



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Filipa Dienstbiera, soudce Tomáše Langáška a soudkyně Veroniky Juříčkové v právní věci žalobkyně: **YOLT Services s. r. o.**, sídlem Sokolská 1605/66, Praha 2, zastoupené JUDr. Davidem Vostrejžem, advokátem, sídlem Vrchlického sad 1893/3, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 7. 2017, č. j. 29653/17/5200-11431-706871, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 18. 1. 2023, č. j. 22 Af 114/2017-171,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „finanční úřad“) platebním výměrem ze dne 24. 10. 2016 stanovil žalobkyni (resp. její právní předchůdkyni společnosti DIGI Czech Republic s. r. o., která zanikla k 1. 10. 2015 bez likvidace fúzí sloučením; pro zjednodušení bude soud dále používat pouze souhrnné označení „žalobkyně“) k přímé úhradě daň z příjmů právnických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně za

zdaňovací období roku 2010 ve výši 29 480 140 Kč. Odvolání žalobkyně žalovaný zamítl v záhlaví označeným rozhodnutím.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného se žalobkyně bránila žalobou, které krajský soud vyhověl a rozsudkem ze dne 12. 2. 2019, č. j. 22 Af 114/2017-57, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Toto rozhodnutí krajského soudu Nejvyšší správní soud zrušil rozsudkem ze dne 15. 2. 2021, č. j. 1 Afs 73/2019-71. Důvodem byl nesprávný závěr krajského soudu, že výzva finančního úřadu ze dne 23. 12. 2015 byla nezákonná a že finanční úřad neunesl důkazní břemeno. Nejvyšší správní soud krajskému soudu vytkl rovněž nesprávné posouzení využitelnosti informací a podkladů z mezinárodního dožádání a na rozdíl od krajského soudu považoval napadené rozhodnutí za přezkoumatelné.

[3] Krajský soud proto ve věci rozhodoval podruhé, přičemž shora označeným rozsudkem žalobu zamítl.

[4] Nepřisvědčil námitce prekluze práva stanovit daň, neboť i pro daň z příjmů právnických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2010 platí § 17a písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, podle kterého je zdaňovacím obdobím kalendářní rok. Lhůta pro vyměření daně začala běžet znovu v důsledku vydání výzvy k podání řádného daňového tvrzení, která byla žalobkyni doručena dne 20. 12. 2013. Daňová kontrola tedy byla dne 10. 12. 2015 zahájena ve lhůtě a od zahájení daňové kontroly začala běžet opět nová lhůta ve smyslu § 148 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Krajský soud v tomto smyslu nevyhověl návrhu žalobkyně na přerušování řízení s ohledem na probíhající řízení před rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 9 Afs 95/2021, neboť dle jeho názoru nemohlo dojít k uplynutí lhůty pro stanovení daně ani při plné aplikaci § 148 odst. 5 daňového řádu.

[5] Po posouzení otázek týkajících rozložení důkazního břemene krajský soud dospěl k závěru, že žalobkyně svá tvrzení neprokázala. Za stěžejní považoval závěry vyplývající z rozsudku Soudního dvora EU ze dne 26. 2. 2019 ve spojených věcech C-115/16, C-118/16, C-119/16 a C-299/16 (*N Luxembourg 1 a další*). Odkázal na definici pojmu skutečný vlastník v rámci práva EU v čl. 1 odst. 4 směrnice rady 2003/49/ES ze dne 3. 6. 2003, o společném zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států. Ve spojení s § 19 odst. 6 zákona o daních z příjmů uzavřel, že skutečným vlastníkem je subjekt (entita), který takové příjmy nejen obdrží do své dispoziční sféry, ale může jimi libovolně nakládat, ovládat a užívat je a mít z nich skutečné výhody bez toho, že by byl smluvně nebo dle zákona povinen tento příjem někomu dalšímu předat. Určující je, zda příjemce poplatků má z přijatých poplatků hospodářský prospěch, a tudíž může svobodně určit, jak budou využity.

[6] Z obsahu daňového spisu dle krajského soudu plyne, že žalobkyně nepředložila žádný relevantní důkaz, který by svědčil o tom, že společnost RSC & RDS S. A. a sesterské společnosti DIGI Slovakia s.r.o. a DIGI Távközlési és Szolgáltató Kft. (společně dále také jako „distributoři“) byly jejich skutečnými vlastníky. Na základě předložených listin, tvrzení samotné žalobkyně, jakož i dalších skutečností, zejména pak informací obdržených z mezinárodního dožádání, bylo zjištěno, že distributoři, kterým žalobkyně na základě smluvních ujednání hradila licenční poplatky, byli jejich okamžitými příjemci, avšak byli smluvně omezeni v nakládání s nimi, neboť byli povinni obdrženou platbu postoupit další

pokračování

osobě. Nebyli proto skutečnými vlastníky licenčních poplatků. Na tom nic nemění, že o přijatých licenčních poplatcích účtovali jako o vlastních příjmech či že platby nebyly formálně odděleny od ostatních peněžních prostředků na účtech ani zda podléhaly rumunské srážkové dani. Správce daně totiž pouze na podkladě dostupných podkladů ověřoval, zda distributoři jsou skutečnými vlastníky, jak tvrdila žalobkyně. V tomto smyslu krajský soud nepovažoval za přílehlavý odkaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 5. 2013, č. j. 9 Afs 38/2012-40. Ze shodných důvodů neakceptoval důkazní návrhy žalobkyně, neboť nemohly vést k prokázání tvrzení žalobkyně.

[7] K námitce, že ze strany správce daně mělo být postaveno na jisto, kdo je skutečným vlastníkem poplatků, a proto měly být aplikovány příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění, krajský soud uvedl, že rozhodnutí žalovaného je postaveno na závěru, že nebylo možné stvrdit subjekt, který je skutečným vlastníkem licenčních poplatků. Daňové orgány proto nepostupovaly nezákonně, jestliže neaplikovaly ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění.

II. Obsah kasační stížnosti

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

[9] Považuje za nepřijatelný postup krajského soudu, který napadený rozsudek založil pouze na závěrech Soudního dvora EU ve spojení s § 19 odst. 6 zákona o daních z příjmů, aniž by jakkoliv reagoval na žalobní argumentaci k výkladu skutečného vlastníka dle příslušných smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle Modelové smlouvy OECD a souvisejícího komentáře. Krajský soud neodůvodnil, proč argumentaci stěžovatelky ignoroval a místo toho svůj závěr opřel o rozsudek Soudního dvora EU k výkladu směrnice EU, které se stěžovatelka nedovolávala a která v daném období nebyla implementována do českého práva. Stěžovatelka zdůrazňuje, že její argumentace k výkladu pojmu skutečného vlastníka v pramenech OECD je pro posouzení dané věci klíčová.

[10] Krajský soud se dále nevyjádřil k významným skutečnostem, na které stěžovatelka upozorňovala, zejména vyjádření rumunského správce daně, který potvrdil, že společnost RSC & RDS S. A. je skutečným vlastníkem příjmů z licenčních poplatků, a kurzovému riziku nesenému distributory jakožto významnému aspektu ovlivňujícímu prospěch příjemce.

[11] Nad rámec nepřezkoumatelnosti stěžovatelka namítá nesprávné posouzení právní otázky určení skutečných vlastníků vyplácených příjmů. Zdůrazňuje, že krajský soud založil své závěry na výkladu nerelevantní právní úpravy a naopak nezohlednil relevantní právní úpravu a související výkladové pomůcky. Účelem konceptu skutečného vlastníka je zabránění zneužívání výhod vyplývajících ze smluv o zamezení dvojímu zdanění. Mateřská společnost řídí celou skupinu působící v několika státech a sama vyvíjí rozsáhlé politické aktivity, zřejmě se tedy nejedná o průtokovou společnost. Bez zapojení distributorů by stěžovatelka vysílací práva buď nezískala, nebo získala za méně výhodných podmínek. Nemůže se jednat o zneužívání daňových výhod. Pokud by stěžovatelka hradila licenční

poplatky do sídla tvůrců programů, dosáhla by stejného, případně i výhodnějšího daňového režimu.

[12] Krajský soud navíc vyložil hospodářský prospěch v úzkém slova smyslu jako účetní zisk z dané operace. V ekonomické realitě má přitom prospěch pro podnikatele i řadu jiných podob. Zavázali-li se distributoři hradit výrobcům programů licenční poplatky za poskytnutá vysílací práva, aniž by sami měli jistotu ohledně jejich vymahatelnosti, činili tak s předpokladem hospodářského prospěchu. V řízení ani nebylo prokázáno, že by distributoři měli přijaté platby postupovat výrobcům programů, jak tvrdí krajský soud. Případný závazek předat platbu se přitom musí vztahovat přímo k dané platbě a nezahrnovat smluvní či právní závazky nespojené s přijatou platbou. Stěžovatelka v řízení uvedla skutečnosti, které dokládají, že distributoři jsou skutečnými vlastníky přijatých licenčních poplatků. Ty krajský soud nepovažoval za relevantní. Rovněž nesprávně vyhodnotil otázku nutnosti aplikace smluv o zamezení dvojího zdanění jiného subjektu, který byl finančním úřadem označen za skutečného vlastníka.

[13] K uvedené argumentaci stěžovatelka doplnila odkaz na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 18. 4. 2023, č. j. 29 Af 62/2018-214, kterým zrušil rozhodnutí žalovaného týkající se hrazení licenčních poplatků stěžovatelkou za zdaňovací období roku 2011. Dle názoru Krajského soudu v Brně se měl žalovaný podrobněji věnovat hodnocení předložených důkazů.

III. Vyjádření žalovaného a replika stěžovatelky

[14] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti nepovažoval napadený rozsudek za nepřezkoumatelný. Modelová smlouva OECD je toliko výkladovou pomůckou. Vyšel-li krajský soud z jiných zdrojů, nepředstavuje to vadu napadeného rozsudku. K tomu žalovaný připomněl, že užití pojmu skutečný vlastník dle rozsudku Soudního dvora EU vychází z článku 11 Modelové smlouvy OECD. Krajský soud neaplikoval dosud neimplementovaný předpis, nýbrž se při výkladu pojmu skutečný vlastník inspiroval rozsudkem Soudního dvora EU. Nepřezkoumatelný není napadený rozsudek ani co se týče odpovědi rumunských daňových orgánů. Krajský soud k této otázce citoval závěr Nejvyššího správního soudu a uvedl, že je jeho právním názorem vázán. Pokud jde o otázku nesení kurzového rizika, její nevyhodnocení krajským soudem nemůže způsobit nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, neboť jde o dílčí skutečnost, která nemá ve vztahu k možnosti distributorů zacházet s příjmy vypovídající hodnotu.

[15] Žalovaný připomněl, že nikdy netvrdil, že model obchodování byl vytvořen pouze za účelem získání daňové výhody a že nemá jiné racionální ekonomické opodstatnění. Ze zjištěného skutkového stavu nicméně plyne, že distributoři přijaté licenční poplatky v podstatě v totožné výši posílali dál. Proto nemohli být považováni za jejich skutečné vlastníky. Pojem skutečný vlastník přitom není prostředkem, který by byl zaveden čistě za účelem předcházení daňovým únikům. Jedná se o kritérium, na základě kterého lze využít osvobození od daně či nižší sazby daně, což představuje výjimku ze zdanění, jejímž prostřednictvím se stát za předem stanovených podmínek vzdává části daňových příjmů. Součástí těchto podmínek je unesení důkazního břemene daňového subjektu.

pokračování

[16] Jakkoli může ze zprávy o daňové kontrole vyplývat, že finanční úřad za skutečné vlastníky licenčních poplatků považoval výrobce programů, žalovaný tento závěr nepřejal. Jak správně uvedl krajský soud, žalovaný uzavřel, že na základě provedení dokazování nebylo možné stvrdit subjekt, který je skutečným vlastníkem licenčních poplatků. Pakliže stěžovatelka nedoložila, kdo je skutečným vlastníkem licenčních poplatků, nebylo postaveno najisto, kterou (a zda nějakou) smlouvu o zamezení dvojího zdanění bylo možné aplikovat. Odkaz stěžovatelky na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2013, č. j. 9 Afs 38/2012-40, je nepřiléhavý. V nyní projednávané věci stěžovatelka nezměnila své tvrzení, pouze alternativně navrhla, aby žalovaný aplikoval smlouvy o zamezení dvojího zdanění se zeměmi, jejichž daňovými rezidenty jsou dodavatelé programů, pokud je považuje za skutečné vlastníky licenčních poplatků. Žalovaný však má za to, že není úkolem daňových orgánů provádět dokazování za účelem potvrzení či vyvrácení všech hypotetických skutkových alternativ k tvrzením daňového subjektu. S návrhem stěžovatelky se žalovaný řádně vypořádal.

[17] Na vyjádření žalovaného **stěžovatelka** reagovala replikou, ve které zopakovala své argumenty z kasační stížnosti a zdůraznila, že z rozhodnutí žalovaného jednoznačně vyplývá, že skutečnými vlastníky byli výrobci programů. Žalovaný proto měl uplatnit příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Ostatně pokud by žalovaný nepřevzal tento názor finančního úřadu, musel by stěžovatelku seznámit se změnou právní kvalifikace, což neučinil. Stěžovatelka považovala za skutečné vlastníky licenčních poplatků distributory. Pro případ, že by žalovaný toto právní posouzení odmítl, označila alternativně jako skutečné vlastníky výrobce. S tím se žalovaný vypořádal zcela nedostatečně a krajský soud jeho postup potvrdil. Nakonec se stěžovatelka ohradila i vůči tvrzení žalovaného o nepřiléhavosti rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2013, č. j. 9 Afs 38/2012-40.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

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

[19] Kasační stížnost není důvodná.

[20] Nejvyšší správní soud se v první řadě zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti, neboť jen u rozhodnutí přezkoumatelného lze zpravidla vážit další kasační námitky. Takovou vadu Nejvyšší správní soud v odůvodnění napadeného rozsudku neshledal. Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu je krajský soud povinen se vypořádat s obsahem a smyslem žalobní argumentace. Požadavek náležitého odůvodnění rozhodnutí soudu nelze interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každý jednotlivý argument (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-130, či ze dne 12. 3. 2024, č. j. 4 Afs 119/2022-47, nebo usnesení Ústavního soudu ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10). Postačí, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví vlastní ucelenou argumentaci, v jejíž konkurenci námitky jako celek neobstojí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017-38, či ze dne 5. 4. 2023, č. j. 6 Afs 384/2021-31).

[21] Stěžovatelce lze přisvědčit v tom, že krajský soud výslovně nereagoval na její žalobní argumentaci k výkladu skutečného vlastníka dle příslušných smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle Modelové smlouvy OECD a souvisejícího komentáře. V reakci na žalobní námitky však předložil vlastní ucelenou argumentaci a vyložil pojem skutečný vlastník, ze kterého následně vycházel. Z napadeného rozsudku je patrné, jak krajský soud hodnotil otázky podstatné pro rozhodnutí projednávané věci, není tudíž nepřezkoumatelný ve smyslu výše citované judikatury. Správnost postupu a závěrů krajského soudu je samostatnou otázkou, ke které se Nejvyšší správní soud vyjádří níže.

[22] Nejvyšší správní soud neshledal nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku ani v tom, že krajský soud nereagoval na dílčí námitky stěžovatelky odkazující na vyjádření rumunského správce daně a kurzové riziko, které nesli distributoři. Vyjádření rumunského správce daně ze dne 24. 10. 2017 bylo získáno a do správního spisu založeno na základě mezinárodního dožádání. Zákonností dotazů zasláných zahraničním správcům daně se Nejvyšší správní soud zabýval již v prvním rozsudku v této věci. V něm shledal položené dotazy zákonnými, a zároveň připomenul, že názor cizozemského správce daně pro tuzemského správce daně není závazný. Krajský soud v bodě 14 napadeného rozsudku citoval závěr Nejvyššího správního soudu a následně v bodě 15 správně uvedl, že je tímto názorem vázán. Nebylo proto třeba již opakovat uvedený závěr konkrétně ve vztahu k vyjádření rumunského správce daně. Co se týče kurzového rizika, to stěžovatelka v žalobě uvedla jako příklad nesení rizik distributory. Nesení rizik spojených s úhradou licenčních poplatků spolu s dalšími skutečnostmi dle stěžovatelky svědčilo o plné kontrole distributorů nad přijatými licenčními poplatky od stěžovatelky. Krajský soud v bodě 38 shrnul, proč distributory označené stěžovatelkou nelze považovat za skutečné vlastníky licenčních poplatků a proč dospěl k závěru, že se nemohli svobodně rozhodnout, jak naloží s přijatými platbami licenčních poplatků. To, že nereagoval na každou jednotlivou dílčí námitku stěžovatelky, nezakládá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

[23] Pro úplnost Nejvyšší správní soud konstatuje, že ověřil, že krajský soud reagoval na všechny stěžejní námitky stěžovatelky. Ač odůvodnění napadeného rozsudku jistě mohlo být pregnantnější, Nejvyšší správní soud je považuje za dostatečné pro věcný přezkum závěrů krajského soudu.

[24] Jádrem sporu mezi účastníky řízení je otázka, jaká měla být v projednávaném případě sazba daně z příjmů z licenčních poplatků. Aby bylo možné uvažovat o snížené sazbě daně podle smluv o zamezení dvojího zdanění, muselo by být v řízení prokázáno, že distributoři označení stěžovatelkou byli skutečnými vlastníky licenčních poplatků.

[25] Licenční poplatky podléhají podle § 36 odst. 1 písm. a) bod 1 zákona o daních z příjmů sazbě daně 15 %. Podle § 37 zákona o daních z příjmů se ustanovení tohoto zákona použije, jen pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak. S ohledem na daňové rezidentství distributorů přicházely v úvahu smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené mezi Českou republikou na straně jedné a Rumunskem (č. 180/1994 Sb.), Slovenskou republikou (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. Licenční poplatky mohou být zdaněny rovněž ve smluvním státě, v němž mají zdroj, avšak je-li příjemce skutečným vlastníkem

pokračování

(podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené mezi Českou republikou a Slovenskou republikou „jestliže je skutečný vlastník licenčních poplatků rezidentem druhého smluvního státu“), daň nepřesáhne 10 % hrubé částky licenčních poplatků.

[26] Jak Nejvyšší správní soud uvedl již v rozsudku ze dne 12. 11. 2019, č. j. 10 Afs 140/2018-33, podle bodu 4.3 komentáře k čl. 12 Modelové smlouvy OECD je příjemce licenčních poplatků jejich skutečným vlastníkem tehdy, pokud jich může užívat a požívat bez omezení a není ze zákona či ze smlouvy povinen předat platby jiné osobě („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“.). Citovaný komentář tedy říká jinými slovy totéž jako § 19 odst. 6 zákona o daních z příjmů, podle kterého je příjemce licenčních poplatků jejich skutečným vlastníkem, pokud tyto platby přijímá ve svůj vlastní prospěch, a nikoliv jako zprostředkovatel, zástupce nebo zmocněnec pro jinou osobu.

[27] Lze se tedy plně ztotožnit s krajským soudem (bod 35 napadeného rozsudku) a žalovaným (body 30 až 32 rozhodnutí žalovaného), že skutečným vlastníkem je subjekt, který příjmy v podobě licenčních poplatků nejen obdrží do své dispoziční sféry, ale může jimi libovolně nakládat, ovládat a užívat je bez toho, že by byl smluvně nebo dle zákona povinen tento příjem někomu dalšímu předat. Tento závěr platil již před účinností právní úpravy osvobození od daně zavedené směrnicí Rady 2003/49/ES a rozsudkem *N Luxembourg 1 a další*, ze kterého vycházel krajský soud.

[28] Z tohoto důvodu napadený rozsudek obstojí, přestože krajský soud při výkladu pojmu skutečný vlastník licenčních poplatků nesprávně vycházel vedle znění a smyslu § 19 odst. 6 zákona o daních z příjmů ze směrnice Rady 2003/49/ES a rozsudku *N Luxembourg 1 a další*. Vnitrostátní právní úprava přijatá na základě směrnice Rady 2003/49/ES nabyla účinnosti až dne 1. 1. 2011 a její aplikace na nyní projednávaný případ nebyla možná. Nelze však opomenout, že ani před tímto okamžikem není již účinná směrnice pro výklad vnitrostátního členského státu zcela bez významu a může představovat pomůcku při výkladu nejasných či problematických pojmů. Směrnice Rady 2003/49/ES a rozsudek *N Luxembourg 1 a další* v projednávané věci tudíž mohly sloužit jako pomůcka při výkladu, nikoli podstatný zdroj, jak uvedl krajský soud. Pojmy vnitrostátního práva nelze bez dalšího ztotožňovat s pojmy unijního práva. Krajský soud měl na projednávaný případ na základě § 37 zákona o daních z příjmů aplikovat smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zabývat se možností uplatnění snížené sazby daně dle jejich čl. 12 a tedy pojmem skutečný vlastník jako podmínkou pro její uplatnění. Relevantními prameny při výkladu jsou vedle § 19 odst. 6 zákona o daních z příjmů rovněž Modelová smlouva OECD a komentář k ní, jak vyplývá např. z již citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2019, č. j. 10 Afs 140/2018-33, či ze dne 21. 2. 2024, č. j. 4 Afs 63/2022-48. Vzhledem k tomu, že výklad pojmu skutečný vlastník provedený krajským soudem se shoduje s výkladem dle příslušných mezinárodních smluv a souvisejících pramenů, jak plyne z výše citované judikatury, nemělo pochybení krajského soudu vliv na zákonnost jeho rozhodnutí a nepředstavuje důvod pro zrušení napadeného rozsudku.

[29] Stěžovatelka považuje výklad pojmu skutečný vlastník provedený krajským soudem za příliš zužující a nesouhlasí s tím, že bez uplatnění ziskové marže je vyloučeno, aby podnikatelé měli prospěch z jednotlivých transakcí. Obecně vzato lze se stěžovatelkou jistě souhlasit. V nyní projednávaném případě však krajský soud termín hospodářský prospěch spojil s možností svobodně určit, jak budou přijímané licenční poplatky využity (viz bod 37 napadeného rozsudku). Ke svému závěru o tom, že distributoři z nich neměli hospodářský prospěch, nedospěl pouze na základě absence ziskové marže, ale rovněž z povahy zapojených subjektů, ceny určené podle předplatitelů a nemožnosti se svobodně rozhodnout, jak naloží s přijatými platbami (viz bod 38 napadeného rozsudku). Na základě zjištěných skutečností krajský soud dospěl k závěru, že distributoři nejsou jejich skutečnými vlastníky, a Nejvyšší správní soud se s ním ztotožňuje. Pro úplnost dodává, že neshledal ani naplnění stěžovatelkou prezentovaných čtyř kritérií, která dle jejího názoru mají vyplývat z komentáře k Modelové smlouvě OECD. Kritérium nesení rizik ze stěžovatelkou odkazovaných částí komentáře nevyplývá. Ostatní kritéria jsou obsažena již ve výše citované zákonné definici a vztahuje se k nim již uvedený závěr, že ze zjištěných skutečností vyplývá, že distributoři nebyli skutečnými vlastníky výnosů z licenčních poplatků.

[30] 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. Maďarský i slovenský správce daně v rámci mezinárodní výměny informací finančnímu úřadu sdělili, že dané společnosti postupují licenční poplatky obdržené od stěžovatelky provozovatelům vysílání, se kterými uzavřeli příslušné smlouvy, a to ve výši fakturované stěžovatelce. Rumunský správce daně finančnímu úřadu sdělil, že rumunský daňový subjekt dle jeho vyjádření platí jednotlivým poskytovatelům náklady za práva přenášet kanály a poté dané náklady fakturuje svým přidruženým společnostem (vč. stěžovatelky) v závislosti na počtu předplatitelů bez přidání ziskové marže. Souvislost plateb vyplývá již jen z jejich účelu a shodné výše přijatých a vyplácených poplatků. Nejvyšší správní soud v této otázce nepovažuje za rozhodné, zda měli distributoři jistotu ohledně jejich vymahatelnosti na straně stěžovatelky.

[31] Nutno uvést, že krajský soud nezpochybňoval ekonomickou racionalitu fungování společnosti RSC & RDS S. A. jakožto mateřské společnosti a jejich sesterských společností, jak popisuje stěžovatelka v kasační stížnosti, a že tak nečinil ani žalovaný. Závěr žalovaného o povaze společností coby průtokových se vztahuje toliko k přeposílání přijatých licenčních poplatků dalším subjektům, nikoli k podnikatelským aktivitám zapojených společností jako takovým. Netvrdil ani, že by se v případě stěžovatelky jednalo o snahu o zneužívání daňových výhod. Rozhodnutí žalovaného je postaveno na závěru, že nebylo možno stvrdit subjekt, který je skutečným vlastníkem licenčních poplatků, resp. jeho daňové rezidentství (bod 56 rozhodnutí žalovaného). Za takové situace žalovaný nemohl v případě stěžovatelky použít nižší sazbu daně z příjmů právnických osob. Krajský soud tak správně uzavřel, že daňové orgány nepostupovaly nezákonně.

[32] Nelze se ztotožnit ani s názorem stěžovatelky, že finanční úřad zřetelně určil skutečného vlastníka, a daňové orgány měly aplikovat smlouvy o zamezení dvojího zdanění ve vztahu k jiným subjektům. Stěžovatelka v průběhu daňového řízení setrvale tvrdila, že skutečnými vlastníky jsou distributoři. Finanční úřad proto vedl dokazování

pokračování

tak, aby ověřil její tvrzení. V doplnění odvolání ze dne 30. 6. 2017 stěžovatelka uvedla, že pokud správce daně setrvává na svém názoru, že distributoři nejsou skutečnými vlastníky, má si učinit závěr o tom, kdo jimi jsou. Odkázala přitom na závěr finančního úřadu, že skutečnými vlastníky byli výrobci programů. S tímto závěrem správce daně se však žalovaný neztotožnil, o čemž stěžovatelku informoval v seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvě k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 10. 5. 2017, č. j. 20976/17/5200-11431-706871, kde uvedl, že sazba daně může být modifikovaná mezinárodní smlouvou, pokud je příjemce skutečným vlastníkem licenčních poplatků, a konstatoval, že z informací obdržených prostřednictvím mezinárodní výměny informací nebylo možné stvrdit subjekt, který je skutečným vlastníkem licenčních poplatků. Stěžovatelka přesto nepředložila žádné podklady relevantní pro dané zdaňovací období, které by dokládaly její tvrzení, ani svou argumentaci stran jiných subjektů jakožto skutečných vlastníků nedoplnila. Rozhodnutí žalovaného tak pro ni nemohlo být překvapivé. V tomto smyslu se nyní projednávaná věc odlišuje od případu řešeného Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 25. 5. 2013, č. j. 9 Afs 38/2012-40, neboť tamní stěžovatel předložil daňovým orgánům důkazy v souladu s interním pokynem žalovaného, a přesto jej žalovaný neinformoval, že je nepovažuje za věrohodné ani mu nedal dostatečný prostor pro předkládání důkazních prostředků.

[33] Na závěr Nejvyšší správní soud k odkazu stěžovatelky na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 18. 4. 2023, č. j. 29 Af 62/2018-214, uvádí, že tam projednávaná věc se od nyní projednávané věci rovněž odlišuje. Týká se zdaňovacího období roku 2011, tedy již doby za účinnosti nové právní úpravy přijaté na základě směrnice Rady 2003/49/ES, a stěžovatelka v tamním případě ke svému tvrzení daňovým orgánům předložila potřebné doklady.

V. Závěr a náhrada nákladů řízení

[34] Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnými všechny stěžovatelkou uplatněné námitky. Proto kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s.

[35] O nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 a 7 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalovanému nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 10. dubna 2024

JUDr. Filip Dienstbier, Ph.D.
předseda senátu