplatků skutečný užitek, neboť ji tíží smluvní povinnost odvést naprostou většinu poplatku původnímu poskytovateli

licence. Tvrzení stěžovatelky, že městský soud vycházel z několika málo izolovaných poznatků, označuje žalovaný za nepřesné a nepodložené. Podle žalovaného bylo zásadní, že stěžovatelka od společnosti ACS inkasovala poplatek za poskytnutou podlicenci odpovídající 6 % jejích čistých tržeb a zároveň sama hradila poplatek za užívání totožného souboru oprávnění (ochranné známky, obchodní názvy, autorská a patentová práva) složený mimo jiné z dílčího poplatku ve výši 5,68 % čistých tržeb společnosti ACS. Stěžovatelka tedy odváděla poplatek za užívání podlicence společností ACS určený procentem ze stejného základu jako poplatek vybraný, a to 94,66 % vybraného poplatku. Žalovaný konstatuje, že stěžovatelka se nevyjádřila ke konkrétnímu obsahu obou závazků, které se vážou ke stejnému souboru oprávnění ve stejném regionu, a k tomu, že poplatky vycházejí ze stejných základů a dosahují téměř stejné výše. Vzhledem k tomu, že se tyto dva závazky co do podoby poskytovaného plnění překrývaly zcela a co do výše úplaty z naprosté většiny, považuje žalovaný argumentaci stěžovatelky, že platba nebyla spravována separátně a k úhradě závazku nemusely být použity totožné peněžní prostředky, za formalistickou a nepřípadnou. Žalovaný trvá na tom, že existoval závazek, pro který stěžovatelka neměla skutečný užitek z poplatků vybraných od společnosti ACS, a časová souslednost lhůt splatnosti to potvrzuje. Podle žalovaného z napadeného rozsudku neplyne stěžovatelkou tvrzený závěr, že rozhodnou skutečností bylo, že vlastnictví majetkových práv k právům duševního vlastnictví zůstalo společnostem API a AIO.

[16] K námitkám, že stěžovatelka neměla důvod své funkce a činnosti prokazovat, neboť v daňovém řízení k tomu nebyly vyjádřeny pochybnosti, žalovaný uvádí, že řízení bylo návrhové a stěžovatelka byla v odvolacím řízení zpravena o tom, z jakých důvodů nemůže žalovaný její skutečné vlastnictví osvědčit. Stěžovatelka tak podle žalovaného měla možnost své skutečné vlastnictví doložit způsobem, jaký uznala za vhodný. Žalovaný konstatuje, že neměl důvod zpochybňovat, že stěžovatelka vedle vybírání a hrazení podlicenčních poplatků vyvíjí i vlastní činnost; při současné existenci závazku, pro který reálně nemohla čerpat užitky plateb přijatých za podlicenční poplatky, by totiž analyzování dopadů činnosti stěžovatelky na další držitele podlicence nemohlo vést k závěru, že je skutečným vlastníkem vybraných poplatků. Stěžovatelka podle žalovaného nedoložila, že měla smluvní povinnost nést měnové riziko vybíraných a odváděných poplatků, nevysvětlila, proč poplatek fakturovala v českých korunách a v librách, a nedoložila smluvní podklad k tomuto postupu ani doklad o tom, že byl poplatek skutečně zaplacen v jiné než americké měně. Žalovaný zdůrazňuje, že stěžovatelka požadovala osvobození příjmů, tudíž měla řádně doložit, že je jejich skutečným vlastníkem, a to včetně tvrzeného měnového rizika. Posouzení městského soudu podle žalovaného odpovídá obsahu spisu. Žalovaný dodává, že z výroční zprávy neplyne nic, co by dokládalo skutečné vlastnictví stěžovatelky k vybraným poplatkům nebo vyvracelo jeho závěry.

[17] Institut skutečného vlastníka podle žalovaného neslouží výhradně k tomu, aby bylo bráněno zneužití práva či vytváření umělých konstrukcí za účelem získání daňového zvýhodnění. Existuje řada běžných situací, kdy přes určitý subjekt procházejí platby, z nichž tento nemůže čerpat užitky, jedná se typicky o správce či zprostředkovatele. Žalovaný připouští, že stěžovatelka vykonává řadu činností v rámci skupiny AVON. Pro toto řízení je však relevantní zejména to, jaké činnosti, práva a povinnosti vykonává ve vztahu k vybraným poplatkům za užívání podlicence společností ACS, a rozhodné je, že stěžovatelka má smluvní povinnost odvést poplatky za užívání totožného souboru oprávnění a zůstává jí jen cca 5,5 % vybraných poplatků od společnosti ACS. S ohledem na nastavení smluvních

vztahů v rámci skupiny to podle žalovaného svou skutečnou povahou odpovídá poplatku za správu a nesené riziko ve vztahu k vybraným poplatkům. Stěžovatelčin argument, že smluvní dokumentace nezahrnuje pojem správce, shledává žalovaný formalistickým. Z uvedených důvodů žalovaný považuje kasační stížnost za nedůvodnou a navrhuje, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl.

[18] **Stěžovatelka** v replice odmítá formalistický přístup žalovaného a městského soudu k aplikaci institutu skutečného vlastníka a tvrdí, že odhlíží od jeho účelu zabránit užívání daňově výhodnějších režimů subjektům, které reálně s přijatými prostředky nenakládají a nemají z nich užitek. Podle stěžovatelky není možné zkoumat pouze příchozí a odchozí platby daného subjektu, ale je nezbytné tyto skutečnosti zasadit do kontextu vykonávaných funkcí a nesených rizik. Vyjádření žalovaného vykládá stěžovatelka tak, že platba vlastnímu dodavateli diskvalifikuje přijímající subjekt z postavení skutečného vlastníka bez ohledu na jakékoli funkce jím vykonávané a rizika s tím spojená. Takový výklad by však podle stěžovatelky v rozporu s cílem a účelem úpravy vedl k odmítnutí výhod i ve standardních podnikatelských situacích; absurdně by byly vyloučeny veškeré sublicencující subjekty. Funkce stěžovatelky, na které opakovaně upozorňovala, se přitom týkají právě přijímaných licenčních plateb. Stěžovatelka odpovídá za správu a rozvoj značek AVON v regionu, rozhoduje o použití licencí v jednotlivých zemích, což má přímý dopad na ekonomické výsledky skupiny; za tím účelem na ni byly licence a právo udílet podlicence převedeny. I kdyby stěžovatelka přistoupila na argumentaci, že bez dalšího odvádí procentuální část přijatého licenčního poplatku dále, nelze podle ní tvrdit, že její aktivita nemá vliv na výši jejích příjmů. Stěžovatelka trvá na tom, že nemůže být pouhým správcem přijatých licenčních poplatků, neboť z titulu svých funkcí a rizik je jejich skutečným vlastníkem.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[19] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[20] Kasační stížnost není důvodná.

[21] Před vypořádáním jednotlivých kasačních námitek je třeba připomenout, že podle § 104 odst. 4 s. ř. s. *kasační stížnost není přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl*.

[22] Stěžovatelka v kasační stížnosti nově namítala, že odepření nároku na osvobození plateb licenčních poplatků od společnosti ACS vede k excesivnímu zdanění a je v přímém rozporu se smyslem směrnice 2003/49/ES, neboť stěžovatelka s platbou přijatou od společnosti ACS nakládá jako s vlastním příjmem, účtuje o něm do svých provozních výnosů a jako takový jej (ve Velké Británii) zdaňuje. Tuto námitku stěžovatelka neuplatnila v žalobě, ačkoli jí v tom nic nebránilo. Text obsažený v odstavci 50 žaloby („*K tvrzení žalobkyně, že o přijímaných licenčních poplatcích účtuje jako o příjmech a jako takové je ve Velké Británii zdaňuje, žalovaný uvádí, že výroční zpráva žalobkyně za rok 2017 tuto skutečnost neprokazuje,* …“) není žalobním bodem, neboť z něj není zřejmé, co stěžovatelka žalovanému vytýká. V

navazujícím odstavci 51 žaloby pak stěžovatelka namítala pouze to, že zmíněné tvrzení žalovaného je v přímém rozporu s textem výroční zprávy. Stěžovatelka tedy v žalobě nenamítala, že dochází k excesivnímu zdanění, respektive že platbu přijatou od společnosti ACS ve Velké Británii zdaňuje. Tato námitka je proto nepřípustná ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. Stěžovatelka dále v kasační stížnosti nově namítala, že nemohla vědět, že i po předložení faktury přetrvávají pochybnosti o nesení měnového rizika, neboť ji žalovaný s těmito pochybnostmi neseznámil a uvedl je až ve svém rozhodnutí. Ani tuto námitku stěžovatelka neuplatnila v žalobě, ač tak učinit mohla, Nejvyšší správní soud ji proto rovněž vyhodnotil jako nepřípustnou ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s.

[23] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou, že se městský soud nevyjádřil k rozsudku italského Nejvyššího soudu č. 14756 ze dne 10. 7. 2020, ačkoli na něj stěžovatelka upozorňovala. Jedná se o námitku nepřezkoumatelnosti ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., kterou stěžovatelka chybně podřadila pod písmeno a) daného ustanovení. Toto pochybení však stěžovatelce nemůže jít k tíži, neboť podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu *„není rozhodující, že stěžovatel sám své důvody nepodřadil k jednotlivým zákonným ustanovením či tak učinil nepřesně. Je-li v kasační stížnosti uvedeno, jaké konkrétní vady v řízení či v úsudku se měl soud dopustit a z čeho je stěžovatel dovozuje, kasační stížnost obstojí*“ (srov. rozsudek ze dne 8. 1. 2004, č. j. 2 Afs 7/2003-50, publ. pod č. 161/2004 Sb. NSS).

[24] K této námitce Nejvyšší správní soud především konstatuje, že podle konstantní judikatury je krajský (městský) soud povinen vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace; nepřezkoumatelnost přitom není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatelky o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která Nejvyššímu správnímu soudu znemožňuje napadený rozsudek přezkoumat (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24). Požadavek náležitého odůvodnění rozhodnutí soudu nelze interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každý jednotlivý argument (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-13, a ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011-72, nebo usnesení Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09, a ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10).

[25] Stěžovatelce lze přisvědčit v tom, že městský soud se ke zmíněnému rozsudku italského Nejvyššího soudu skutečně nevyjádřil. Městský soud však v napadeném rozsudku popsal právní úpravu, citoval relevantní judikaturu SDEU a Nejvyššího správního soudu, ze které vycházel, a následně rozhodl plně v souladu s touto judikaturou. Dílčí opomenutí městského soudu reagovat na rozsudek italského Nejvyššího soudu, o němž se stěžovatelka zmínila až v replice, nezpůsobuje za dané procesní situace nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

[26] Nejvyšší správní soud neshledal nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku ani v tom, že městský soud podle stěžovatelky ignoruje skutečnost, že o příjmech z licenčních poplatků účtuje do provozních výnosů, které logicky vstupují do jejího základu daně. Nejvyšší správní soud připomíná, že stěžovatelka v žalobě pouze upozornila na to, že tvrzení žalovaného, že v její výroční zprávě za rok 2017 je *„pouze uvedeno, že ... získává licenční poplatky od jiných společností ve skupině a že o nich účtuje*“, je v přímém rozporu s textem výroční zprávy, který citovala. Stěžovatelka v žalobě nenamítala, že o příjmech z licenčních poplatků účtuje do provozních výnosů, které vstupují do jejího základu daně. Městskému

soudu tak nelze vyčítat, že na tuto nepřednesenou námitku nereagoval, respektive že zmíněnou skutečnost ignoroval a podle stěžovatelky nesprávně posoudil obsah její výroční zprávy z pohledu argumentace, kterou však neuplatnila. Kasační námitka proto není důvodná.

[27] Jádrem sporu mezi účastníky řízení je otázka, zda stěžovatelka splňuje zákonné podmínky pro osvobození příjmů z licenčních poplatků hrazených společností ACS od daně z příjmů.

[28] Podle § 38nb odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů platí, že *poplatník, který splňuje podmínky pro osvobození podle § 19 odst. 1 písm. zj) a zk), požádá svého místně příslušného správce daně o vydání rozhodnutí o přiznání osvobození příjmů z licenčních poplatků a úroků z úvěrového finančního nástroje*. Jednou z povinných náležitostí žádosti o vydání rozhodnutí o přiznání osvobození je *informace prokazující, že příjemce licenčních poplatků nebo úroků z úvěrového finančního nástroje je jejich skutečným vlastníkem* [§ 38nb odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů].

[29] Z § 38nb odst. 4 zákona o daních z příjmů vyplývá, že *správce daně je povinen na základě žádosti, jejíž povinné náležitosti jsou vymezeny v odstavci 2, vydat rozhodnutí o přiznání osvobození, jsou-li splněny podmínky uvedené v § 19 odst. 1 písm. zj) a zk) a odst. 5 a § 23 odst. 7*.

[30] Podle § 19 odst. 1 písm. zj) bodu 1 zákona o daních z příjmů platí, že *od daně jsou osvobozeny licenční poplatky plynoucí obchodní korporaci, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie než České republiky, od obchodní korporace, která je daňovým rezidentem České republiky*. Z § 19 odst. 5 bodu 2 téhož zákona plyne, že *osvobození podle odstavce 1 písm. zj) a zk) lze uplatnit, pokud příjemce úroků z úvěrového finančního nástroje nebo licenčních poplatků je jejich skutečným vlastníkem*. Podle odstavce 6 téhož ustanovení platí, že *příjemce podílu na zisku, příjmu z převodu podílu mateřské společnosti v dceřiné společnosti, úroků z úvěrového finančního nástroje 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*.

[31] Osvobození příjmů z licenčních poplatků bylo do zákona o daních z příjmů implementováno v návaznosti na směrnici 2003/49/ES. Podle čl. 1 odst. 1 této směrnice platí, že *úroky nebo licenční poplatky mající zdroj v členském státě jsou osvobozeny od veškerých daní, které na ně jsou formou srážky u zdroje či na základě daňového výměru v daném státě uloženy, pokud skutečný vlastník úroků či licenčních poplatků je společností jiného členského státu nebo v jiném členském státě umístěnou stálou provozovnou společnosti členského státu*. Z odstavce 4 téhož ustanovení vyplývá, 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*.

[32] Výkladem pojmu skutečný vlastník, a to i v kontextu stěžovatelkou zdůrazňované vzorové daňové smlouvy OECD, se zabýval městským soudem zmíněný rozsudek *N Luxembourg 1 a další*, který sice řešil předběžné otázky týkající se osvobození úroků od daně z příjmů, nicméně vzhledem ke shodnosti právní úpravy lze jeho závěry bez dalšího vztáhnout i na licenční poplatky. V tomto rozsudku SDEU vyslovil: *„Pojem ‚skutečný vlastník úroků‘ ve smyslu uvedené směrnice tudíž musí být vykládán tak, že označuje entitu, která*

má skutečný prospěch z úroků, jež jí byly vyplaceny. Článek 1 odst. 4 téže směrnice podporuje tento odkaz k hospodářské realitě, když upřesňuje, že společnost 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. [odstavec 88] … *Z vývoje vzorové daňové smlouvy OECD a souvisejících komentářů, jak je popsán v bodech 4 až 6 tohoto rozsudku, přitom vyplývá, že pojem ‚skutečný vlastník' vylučuje konduitní společnosti a nelze jej chápat v úzkém a technickém slova smyslu, nýbrž v takovém smyslu, který umožňuje zamezit dvojímu zdanění a předcházet vyhýbání se daňovým povinnostem a daňovým únikům.* [odstavec 92] … *Článek 1 odst. 1 směrnice 2003/49 ve spojení s čl. 1 odst. 4 této směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že osvobození od veškerých daní z úroků, jež je v něm stanoveno, je vyhrazeno pouze skutečným vlastníkům takových úroků, tj. entitám, které z těchto úroků mají skutečný prospěch z hospodářského hlediska, a tudíž mají oprávnění svobodně určit, jak budou využity.* [odstavec 122]".

[33] K obdobným závěrům dospěl také Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 12. 11. 2019, č. j. 10 Afs 140/2018-32. Vycházel přitom i ze stěžovatelkou citovaného komentáře k čl. 12 odst. 4.3 vzorové daňové smlouvy OECD. Nejvyšší správní soud v daném rozsudku uzavřel, 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*". V nyní řešené věci Nejvyšší správní soud neshledal žádný důvod se od těchto závěrů jakkoli odchýlit.

[34] Odpověď na otázku, zda stěžovatelka splňuje zákonné podmínky pro osvobození příjmů z licenčních poplatků od daně z příjmů, se tedy odvíjí od posouzení toho, zda je stěžovatelka skutečným vlastníkem licenčních poplatků, tj. zda z nich má skutečný prospěch z hospodářského hlediska, může svobodně určit, jak budou využity, a není ze zákona či ze smlouvy povinna předat platby jiné osobě.

[35] Na tomto místě Nejvyšší správní soud připomíná, že správní řízení bylo vedeno o žádosti stěžovatelky o vydání rozhodnutí o přiznání osvobození příjmů z licenčních poplatků placených výhradně společností ACS. K této žádosti stěžovatelka připojila výpis z obchodního rejstříku, podle kterého je jediným společníkem společnosti ACS. K doplnění žádosti stěžovatelka přiložila smlouvu o užívání ochranné známky a obchodního názvu ze dne 9. 10. 1993 uzavřenou mezi společnostmi API a ACS, podle které je společnost ACS jako nabyvatel licence povinna platit jako odměnu za licencovaná práva (ochranné známky, obchodní názvy, autorská a patentová práva AVON) licenční poplatky v hodnotě 6 % z čistých tržeb z prodeje výrobků, a to v amerických dolarech do 30 dnů po posledním dni každého kalendářního čtvrtletí trvání této smlouvy. Stěžovatelka předložila také licenční smlouvu ze dne 30. 6. 2016, kterou uzavřela se společnostmi API a AIO jakožto poskytovateli licence. Touto smlouvou stěžovatelka získala licenci k užívání a výkonu majetkových práv (práva společnosti API týkající se technických informací, patentových práv a obchodních práv – ochranné známky, průmyslové vzory, obchodní názvy, autorská práva) a právo na odměnu na základě současných licenčních smluv (včetně výše zmíněné smlouvy se společností ACS) a zavázala se platit licenční poplatek ve výši 5,68 % z čistých tržeb svých a držitelů podlicence, a to v amerických dolarech do 60 dnů od posledního dne každého kalendářního čtvrtletí trvání této smlouvy. Z těchto skutkových zjištění vycházel jak žalovaný, tak i městský soud.

[36] Z uvedeného vyplývá, že stěžovatelka uzavřením smlouvy se společnostmi API a AIO získala oprávnění a zároveň povinnost vybírat od společnosti ACS licenční poplatky a současně se smluvně zavázala platit společnosti AIO licenční poplatky za stejná licencovaná práva. Stěžovatelka tak ve lhůtě 30 dnů od konce každého kalendářního čtvrtletí inkasuje od společnosti ACS licenční poplatky ve výši 6 % z jejích čistých tržeb, a obdrží-li platbu od společnosti ACS až v poslední den, má následně 30 dnů na to, aby společnosti AIO zaplatila licenční poplatky zahrnující částku ve výši 5,68 % z čistých tržeb společnosti ACS. Stěžovatelka tudíž odvádí společnosti AIO 94,6667 % licenčních poplatků, které od společnosti ACS vybere. Svou podstatou se tak jedná o smluvní povinnost předat drtivou většinu přijaté platby licenčních poplatků jiné osobě.

[37] Nejvyšší správní soud souhlasí s městským soudem a se žalovaným, že stěžovatelka není skutečným vlastníkem licenčních poplatků vybíraných od společnosti ACS. Stěžovatelka totiž z těchto přijatých licenčních poplatků nemá skutečný prospěch z hospodářského hlediska, neboť nemůže svobodně určit, jak budou tyto prostředky využity a nemůže je užívat a požívat bez omezení, protože je na základě licenční smlouvy ze dne 30. 6. 2016 povinna 94,6667 % z licenčních poplatků vybraných od společnosti ACS předat společnosti AIO.

[38] Pokud by stěžovatelka předávala společnosti AIO celou částku vybraných licenčních poplatků a v licenční smlouvě by měla za své služby ve prospěch skupiny AVON sjednanou odměnu ve výši 0,32 % z čistých tržeb svých a držitelů podlicencí, nevznikly by žádné pochybnosti o tom, že stěžovatelka není skutečným vlastníkem licenčních poplatků. Základní podstata smluvních ujednání je však v nyní řešené věci stejná jako v uvedené modelové situaci. Zbývající část ve výši 5,3333 % z licenčních poplatků vybraných od společnosti ACS proto Nejvyšší správní soud ve shodě s městským soudem a žalovaným pokládá za odměnu stěžovatelky za plnění povinností stanovených zmíněnou licenční smlouvou týkajících se regionu, ve kterém společnost ACS působí, tj. České republiky.

[39] Namítá-li stěžovatelka, že její funkce a činnosti popsané v licenční smlouvě přímo ovlivňují objem realizovaných tržeb a na ně navázanou částku licenčních poplatků, Nejvyšší správní soud konstatuje, že tato skutečnost na výše uvedeném závěru nic nemění. Bez ohledu na absolutní výši (hodnotu) licenčních poplatků stále platí, že stěžovatelce z nich zůstává jen velmi malý podíl, zatímco drtivou většinu (94,6667 %) licenčních poplatků přijatých od společnosti ACS musí stěžovatelka odvést společnosti AIO, tudíž nemůže svobodně určit, jak bude využita. Stejně tak je bez významu tvrzení stěžovatelky, že podle smluvního ujednání nemá povinnost odvést konkrétní platbu přijatou od společnosti ACS a že přijaté platby neeviduje a nespravuje odděleně. Rozhodující je ta skutečnost, že stěžovatelka drtivou většinu licenčních poplatků vybraných od společnosti ACS nemůže užívat a požívat bez omezení.

[40] K tvrzení stěžovatelky, že případný závazek předat platbu jiné osobě se musí vztahovat přímo k obdržené platbě a nezahrnuje smluvní či právní závazky nespojené s přijatou platbou, Nejvyšší správní soud konstatuje, že tyto podmínky byly v nyní řešené věci splněny. Smluvní závazek stěžovatelky uhradit společnosti AIO licenční poplatky ve výši 5,68 % z čistých tržeb držitele podlicence (tj. společnosti ACS) je podle názoru Nejvyššího správního soudu spojen s přijatou platbou licenčního poplatku ve výši 6 % z čistých tržeb společnosti ACS, neboť právo vybírat poplatky od držitele podlicence získala

stěžovatelka stejnou licenční smlouvou, ve které se zavázala platit licenční poplatky společnosti AIO. Souvislost obou plateb dále vyplývá z toho, že jsou určovány procentem ze stejného základu a časově na sebe navazují, a také z toho, že stěžovatelka odpovídá za vypracování písemných zpráv obsahujících podrobný výpočet licenčních poplatků, které vybírá a které odvádí (srov. čl. III odst. D a čl. IV odst. F licenční smlouvy), a musí společnostem API a AIO umožnit audit a kontrolu těchto záznamů, tedy i porovnání částek přijatých a uhrazených licenčních poplatků.

[41] S ohledem na zmíněné písemné zprávy umožňující jasné určení výše jednotlivých licenčních poplatků, které stěžovatelka vybírá a platí, nepovažuje Nejvyšší správní soud za významné, zda se u stěžovatelky smíchávají přijaté platby licenčních poplatků s ostatními příjmy. V daném případě není podstatné ani to, zda má stěžovatelka povinnost dostát svému závazku nezávisle na tom, jestli ona sama platbu od společnosti ACS obdrží. Nelze totiž odhlížet od faktu, že stěžovatelka je jediným společníkem společnosti ACS, a musí tak disponovat nástroji, jak si řádné a včasné plnění závazků této společnosti zajistit.

[42] Nejvyšší správní soud v nyní řešené věci nepokládá za podstatné ani to, v jaké měně jsou přijímané a hrazené platby prováděny. Ze stěžovatelkou předložené smluvní dokumentace totiž jednoznačně vyplývá, že stěžovatelka by měla licenční poplatky od společnosti ACS vybírat v amerických dolarech a ve stejné měně by měla také odvádět licenční poplatky společnosti AIO. K tvrzení stěžovatelky, že předložila fakturu vystavenou společnosti ACS s částkami v českých korunách a librách, nikoli v dolarech, Nejvyšší správní soud připomíná, že již žalovaný ve svém rozhodnutí vysvětlil, že předložená faktura nedokládá, v jaké měně skutečně společnost ACS licenční poplatky hradila (to by mohl prokázat například výpis z účtu). Vzhledem k tomu, že stěžovatelka v daňovém ani v soudním řízení nevysvětlila, proč se měna uvedená na předložené faktuře liší od měny ujednané ve smlouvě, městský soud nepochybil, pokud ve shodě s žalovaným vycházel z toho, že všechny platby mají být podle obsahu smluvní dokumentace prováděny v amerických dolarech. Námitka stěžovatelky, že skutkový stav přijatý městským soudem neodpovídá obsahu spisu, tak není důvodná.

[43] Stěžovatelkou naznačené absurdní závěry, že banka půjčující peníze, které si u ní uložili její klienti, není skutečným vlastníkem úrokového příjmu, protože má závazek část tohoto příjmu poslat svým klientům, nebo že regionální distributor, který nakupuje od globálního distributora softwarové řešení a dodává je se ziskovou marží zákazníkům na lokálních trzích, není skutečným vlastníkem licenčních poplatků přijatých od zákazníků na lokálních trzích, shledal Nejvyšší správní soud vzhledem k výše popsané specifické situaci stěžovatelky irelevantními.

[44] Nejvyšší správní soud nesdílí názor stěžovatelky, že by městský soud nereflektoval či opomněl skutečnosti, z nichž vyplývá, že stěžovatelka má z licenčních poplatků přijatých od společnosti ACS hospodářský prospěch a může svobodně určit, jak budou využity. Stěžovatelkou v dané souvislosti citovaná ustanovení licenční smlouvy [čl. III odst. C (jedná na vlastní náklady a má odpovědnost za jednání a opomenutí držitelů podlicence), čl. IV odst. E (úrok z prodlení s úhradou licenčních poplatků) a čl. V odst. C (náhrady v soudních sporech)] nic nevypovídají o jejím hospodářském prospěchu a možnosti svobodně určit, jak budou prostředky využity. Skutečnost, že stěžovatelka jedná vlastním jménem a na vlastní náklady (účet), že má řadu funkcí a rizik a že smluvní strany nezamýšlely ustavit ji do pozice pouhého „správce“ licenčních poplatků, nic nemění na tom, že má smluvní povinnost

94,6667 % licenčních poplatků přijatých od společnosti ACS odvést společnosti AIO, tudíž nemůže svobodně určit, jak budou tyto prostředky využity a nemůže je užívat a požívat bez omezení.

[45] Stěžovatelka dále namítala, že městský soud nesprávně hodnotil vlastnictví podkladového aktiva jako rozhodnou skutečnost, ačkoli podle komentáře OECD není pro určení skutečného vlastníka rozhodné. Nejvyšší správní soud k tomu podotýká, že fakt, že vlastnictví majetkových práv zůstává společnostem API a AIO, městský soud zmínil jen jako jeden z dílčích podpůrných argumentů, nikoli jako rozhodnou skutečnost. Ani tato námitka není důvodná.

[46] Důvody pro odlišný výklad pojmu skutečný vlastník nespatřuje Nejvyšší správní soud ani ve stěžovatelkou zdůrazňovaných rozhodnutích cizích soudů. Rozhodnutí kanadského soudu ve věci Velcro Canada Inc. není pro zdejší soudy závazné a vzhledem k tomu, že výše citovaný rozsudek *N Luxembourg 1 a další* poskytuje jednoznačný výklad pojmu skutečný vlastník, není třeba se rozhodnutím kanadského soudu blíže zabývat. Městský soud tudíž nepochybil, pokud nezkoumal argumenty obsažené v rozhodnutí kanadského soudu a vycházel právě z rozsudku *N Luxembourg 1 a další*. Případ rozhodnutý italským Nejvyšším soudem se od nyní řešené věci odlišuje v tom, že lucemburská společnost – podle popisu samotné stěžovatelky – neměla smluvní či právní povinnost příjem dále přeposílat, zatímco stěžovatelka takovou smluvní povinnost má. Také případ rozhodnutý Odvolacím soudem ve Versailles je odlišný, neboť nizozemská společnost přeposílala jen 70 % z přijatých licenčních poplatků, zatímco stěžovatelka přeposílá 94,6667 %.

[47] Lze tedy uzavřít, že žalovaný i městský soud se při výkladu pojmu skutečný vlastník a jeho aplikaci na situaci stěžovatelky řídili smyslem a účelem právní úpravy tak, jak je nastínil SDEU v rozsudku *N Luxembourg 1 a další*. Žalovaným podrobně popsané důvody, které převzal též městský soud, dostatečně vyvracejí argumenty stěžovatelky. Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelkou v tom, že jde o nástroj proti zneužití daňových výhod, který by neměl být aplikován ve standardních podnikatelských situacích. Stěžovatelčina situace však – jak bylo popsáno výše – není standardní, a proto daňové orgány rozhodly správně, pokud stěžovatelce osvobození licenčních poplatků přijatých od společnosti ACS nepřiznaly. Stěžovatelka totiž není skutečným vlastníkem licenčních poplatků přijatých od společnosti ACS, neboť nemá oprávnění svobodně určit, jak budou využity, a nemůže jich užívat a požívat bez omezení.

IV. Závěr a náklady řízení

[48] Lze tedy uzavřít, že Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[49] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení tudíž nemá. Žalovaný byl ve věci úspěšný, ale náhradu nákladů nepožadoval a ze spisového materiálu nevyplývá, že by mu nějaké náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti vznikly. Nejvyšší správní soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladu řízení o kasační stížnosti.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 21. února 2024

Mgr. Petra Weissová
předsedkyně senátu