



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Martina Jakuba Bruse v právní věci žalobkyně: **YOLT Services s.r.o.**, Sokolská 1605/66, Praha 2, zast. advokátem JUDr. Davidem Vostrejžem, Vrchlického sad 1893/3, Brno, proti žalovanému: **Odvolační finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 11. 2017, čj. 49123/17/5200-11431-706871, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 18. 1. 2023, čj. 25 Af 3/2018-160,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 18. 1. 2023, čj. 25 Af 3/2018-160, **se ruší.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 11. 2017, čj. 49123/17/5200-11431-706871, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o žalobě a řízení o kasační stížnosti částku **77 938 Kč** k rukám advokáta JUDr. Davida Vostrejže do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

1. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj stanovil žalobkyni (resp. její právní předchůdkyni DIGI Czech Republic s.r.o., která zanikla k 1. 10. 2015 bez likvidace fúzí sloučením) k přímé úhradě daň z příjmů právnických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně

- dodatečným platebním výměrem ze dne 8. 2. 2017 za zdaňovací období (ZO) roku 2012 ve výši 13 743 736 Kč, a
- dodatečným platebním výměrem ze dne 15. 5. 2017 za ZO 2013 ve výši 9 237 463 Kč.

Proti platebním výměrům podala žalobkyně odvolání. V záhlaví označeným rozhodnutím žalovaný změnil částky daně stanovené k přímé úhradě na 13 415 090 Kč za ZO 2012 a 8 955 792 Kč za ZO 2013 a současně změnil související penále.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu, které krajský soud vyhověl a rozsudkem ze dne 12. 2. 2019 rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Proti rozsudku podal žalovaný kasační stížnost. Rozsudkem ze dne 30. 3. 2021, čj. 10 Afs 80/2019-65, NSS zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Důvodem byl nesprávný závěr krajského soudu, že výzvy finančního úřadu k prokázání skutečností potřebných pro stanovení daně nejsou dostatečně zdůvodněny. Finanční úřad objasnil, na základě jakých skutečností zpochybňuje účetnictví žalobkyně a z jaké konkrétní právní úpravy vychází. Žalobkyně na výzvy nereagovala, ačkoli byla seznámena s následky své nečinnosti (přešlo na ni důkazní břemeno). NSS krajskému soudu vytkl rovněž nesprávné posouzení využitelnosti informací a podkladů z mezinárodního dožádání. Názor cizozemského správce daně není pro české daňové orgány závazný, a proto si musejí samy (na základě dostatečných důkazů) učinit úsudek o tom, kdo je skutečným vlastníkem příjmů z licenčních poplatků. NSS také poznamenal, že žalovaný považoval příjemce licenčních poplatků (tj. mateřskou a sesterské společnosti žalobkyně, od nichž žalobkyně získávala vysílací práva, dále souhrnně jako spřízněné společnosti) za jednající ve prospěch žalobkyně, nikoliv provozovatelů televizního vysílání či výrobců programů (dále souhrnně jako výrobci programů). Tím NSS nijak nepředjímá, zda je správný názor žalovaného, podle něhož spřízněné společnosti byly pouze zprostředkovateli, a ne skutečnými vlastníky příjmů z licenčních poplatků.

[3] Krajský soud ve věci rozhodoval podruhé a v záhlaví označeným rozsudkem žalobu zamítl.

2. Kasační řízení

[4] Žalobkyně (stěžovatelka) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností. Namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů, neboť krajský soud založil své rozhodnutí pouze na závěrech SDEU ve spojení s § 19 odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Krajský soud nereagoval na žalobní argumentaci ohledně výkladu pojmu skutečný vlastník podle příslušných smluv o zamezení dvojího zdanění (SZDZ) a modelové smlouvy OECD. Rovněž se nevypořádal s vyjádřením rumunského správce daně ze dne 24. 1. 2017 ani s argumentací o nesení kurzovního rizika.

[5] Dále stěžovatelka namítá nesprávné právní posouzení skutečných vlastníků příjmů z licenčních poplatků, jež stěžovatelka vyplácela. Krajský soud vycházel z 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, z rozsudku SDEU 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*), a dále z § 19 odst. 6 zákona o daních z příjmů, které nejsou relevantní. Aplikační přednost totiž mají mezinárodní SZDZ. Podle komentáře k modelové smlouvě

pokračování

OECD je účelem konceptu skutečného vlastníka zabránit zneužívání výhod plynoucích ze SZDZ. Funkcí spřízněných společností není vyhnout se zdanění, ale jedná se o mediální skupinu s rozsáhlými podnikatelskými aktivitami. Nelze učinit závěr o „průtokové organizaci“. Stěžovatelka by bez spřízněných společností nezískala vysílací práva (příp. by je získala za méně výhodných podmínek). Pokud by stěžovatelka hradila licenční poplatky přímo do zemí sídla výrobců programů (zejm. Velká Británie a USA), dosáhla by stejného nebo i výhodnějšího daňového režimu. Krajský soud zúžil posouzení skutečného vlastnictví příjmů toliko na hospodářský prospěch, i ten však vykládá úzce – pouze jako účetní zisk z dané operace (ziskovou marží). V ekonomické realitě přitom prospěch může mít řadu jiných podob (úspora transakčních nákladů, efektivita distribuce vysílání). Zavázaly-li se spřízněné společnosti hradit výrobcům programů poplatky za vysílací práva (aniž samy měly jistotu ohledně vymahatelnosti poplatků za licence udělené stěžovatelce), musely z podnikatelského hlediska předpokládat prospěch. Nelze uzavřít, že spřízněné osoby byly smluvně omezeny v nakládání s příjmy z licenčních poplatků pouze proto, že byly povinny hradit své závazky vůči výrobcům programů. V řízení před krajským soudem nebylo prokázáno, že by spřízněné společnosti musely „postupovat“ platby přijaté od stěžovatelky výrobcům programů. Z výkladu OECD plyne, že závazek předat platbu jiné osobě se musí vztahovat přímo k obdržené platbě. Nezahrnuje tedy smluvní či právní závazky nespojené s přijatou platbou, i když tyto závazky způsobí, že příjemce musí přijaté prostředky použít k jejich uspokojení. Kritéria svědčící o skutečném vlastnictví podle komentáře modelové smlouvy OECD jsou ve vztahu k příjmům z licenčních poplatků tato: (i) vlastnictví, (ii) užívání, (iii) nesení rizik a (iv) kontrola (ovládání) přijatých plateb. Spřízněné společnosti naplnily všechna tato kritéria.

[6] Stěžovatelka rovněž namítá, že pokud měly daňové orgány u některých plateb za prokazané, kdo je jejich skutečným vlastníkem (tj. výrobcí programů), měla být uplatněna SZDZ, přestože se jednalo o subjekt jiný, než který označila stěžovatelka. Také tuto otázku krajský soud posoudil nesprávně, neboť se spokojil s obecným tvrzením žalovaného, že v řízení nebylo možné zjistit skutečného vlastníka.

[7] Stěžovatelka navrhla, aby NSS zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[8] V podání ze dne 16. 6. 2023 stěžovatelka doplnila dříve uplatněnou argumentaci o odkaz na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 18. 4. 2023, čj. 29 Af 62/2018-214, kterým bylo zrušeno rozhodnutí žalovaného v obdobné věci týkající se ZO 2011. Důvody pro zrušení rozhodnutí žalovaného jsou podle stěžovatelky zcela přílehlavé na nyní projednávanou věc.

[9] Žalovaný se ve vyjádření ztotožnil se závěry krajského soudu a uvedl, že napadený rozsudek není nepřezkoumatelný. Krajský soud vyšel při výkladu pojmu skutečný vlastník z rozsudku SDEU, v němž se konstatuje, že užití tohoto pojmu ve směrnici vychází z modelové smlouvy OECD. Dále zohlednil zrušující rozsudek NSS v této věci, v němž NSS konstatoval, že správce daně zásadně není vázán právním názorem cizozemského (zde rumunského) správce daně ohledně toho, kdo je skutečným vlastníkem příjmů. Kurzové riziko sice krajský soud výslovně nehodnotil, v napadeném rozsudku je však komplexní úvaha o tom, zda distributoři mohou být skutečnými vlastníky licenčních poplatků. Míra

kurzového rizika sama o sobě nemá vypovídací hodnotu. Spřízněné společnosti zajišťovaly stěžovatelce vysílací práva z pozice zprostředkovatele a licenční poplatky postupovaly dalším osobám, aniž s nimi mohly svobodně nakládat. Žalovaný nikdy netvrdil, že model obchodování byl vytvořen pouze za účelem získání daňové výhody. Předmětem věci je však otázka, zda byly spřízněné společnosti skutečným vlastníkem příjmů z licenčních poplatků, a tedy bylo možné uplatnit osvobození od daně či nižší sazbu. V tomto ohledu stěžovatelka neunesla důkazní břemeno. Na základě provedeného dokazování daňové orgány nezjistily subjekt, který je skutečným vlastníkem licenčních poplatků. Nebylo možné postavit najisto, zda vůbec a jaká SZDZ by měla být aplikována. Žalovaný nemohl bez dalšího vědět ani předpokládat, zda výrobci (resp. dodavatelé) programů nepostupují licenční poplatky dalším osobám či nebyli jinak omezeni v dispozici s nimi. Nepostačí samotná identifikace výrobce programu a poukaz na to, že se jedná o daňového rezidenta určitého státu. Nyní posuzovaný případ je skutkově a právně odlišný od věci řešené v rozsudku NSS ze dne 23. 5. 2013, čj. 9 Afs 38/2012-40. V citovaném rozsudku NSS řešil případ změny tvrzení daňového subjektu v odvolacím řízení, zatímco v této věci stěžovatelka v odvolacím řízení setrvala na názoru, že skutečnými vlastníky jsou spřízněné společnosti. Pouze alternativně navrhla aplikaci SZDZ se zeměmi daňové rezidence výrobců programů. Úkolem daňových orgánů však není provádět dokazování za účelem potvrzení či vyvrácení všech hypotetických skutkových alternativ k tvrzením daňového subjektu.

[10] Žalovaný navrhl, aby NSS kasační stížnost zamítl.

[11] Stěžovatelka v replice setrvává na svém návrhu, opakuje a rozvádí své argumenty z kasační stížnosti. Napadený rozsudek je nepřezkoumatelný, neboť pouhý odkaz na předchozí rozsudek NSS je ve vztahu k vyjádření rumunského správce daně nedostatečný. Stěžovatelka dále konstatuje, že spřízněné společnosti se nezavázaly hradit platby přijaté od stěžovatelky výrobcům programů a ani od stěžovatelky nedostávaly pokyny, jak s přijatými licenčními poplatky naložit. Žalovaný svým postupem brání stěžovatelce, aby využila daňové výhody plynoucí ze SZDZ, přestože přejímá závěr finančního úřadu, že skutečnými vlastníky licenčních poplatků jsou výrobci programů. Jestliže žalovaný s názorem finančního úřadu nesouhlasil, měl stěžovatelku seznámit se změnou právní kvalifikace ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu. Stěžovatelka opětovně odkázala na rozsudek Krajského soudu v Brně čj. 29 Af 62/2018-214. Žalovaný měl dostatek poznatků potřebných k určení, kterou SZDZ lze aplikovat. Stěžovatelka ve vztahu k výrobcům programů nenavrhovala „alternativní skutkový stav“, ale právní posouzení pro případ, že by žalovaný nepřijal původní způsob zdanění. Stěžovatelka původně považovala za skutečné vlastníky licenčních poplatků spřízněné společnosti. To ji však nemůže diskvalifikovat z možnosti uplatnit zdanění podle SZDZ ve vztahu k výrobcům programů jako skutečným vlastníkům (dospěly-li k takovému závěru daňové orgány na základě provedeného dokazování).

[12] Podáním ze dne 17. 4. 2024 stěžovatelka reaguje na rozsudek NSS ze dne 10. 4. 2024, čj. 6 Afs 56/2023-48, jenž se týká obdobné věci (ZO 2010). Stěžovatelka upozorňuje, že v nyní projednávané věci (na rozdíl od případu řešeného citovaným rozsudkem) dokládala na podporu svých tvrzení ohledně jiných subjektů – skutečných vlastníků – seznamy výrobců programů a jejich certifikáty daňové rezidence. Proto jsou závěry citovaného rozsudku nepřiléhavé.

pokračování

3. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[13] Kasační stížnost je důvodná.

[14] NSS úvodem připomíná, že ve věci již jednou rozhodoval o kasační stížnosti žalovaného rozsudkem čj. 10 Afs 80/2019-65. Kasační stížnost nyní podává stěžovatelka (žalobkyně), která prezentuje své námitky poprvé, a proto je tato stížnost přípustná (srov. např. rozsudek NSS ze dne 22. 3. 2017, čj. 6 Afs 102/2016-26, bod [22]).

3.1 Námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku

[15] NSS se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Stěžovatelce lze přisvědčit v tom, že krajský soud výslovně nereagoval na její žalobní argumentaci k výkladu skutečného vlastníka dle příslušných SZDZ 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 v tomto ohledu nepřezkoumatelný. Namítanou vadou napadený rozsudek netrpí ani z toho důvodu, že krajský soud výslovně nereagoval na vyjádření rumunského správce daně. Krajský soud v bodě 12 napadeného rozsudku ocitoval závěr NSS z rušícího rozsudku a v bodě 13 doplnil, že je tímto názorem vázán. Podle NSS není nezbytné, aby krajský soud opakoval tento závěr vlastními slovy. K výslovnému nevypořádání kurzového rizika NSS konstatuje, že stěžovatelka jej v žalobě uvedla jako příklad nesení rizik spřízněnými společnostmi, jenž spolu s dalšími skutečnostmi měl svědčit o plné kontrole těchto společností nad přijatými licenčními poplatky. Krajský soud v bodě 30 shrnul, proč spřízněné společnosti nelze považovat za skutečné vlastníky licenčních poplatků (neboť se nemohly svobodně rozhodnout, jak s příjmy z licenčních poplatků naloží). To, že krajský soud nereagoval na každou jednotlivou dílčí námitku stěžovatelky, nezakládá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku (k totožné námitce téže stěžovatelky v obdobné věci srov. rozsudek NSS čj. 6 Afs 56/2023-48).

[16] NSS shrnuje, že ačkoliv posouzení krajského soudu mohlo být podrobnější, NSS neshledal kasační námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku důvodnou. Zákonosti právního posouzení se NSS věnuje dále.

3.2 Námitka nesprávného posouzení, zda jsou spřízněné společnosti skutečnými vlastníky

[17] Stěžovatelka namítá nesprávné posouzení otázky, zda spřízněné společnosti jsou skutečnými vlastníky příjmů z licenčních poplatků, či nikoliv. S tím souvisí posouzení, jestli tyto příjmy měly podléhat srážkové dani ve výši stanovené SZDZ uzavřenými se zeměmi daňové rezidence spřízněných společností. Při posouzení této námitky NSS vychází ze závěrů rozsudku čj. 6 Afs 56/2023-48, neboť se jednalo o věc týkající se shodné stěžovatelky a obdobné problematiky (ZO 2010). Odůvodnění krajského soudu a kasační námitky jsou totožné a NSS neměl důvod se od citovaného rozsudku odchýlit (v podrobnostech na něj odkazuje). Posouzení koresponduje rovněž se závěry Krajského soudu v Brně v rozsudku čj. 29 Af 62/2018-214 (ZO 2011), na který odkazuje stěžovatelka (pro úplnost však NSS

sděluje, že tento rozsudek je rovněž napaden kasační stížností, o které NSS doposud nerozhodl).

[18] Pojem skutečný vlastník příjmů z licenčních poplatků je třeba vykládat v souladu s významem, který předpokládá zákon o daních z příjmů, směrnice Rady 2003/49/ES (transponovaná do zákona o daních z příjmů), popř. relevantní SZDZ. Jako výkladové vodítko lze užít rovněž modelovou smlouvu OECD a závěry rozsudku *N Luxembourg 1 a další*. Citované prameny práva (a výkladové pomůcky) sledují tentýž cíl a výklad pojmu skutečný vlastník se v podstatě nijak neliší.

[19] Lze se plně ztotožnit s krajským soudem (body 26 až 28 napadeného rozsudku) a žalovaným (body [23] až [28] 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 podle zákona povinen tento příjem někomu dalšímu předat.

[20] Stěžovatelka považuje výklad pojmu skutečný vlastník, jak jej provedl krajský soud, za příliš zužující. Nesouhlasí s tím, že bez uplatnění ziskové marže je vyloučeno, aby podnikatelé měli prospěch z jednotlivých transakcí. V nyní projednávané věci je ovšem podstatné, že krajský soud spojil termín hospodářský prospěch s možností svobodně určit, jak budou využity příjmy z licenčních poplatků (bod 29 napadeného rozsudku). Podle krajského soudu nemohly spřízněné společnosti svobodně nakládat s příjmy z licenčních poplatků. Krajský soud vycházel nejen z absence ziskové marže spřízněných společností, ale také z povahy zapojených subjektů, ceny určené podle předplatitelů a nemožnosti se svobodně rozhodnout, jak bude naloženo s přijatými platbami (bod 30 napadeného rozsudku). NSS s tímto posouzením souhlasí a pro úplnost dodává, že se neztotožňuje s údajnými čtyřmi kritérii podle komentáře k modelové smlouvě OECD, jak je vymezila stěžovatelka. Kritérium nesení rizik totiž ze stěžovatelkou odkazovaných částí komentáře nevyplývá. Ostatní uváděná kritéria plynou rovněž ze zákona a daňové orgány i krajský soud je zohlednily.

[21] Stěžovatelka se domnívá, že případný závazek předat platbu jiné osobě se musí vztahovat přímo k obdržené platbě a nezahrnuje závazky nespojené s přijatou platbou. Také v tomto ohledu NSS souhlasí s posouzením šestého senátu, „že tyto podmínky byly v nyní řešené věci splněny. Maďarský i slovenský správce daně v rámci mezinárodní výměny informací finančnímu úřadu sdělili, že [spřízněné společnosti] postupují licenční poplatky obdržené od stěžovatelky [výrobci programů], se kterými uzavřely 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 společností (vč. stěžovatelky) v závislosti na počtu předplatitelů bez přidání ziskové marže. Souvislost plateb vyplývá již jen z jejich účelu a shodné výše přijatých a vyplacených poplatků. NSS v této otázce nepovažuje za rozhodné, zda měli distributoři jistotu ohledně jejich vymahatelnosti na straně stěžovatelky. Nutno uvést, že krajský soud nezpochybňoval ekonomickou racionalitu fungování [spřízněných 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

pokračování

takovým. Netvrdil ani, že by se v případě stěžovatelky jednalo o snahu o zneužívání daňových výhod“.

[22] Závěry krajského soudu a daňových orgánů, s nimiž se NSS ztotožňuje, lze shrnout následovně. V řízení před daňovými orgány bylo prokázáno, že spřízněné společnosti nejsou skutečnými vlastníky příjmů z licenčních poplatků hrazených stěžovatelkou, neboť jednaly v pozici zprostředkovatele (resp. zmocněnce stěžovatelky). Proto nemohla být daň z příjmů z licenčních poplatků posuzována podle SZDZ uzavřených se státy daňové rezidence spřízněných společností (tj. s Rumunskem, Maďarskem či Slovenskem). NSS neshledal důvodnou kasační námitku nesprávného právního posouzení otázky, zda spřízněné společnosti jsou skutečnými vlastníky příjmů z licenčních poplatků.

3.3 Námitka nesprávného posouzení otázky, zda bylo prokázáno, že skutečnými vlastníky jsou výrobci programů

[23] Dále stěžovatelka namítla nesprávné posouzení otázky týkající se prokázání jiného skutečného vlastníka než spřízněných společností, a to výrobců programů (s čímž souvisí případné zdanění licenčních poplatků s ohledem na SZDZ uzavřené mezi ČR a státy daňové rezidence výrobců programů). Mezi účastníky tak zůstává sporné, zda stěžovatelka unesla břemeno tvrzení a důkazní ohledně výrobců programů jako skutečných vlastníků licenčních poplatků, resp. zda k tomu od žalovaného dostala v odvolacím řízení dostatečný prostor. Nyní projednávaná věc je specifická v tom, že stěžovatelka po celou dobu trvá na tom, že skutečnými vlastníky licenčních poplatků jsou spřízněné společnosti. Otázka výrobců programů jako skutečných vlastníků je tedy „alternativní větví“ celého případu, v níž stěžovatelka reaguje na názor daňových orgánů.

[24] NSS připomíná, že licenční poplatky hrazené českým daňovým rezidentem osobě, která českým daňovým rezidentem není, podléhají v ČR (ve státě zdroje) srážkové dani. Sražení a odvedení srážkové daně je odpovědností plátce, tzn. českého daňového subjektu. Obecně platí, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Daňový subjekt tedy nese prvotní důkazní břemeno. Tuto svou povinnost splní předložením takových podkladů, které mohou dostatečným způsobem prokázat jeho tvrzení (zpravidla se bude jednat o účetnictví a jiné povinné záznamy). Přestože daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správci daně mohou vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví nebo jiné evidence. Správce daně je v takovém případě povinen prokázat existenci skutečností zakládajících vážné a důvodné pochybnosti o souladu předložených záznamů se skutečností. Považuje-li správce daně tvrzení či předkládané důkazy za vadné, nesprávné či neúplné, je zásadně jeho povinností o tom informovat daňový subjekt a umožnit mu reagovat [srov. § 8 odst. 1, § 86 odst. 2 písm. c), § 88 odst. 2, 4 a 5, § 92 odst. 5 písm. c), § 114 odst. 2 a 3 a § 115 odst. 1 a 2 daňového řádu]. Pokud správce daně prokáže skutečnosti, které zpochybňují předložené účetní nebo daňové doklady, tedy unese své důkazní břemeno, leží důkazní břemeno opět na daňovém subjektu (srov. rozsudky NSS čj. 9 Afs 38/2012-40 a čj. 10 Afs 80/2019-65).

[25] Daňový subjekt tedy má mít již v okamžiku vzniku povinnosti srazit daň jasno o tom, jakému režimu podléhá zdanění jeho příjmů a výdajů. Zároveň mu však nelze upřít

možnost změnit či uvést nová tvrzení týkající se zdanění jeho příjmů a výdajů a předložit zcela nové důkazy také v odvolacím řízení (srov. § 111 odst. 2 a § 114 odst. 2 daňového řádu). Daňové orgány nemohou odmítnout nová tvrzení a důkazy pouze s odkazem na jejich odlišnost od prvotního tvrzení daňového subjektu, tím spíše jedná-li se o reakci daňového subjektu na výsledek kontrolních zjištění správce daně. Odvolací řízení ovšem není volným pokračováním režimu daňové kontroly, neboť primárně slouží k odstranění vad, kterých se dopustil správce daně prvního stupně. Daňový subjekt si rovněž musí být vědom rizika jeho klesající věrohodnosti (srov. rozsudek NSS čj. 9 Afs 38/2012-40).

[26] V rozsudku čj. 9 Afs 38/2012-40 NSS uvedl, že „pro poskytnutí výhod plynoucích z příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění nepostačuje skutečnost, že příjemcem příjmů ze zdrojů na území České republiky je osoba, které je daňovým rezidentem konkrétního druhého státu. Tato osoba musí být i skutečným vlastníkem těchto příjmů a dané příjmy musí být podle daňového práva tohoto druhého státu považovány za příjmy této osoby. Splnění uvedených podmínek je plátce příjmu, který při výplatě příjmu zahraničnímu subjektu automaticky uplatňuje výhody plynoucí z příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění, povinen prokázat v rámci příslušného daňového řízení (např. daňová kontrola). K prokázání splnění těchto podmínek lze využít zejména:

- a) potvrzení o daňovém rezidentství v daném státě vydané zahraničním daňovým úřadem (pokud v dané zemi formulář takového potvrzení neexistuje, lze za tímto účelem použít analogie příslušného českého formuláře č. 25 5232); a
- b) prohlášení zahraniční osoby, že je skutečným vlastníkem příjmu a že daný příjem je podle daňového práva druhého státu považován za její příjem; a
- c) důkazní prostředky o splnění dalších podmínek stanovených příslušnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění, popř. vnitrostátním daňovým zákonem.

Uvedený pokyn [D-286 ke zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území ČR vydaného Ministerstvem financí, pozn. NSS] lze vnímat jako určitý návod pro daňové poplatníky ke zjištění, zda na jejich konkrétní mezinárodní transakce dopadá daná smlouva o zamezení dvojího zdanění. Jinými slovy tento pokyn stanovuje určité důkazní nároky na ověření režimu zdanění dané mezinárodní obchodní operace“.

[27] Z daňového spisu plynou následující skutečnosti podstatné pro posouzení kasační námitky.

[28] Výzvami ze dne 24. 11. 2016 (ZO 2012) a 18. 1. 2017 (ZO 2013) finanční úřad vyzval stěžovatelku k prokázání oprávněnosti uplatnění osvobození a snížené sazby daně z licenčních poplatků ve vztahu ke spřízněným společnostem. Ve výzvách finanční úřad konstatuje, že skutečnými vlastníky licenčních poplatků jsou provozovatelé televizního vysílání (NSS v tomto rozsudku užívá souhrnné označení „výrobci programů“, avšak v rekapitulaci daňového spisu ponechává tam užívané pojmy, pozn. NSS). Stěžovatelka na tyto výzvy ve stanovené lhůtě nereagovala. V úředních záznamech o výsledcích kontrolního zjištění ze dne 28. 12. 2016 (ZO 2012) a 22. 3. 2017 (ZO 2013) finanční úřad opakuje své stanovisko uvedené ve výzvách. Ve vyjádřeních ke kontrolním zjištěním ze dne 31. 1. 2017 (ZO 2012) a 18. 4. 2017 (ZO 2013) stěžovatelka setrvává na svém názoru, že skutečnými vlastníky jsou spřízněné společnosti. Zároveň sděluje, že jí není jasné, koho finanční úřad považuje za provozovatele televizního vysílání a proč právě on má být skutečným vlastníkem licenčních poplatků. V tomto ohledu by finanční úřad měl označit,

pokračování

jaké důkazy a skutečnosti považuje za rozhodné pro stanovení daňové povinnosti tak, aby stěžovatelka byla schopna reagovat. Ve zprávách o daňové kontrole ze dne 8. 2. 2017 (ZO 2012) a 9. 5. 2017 (ZO 2013) finanční úřad konstatuje, že licenční poplatky pouze „protékají“ přes spřízněné společnosti, které pro stěžovatelku zajišťovaly licencované programy, tj. televizní vysílání vyrobené televizními společnostmi. Skutečnými vlastníky licenčních poplatků jsou provozovatelé televizního vysílání. V návaznosti na výsledky daňové kontroly vydal finanční úřad dodatečné platební výměry.

[29] V odvolání ze dne 20. 3. 2017 (ZO 2012) stěžovatelka zopakovala své stanovisko týkající se skutečného vlastnictví příjmů z licenčních poplatků. V bodech 16 až 18 doplnění odvolání ze dne 23. 6. 2017 (ZO 2012) a bodech 21 až 23, 32 odvolání ze dne 26. 6. 2017 (ZO 2013) stěžovatelka uvádí, že pokud správce daně setrvá na svém nesprávném právním názoru, že spřízněné společnosti nebyly skutečnými vlastníky plateb licenčních poplatků, má si učinit závěr o tom, kdo skutečným vlastníkem je. Mají-li to být výrobci programů (rezidentní zejména ve Francii a Velké Británii), pak se mají aplikovat SZDZ uzavřené mezi ČR a státy rezidenství výrobců programů. Daň by v takovém případě měla být nulová a neměla být vybrána ani ve výši 10 %, kterou již stěžovatelka uhradila (a vznikl tak přeplatek na dani). V bodech 11 a 12 doplnění odvolání ze dne 18. 10. 2017 (ZO 2012) a bodech 10 a 11 doplnění odvolání ze dne 18. 10. 2017 (ZO 2013) stěžovatelka zopakovala, že za skutečné vlastníky považuje spřízněné společnosti. Pokud by však skutečnými vlastníky byli výrobci programů, uplatnily by se SZDZ a licenční poplatky by nebyly daněny v ČR stěžovatelkou (avšak ve státě výrobců programů). K tomu stěžovatelka navrhla a předložila následující důkazy:

- listiny na podporu tvrzení, že skutečnými vlastníky jsou spřízněné společnosti,
- přehled programů a jejich dodavatelů v letech 2012 a 2013 (tj. seznam konkrétních výrobců programů, resp. dodavatelů vč. jejich sídla a daňové rezidence a přehled TV kanálů),
- certifikáty daňového rezidenství konkrétních výrobců programů pro ZO 2012 a 2013 vydané ve smyslu SZDZ mezi (i) ČR a Rumunskem, (ii) Velkou Británií a Rumunskem, (iii) Francií a Rumunskem, a
- certifikáty potvrzující zaplacení daně z příjmů (obdržených od mateřské společnosti stěžovatelky) v Rumunsku cizími právníckými osobami, tj. výrobci programů v letech 2012 a 2013.

[30] Žalovaný v bodě [43] napadeného rozhodnutí konstatuje: „*Správce daně dospěl k závěru, že skutečnými vlastníky licenčních poplatků jsou provozovatelé televizního vysílání. Z odpovědi mezinárodního dožádání byly získány informace o poskytovatelích kanálů, které dále [spřízněné společnosti] poskytly [stěžovatelce], ale není zřejmé, zda se jedná o totožné osoby, a nebylo doloženo a prokázáno daňové rezidenství k příslušnému státu, tak aby bylo možné postupovat podle platné mezinárodní smlouvy, uvedení sídla v konkrétní zemi není důkaz o rezidenci. Důkazní břemeno leží na plátcu daně, který provádí výplatu licenčních poplatků. V pokynu D-286 se uvádí, že splnění uvedených podmínek je plátce příjmu, který při výplatě příjmu zahraničnímu subjektu automaticky uplatňuje výhody plynoucí z příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění, popř. ze zákona o daních z příjmů, povinen v rámci příslušného daňového řízení (např. daňová kontrola) prokázat. Nelze proto přisvědčit názoru [stěžovatelky], že lze aplikovat mezinárodní smlouvy s Francií a Velkou Británií a že daň má být nulová.*“ V bodě [49] žalovaný uvádí: „*K předloženým certifikátům daňového rezidentství [spřízněných*

společností] *odvolací orgán uvádí, že o daňovém rezidentství těchto společností nebylo v průběhu řízení pochyb a bylo potvrzeno v rámci odpovědí zahraničních daňových správ. I přes uváděný „hypotetický stav“ [patrně míněna situace, že skutečným vlastníkem licenčních poplatků jsou výrobci programů, pozn. NSS] a předložené přehledy programů, jejich dodavatelů a certifikátů daňového rezidentství nebylo možné stvrdit subjekt, který je skutečným vlastníkem licenčních poplatků, protože nejsou odvolacímu orgánu známa příslušná smluvní ujednání, která jsou s danou situací spojená.“*

[31] Již v rozsudku NSS čj. 10 Afs 80/2019-65 NSS konstatoval, že ve výzvěch ze dne 24. 11. 2016 (ZO 2012) a 18. 1. 2017 (ZO 2013) finanční úřad objasnil svůj závěr o struktuře finančních toků a seznámil stěžovatelku s tím, na základě jakých skutečností zpochybňuje její účetnictví a z jaké konkrétní právní úpravy vychází. Dal tak stěžovatelce možnost reagovat. Bylo tedy primární povinností stěžovatelky, aby unesla břemeno tvrzení a důkazní ohledně toho, zda jsou výrobci programů skutečnými vlastníky licenčních poplatků.

[32] Jinými slovy, přestože stěžovatelka po celou dobu trvá na tom, že skutečnými vlastníky jsou spřízněné společnosti, znala názor finančního úřadu, který za skutečné vlastníky označil výrobce programů. Podle NSS by bylo ideální, aby stěžovatelka předestřela jedinou verzi toho, jakým způsobem mají být zdaněny licenční poplatky. Zároveň však za dané specifické situace nelze stěžovatelce vytýkat, že setrvala na svém právním názoru a zároveň v odvolacím řízení reagovala na „alternativní možnost zdanění“, jež vycházela z posouzení finančního úřadu. NSS souhlasí se stěžovatelkou, že finanční úřad ve zprávách o daňové kontrole prezentuje svůj jednoznačný názor o tom, že skutečnými vlastníky jsou výrobci programů.

[33] Stěžovatelka tedy v rámci svých tvrzení v odvolacím řízení připustila, že skutečnými vlastníky mohou být výrobci programů (změna skutkových tvrzení v odvolacím řízení je za určitých okolností přijatelná, viz zejm. rozsudek NSS čj. 9 Afs 38/2012-40). Na podporu svých tvrzení předložila důkazy, které podle NSS mohly přispět k určení skutečných vlastníků licenčních poplatků a konkrétních SZDZ, jejichž aplikace přicházela v úvahu. NSS opětovně zdůrazňuje, že finanční úřad ve zprávě o daňové kontrole prezentoval jasný závěr o výrobcích programů jako skutečných vlastnících. To mohlo ovlivnit kvalitu a kvantitu důkazů, které stěžovatelka předložila žalovanému v odvolacím řízení. Stěžovatelka konkrétně doložila přehled programů a jejich dodavatelů, tj. výrobců programů, za které byly hrazeny licenční poplatky. Zároveň doložila certifikáty daňového rezidentství jednotlivých výrobců programů (ty sice byly vydány mj. ve vazbě na SZDZ, jejichž stranou není ČR, avšak vzhledem k „modelovosti“ a značné unifikovanosti SZDZ, které vychází z modelové smlouvy OECD, nelze certifikáty *a priori* považovat za nevěrohodné a nezpůsobivé důkazy). Stěžovatelka také doložila certifikáty potvrzující zaplacení daně z příjmů. Z nich lze dovodit konkrétní částky, které „protékaly“ přes mateřskou společnost stěžovatelky a jež výrobci programů zdanili v Rumunsku.

[34] Žalovaný měl předně stěžovatelku upozornit, že na rozdíl od finančního úřadu nepovažuje za prokázané, že skutečnými vlastníky licenčních poplatků jsou výrobci programů. V tomto ohledu bylo napadené rozhodnutí žalovaného pro stěžovatelku překvapivé.

pokračování

[35] Podle NSS stěžovatelka projevila vůli spolupracovat při správném stanovení daně. Zjevně se snažila doložit také „alternativní možnost zdanění“, a to nepochybně v reakci na názor finančního úřadu (jinými slovy, stěžovatelka se nesnažila z vlastní iniciativy předkládat různé hypotetické skutkové stavy, které by měly daňové orgány vyvracet, jak naznačoval žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti). Bylo namístě, aby žalovaný před vydáním rozhodnutí o odvolání informoval stěžovatelku o svém názoru, že předložené důkazy jsou podle něj nedostatečné, a dal stěžovatelce možnost zaujmout stanovisko.

[36] Žalovaný tedy pochybil, jestliže před vydáním rozhodnutí o odvolání (i) stěžovatelku neseznámil se svým závěrem o neúplnosti podkladů pro zjištění skutkového stavu a souvisejícím právním názorem, a (ii) neumožnil stěžovatelce vyjádřit se a doplnit důkazy (srov. ustanovení citovaná v bodě [24] tohoto rozsudku). Za popsanych okolností nelze vyloučit schopnost stěžovatelky předložit další podklady, jež by u ní v konečném důsledku vedly k odlišnému stanovení srážkové daně za ZO 2012 a 2013.

[37] NSS shrnuje, že krajský soud nesprávně posoudil námitku týkající se prokázání jiného skutečného vlastníka než spřízněných společností, a to výrobců programů (bod V žaloby). Kasační námitka je důvodná.

4. Závěr a náklady řízení

[38] NSS tedy napadený rozsudek z důvodů popsaných výše podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil. Vzhledem k tomu, že pro takový postup byly důvody již v řízení před krajským soudem, NSS zrušil také žalobou napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s.], ve kterém bude žalovaný povinen respektovat vyslovený závazný právní názor NSS.

[39] Podle § 110 odst. 3 věty druhé s. ř. s. NSS rozhodne v případě, že zruší rozhodnutí žalovaného, o nákladech řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení před krajským soudem.

[40] O náhradě nákladů řízení rozhodl NSS v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný neměl ve věci úspěch, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Stěžovatelka měla úspěch, má tedy právo na náhradu nákladů řízení o žalobě i kasační stížnosti. NSS je posledním soudem, který o věci rozhodl, proto musí určit náhradu nákladů celého soudního řízení.

[41] V řízení o žalobě u **krajského soudu** představují náklady řízení následující částky:

- Soudní poplatek ve výši **3 000 Kč**.
- Odměna a hotové výdaje [k veškerému vyčíslení níže viz § 1 odst. 1, § 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d) a g), § 13 odst. 4 vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif] původního zástupce Mgr. Ing. Martina Lukáše, advokáta, konkrétně 1. převzetí zastoupení stěžovatelky a 2. podání žaloby.
- Odměna a hotové výdaje následujícího zástupce JUDr. Michala Kačmaříka, advokáta, konkrétně 3. převzetí věci, 4. doplnění žaloby ze dne 29. 3. 2018 o stanovisko generálního advokáta SDEU ze dne 1. 3. 2018, 5. replika ze dne 11. 1. 2019, 6. doplnění žaloby ze dne 10. 5. 2021 v reakci na rušící rozsudek NSS čj. 10 Afs 80/2019-65, 7. podnět k podání

žádosti SDEU o rozhodnutí o předběžné otázce ze dne 2. 8. 2021, 8. vyjádření k reakci žalovaného na podnět k položení předběžné otázky ze dne 3. 9. 2021. Úkon spočívající v nahlédnutí do spisu dne 19. 12. 2018 nevzal NSS v potaz, neboť tyto náklady nepovažoval za důvodně vynaložené. Ohledně žádosti o zaslání meritorních rozhodnutí ze dne 20. 3. 2019 a sdělení nesouhlasu s rozhodnutím bez nařízení jednání NSS sděluje, že se nejedná o úkony právní služby potřebné k účelnému uplatňování nebo bránění práva stěžovatelky ve smyslu § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu (srov. rozsudek NSS ze dne 16. 2. 2024, čj. 10 Afs 317/2022-40, bod [13]).

- Odměna a hotové výdaje následujícího zástupce Mgr. Miroslava Kadlece, advokáta, konkrétně 9. převzetí věci (zahrnuje oznámení o změně právního zastoupení a žádost o odročení jednání ze dne 12. 1. 2021), 10. návrh na přerušování řízení ze dne 6. 5. 2022 a 11. námitka podjatosti ze dne 27. 5. 2022. Žádosti o odročení jednání ze dne 7. 2., 23. 9., 26. 9. a 31. 10. 2022 nejsou podle NSS úkonem právní služby potřebným k účelnému uplatňování nebo bránění práva stěžovatelky.
- Odměna a hotové výdaje aktuálního zástupce JUDr. Davida Vostrejže, advokáta, konkrétně 12. převzetí věci a 13. účast na jednání před soudem.

Uvedení advokáti dohromady učinili třináct uznatelných úkonů právní služby v hodnotě 3 100 Kč, celkem tedy **40 300 Kč**. Náhrada hotových výdajů sestává z celkové paušální částky **3 900 Kč** (13 × 300 Kč). Všichni advokáti jsou plátcí DPH, a proto se jejich odměna a hotové výdaje zvyšují o částku odpovídající této dani (tj. 21 %), celkem tedy o **9 282 Kč**. Celková náhrada nákladů řízení před krajským soudem činí **56 482 Kč**.

[42] Řízení **sp. zn. 10 Afs 80/2019** bylo u NSS zahájeno kasační stížností žalovaného a dosud za něj nebyla stěžovatelce přiznána náhrada nákladů řízení. Proto ji NSS určuje nyní. Stěžovatelka byla v řízení o kasační stížnosti zastoupena advokátem JUDr. Michalem Kačmaříkem, který učinil jeden úkon právní služby v hodnotě **3 100 Kč**, a to vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 27. 5. 2019. Náhrada hotových výdajů sestává z paušální částky **300 Kč** a uvedené částky se zvyšují o DPH ve výši 21 %, tj. o **714 Kč**. NSS nepřiznal náhradu nákladů řízení za sdělení ze dne 13. 3. 2020, v němž stěžovatelka dokládá vyjádření rumunského správce daně ze dne 7. 3. 2019, ani za sdělení ze dne 1. 10. 2020 (týkající se rozsudku *N Luxembourg 1 a další* ze dne 26. 2. 2019), neboť argumenty tam uvedené mohla stěžovatelka uplatnit již ve svém vyjádření ke kasační stížnosti (resp. stěžovatelka neuvedla ani neprokázala, proč tak dříve učinit nemohla). Celková náhrada nákladů řízení vedeného u NSS pod sp. zn. 10 Afs 80/2019 činí **4 114 Kč**.

[43] V nynějším řízení vedeném u NSS pod **sp. zn. 10 Afs 65/2023** podala kasační stížnost stěžovatelka, která je po celou dobu zastoupena advokátem JUDr. Davidem Vostrejžem. Náklady řízení tvoří soudní poplatek ve výši **5 000 Kč**. NSS dále přiznal náhradu nákladů řízení za 3 úkony právní služby po 3 100 Kč (1. podání vč. doplnění kasační stížnosti, 2. podání ze dne 16. 6. 2023 týkající se rozsudku Krajského soudu v Brně čj. 29 Af 62/2018-214 v obdobné věci a 3. replika ze dne 4. 9. 2023), celkem tedy **9 300 Kč**. Náhrada hotových výdajů sestává z paušální částky **900 Kč** (3 × 300 Kč). Odměnu a hotové výdaje je třeba zvýšit o částku 21 % odpovídající DPH, tj. o **2 142 Kč**. NSS nepřiznal náhradu nákladů řízení za sdělení ze dne 17. 4. 2024, které toliko odkazuje na rozsudek NSS čj. 6 Afs 56/2023, neboť tento úkon nepovažuje za potřebný k účelnému uplatňování či bránění práva stěžovatelky. Celková náhrada nákladů řízení vedeného u NSS pod sp. zn. 10 Afs 65/2023 činí **17 342 Kč**.

pokračování

[44] Žalovaný je tedy povinen uhradit stěžovatelce k rukám jejího současného zástupce náhradu nákladů soudních řízení v celkové výši **77 938 Kč**, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku. NSS poznamenává, že nynější stěžovatelčin zástupce JUDr. David Vostrejž, advokát, je platebním místem veškerých nákladů řízení, proto jsou v celkové výši poukazovány jemu.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **není** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 20. června 2024

Ondřej Mrákota
předseda senátu