



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Marka Bedřicha a soudců JUDr. Jitky Hroudové a Mgr. Marka Zimy ve věci

žalobce: **YOLT Services s. r. o.**, IČ 29268516
sídlem Sokolská 1605/66, 120 00 Praha
zastoupený advokátem JUDr. Davidem Vostřejžem,
sídlem Vrchlického sad 1893/3, 602 00 Brno,

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 9. 2020, č. j. 35903/20/5200-11431-702498,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobce domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný rozhodl o odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále též „správce daně“ nebo „prvostupňový správní orgán“), kterým byla žalobci správcem daně

Shodu s prvopisem potvrzuje H. P.

stanovena k přímé úhradě daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období (dále „ZO“) roku 2014 ve výši 10 063 511 Kč, a současně stanovena povinnost uhradit penále z částky doměřené daně ve výši 2 012 702 Kč. V napadeném rozhodnutí žalovaný podle ustanovení § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“, příp. „DŘ“), změnil dodatečný platební výměr tak, že snížil výši doměřené daně na částku 9 099 974 Kč a upustil od povinnosti žalobce uhradit penále z částky doměřené daně.

Žalobní body

2. Žalobce uvedl, že podnikal jako poskytovatel televizních programů českým spotřebitelům. Televizní programy distribuoval na území ČR kódovaným satelitním signálem, který jeho zákazníci dekodovali pomocí poskytnutých zařízení. Práva na reprodukci a distribuci programů žalobce pořizoval buď přímo od výrobců programů/poskytovatelů vysílání nebo od společností RCS& RDS S.A., („RCS“), DIGI Távkozlési és Szolgáltató Kft. („DIGI HU“) a DIGI Slovakia s.r.o. (DIGI SK“), které získaly práva od výrobců programů (dále společně „distributoři“).
3. Žalobce v první řadě namítá nesprávné posouzení skutečného vlastnictví licenčních poplatků, neboť podle něj jsou jejich skutečnými vlastníky distributoři programů. Tento názor byl však ze strany daňových orgánů ve správním řízení odmítnut. Žalobce k tomu odkázal na ustanovení § 19 odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále „ZDP“), dle 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. Žalobce má zato, že v rámci správního řízení prokázal, že distributoři licenční poplatky přijímali ve svůj vlastní prospěch a že nejednali z pozice zprostředkovatele, zástupce či zmocněnce. Žalovaný proto dle žalobce postupoval nezákonně, když odmítl osvobození příjmů z licenčních poplatků či uplatnění snížené sazby dle příslušné smlouvy o zamezení dvojímu zdanění (dále „SZDZ“).
4. K samotnému pojmu „skutečný vlastník“ žalobce odkázal na rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie (dále „soudní dvůr“, příp. „SDEU“) ze dne 26. 2. 2019 ve spojených věcech C-115/16, C-118/16, C-119/16 a C-299/16. S přihlédnutím k výše označenému rozhodnutí SDEU žalobce uvedl, že předmětné společnosti nelze označit za průtokové, jak to učinil žalovaný, jelikož tyto společnosti prováděly skutečnou hospodářskou aktivitu a nesplňují žádný ze znaků průtokových společností definovaných soudním dvorem.
5. Dále žalobce namítá nezákonnost závěru žalovaného, že distributoři nejsou skutečnými vlastníky, protože nejsou vlastníky licencovaného originálního aktiva. Dle žalobce je tento závěr žalovaného v rozporu se zněním i smyslem právní úpravy.
6. Stran určení, zda jsou skutečnými vlastníky poplatků distributoři programu dále žalobce namítá, že správce daně neprokázal, že právo distributorů k používání a využití licenčních poplatků je omezeno smluvními podmínkami, které je zavazují postoupit obdrženou platbu jiné osobě.
7. Žalobce dále namítá, že správce daně vyměřil daň v rozporu s ustanovením § 37 ZDP, dle kterého se ustanovení ZDP použijí jen pokud mezinárodní smlouva, jíž je Česká republika

vázána, nestanoví jinak. Žalobce uvedl, že přestože správce daně v řízení staví na jisto, že skutečným vlastníkem příjmů z licenčních poplatků je společnost rezidentní ve Slovenské republice (DIGI SK dle žalobce, Creativ s.r.o. dle správce daně), stejně při vyměření daně nepřiznává v rozporu s ustanovením § 37 ZDP ochranu SZDZ uzavřené mezi Českou republikou a Slovenskou republikou.

8. Další námitka žalobce míří na nedostatečné zjištění skutkového stavu ve vztahu k výrobcům a poskytovatelům programů. Dle žalobce žalovaný přesouvá důkazní břemeno na žalobce, přičemž tak činí, aniž by vyjádřil jakékoli pochybnosti, a částečně bez jejich dostatečné konkretizace.
9. Závěrem žaloby namítá žalobce nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů ve věci odvolacího bodu nezákonného převedení důkazního břemene. S odkazem na ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), uvedl, že měl-li správce daně pochybnosti o postupu žalobce, bylo na něm, aby prokázal tyto pochybnosti o správnosti postupu žalobce, tedy o tom, že žalobce měl daň přiznat a v jaké výši, pokud ji vůbec nepřiznal, případně o tom, že daň má být přiznána ve výši odlišné od daně přiznané žalobcem.

Vyjádření žalovaného

10. Žalovaný ve vyjádření k podané žalobě navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Nejprve shrnul dosavadní průběh řízení a následně se vyjádřil ke skupině námitek týkajících se posouzení otázky skutečného vlastnictví licenčních poplatků. S odkazem na judikaturu SDEU uvedl, že je podstatné, že pojem „skutečný vlastník“ neodkazuje na vlastníka, který by byl vymezen formálně, ale na entitu, která má hospodářský prospěch z obdržených úroků, a tudíž může svobodně určit, jak budou využity. Žalovaný poukazuje na to, že nikdy neuvedl, že by distributoři byli subjekty nevykonávající hospodářskou činnost a zároveň nezpochybňoval racionalitu ani ekonomické opodstatnění. Žalovaný dále zopakoval svůj názor, že distributoři nejsou skutečnými vlastníky licenčních poplatků, jelikož jednali jako pouzí prostředníci. I když byli okamžitými příjemci licenčních poplatků, nebyli jejich skutečnými vlastníky, protože jejich vlastnické právo k používání a využití licenčních poplatků bylo omezeno smluvními podmínkami, které je zavazují postoupit obdrženou platbu jiné osobě.
11. Žalovaný dále poukázal na to, že nakoupená práva od výrobců programů na televizní vysílání distributoři přeprodávali účastníku řízení. Činili tak za cenu, která byla určena podle počtu předplatitelů, který byl účastník řízení povinen těmto příjemcům licenčních poplatků hlásit. Odpovídající částku bez navýšení o ziskovou marži hradili příjemci takto žalobcem hrazených licenčních poplatků výrobcům televizních programů. Právě skutečnost, že příjmy takto obdržené od žalobce byly distributory postoupeny výrobcům televizního vysílání v předmětné výši, dle žalovaného jednoznačně vylučuje závěr, že by měly hospodářský prospěch z těchto příjmů, resp. že mohly svobodně určit, jak budou tyto příjmy využity. Osud těchto příjmů distributoři jako jejich okamžití příjemci nemohli svobodně určit, neboť je museli postoupit výrobcům programů, a to ve stejné výši, v jaké je obdrželi od žalobce. Dle žalovaného je z uvedeného obchodního modelu zřejmé, že příjmy z licenčních poplatků přes distributory pouze protékaly, a proto je nutné je považovat ve vztahu k těmto příjmům za „průtokové společnosti“.

12. Dále žalovaný uvedl, že nepochybně, že skutečným vlastníkem podkladového aktiva a příjmů z něj plynoucích nemusí být totožná osoba. V daném případě je však závěr správce daně a žalovaného opřen o komplexní posouzení smluvních vztahů mezi jednotlivými subjekty, které (jak bylo podrobněji rozvedeno výše) dle žalovaného prokazují, že distributoři jednali *de facto* na účet výrobců. Tento závěr pak nevyplývá toliko ze smluv uzavřených mezi žalobcem a distributory, nebo ze smluv uzavřených mezi distributory a výrobcí programů, ale z jejich komplexu.
13. Dle žalovaného nelze přisvědčit ani námitce, že správce daně a žalovaný měli za předpokladu, že by za skutečné vlastníky příjmů bylo možné označit jiné subjekty, aplikovat ustanovení mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění, které byly uzavřeny mezi Českou republikou a zeměmi, jejichž daňovými rezidenty tyto subjekty jsou. V tomto ohledu je dle žalovaného třeba připomenout, že osvobození od daně či využití výhod poskytovaných smlouvami o zamezení dvojího zdanění je dle shora citovaných předpisů podmíněno úhradou licenčního poplatku osobě, která je dle příslušných předpisů považována za jejich skutečného vlastníka. Žalovaný uvedl, že spolu se správcem daně posuzovali, zda žalobce hradil licenční poplatky osobám, které představovaly jejich skutečné vlastníky. Pokud tyto poplatky hradil jiným osobám, neměla na jeho povinnost srazit daň z příjmů v určité sazbě žádný vliv skutečnost, že tito okamžití příjemci plateb je následně zasílali subjektům usazeným ve státech, jež mají s Českou republikou rovněž uzavřeny smlouvy o zamezení dvojímu zdanění. Pro aplikaci těchto smluv totiž nebyly v případě žalobce naplněny podmínky, neboť mezi ním a skutečnými vlastníky příjmů neexistoval žádný právní vztah.
14. Stran námitek nedostatečně zjištěného skutkového stavu ve vztahu k výrobcům a poskytovatelům programů žalovaný uvedl, že správce daně ani žalovaný nejsou povinni pro účely odmítnutí uznání konkrétního subjektu za skutečného vlastníka příjmů identifikovat určitou entitu nebo entity, jež považují za skutečné vlastníky těchto příjmů. To dle žalovaného plyne z výše uvedeného rozhodnutí SDEU. Dále s odkazem na totéž rozhodnutí SDEU žalovaný uvedl, že důkazní břemeno ohledně prokázání skutečného vlastnictví příjmů má zásadně nést ten subjekt, který se domáhá výhody z něj plynoucí. Ve vyjádření se žalovaný poté blíže věnoval jednotlivým tvrzeným vadám, kdy po úvaze setrval na závěrech svého rozhodnutí.
15. K námitce nepřezkoumatelnosti žalovaný uvedl, že se neztotožňuje s hodnocením výzvy k prokázání skutečností ze strany žalobce, neboť dle žalovaného by ani jím vytýkaná pochybení při jejím vydání nemohla mít vliv na konečné rozhodnutí ve věci, tedy žalobou napadeného rozhodnutí o odvolání. Žalobce totiž zcela pomíjí, že žalovaný ve věci vedl vlastní dokazování v odvolacím řízení, s výsledkem dokazování a svým právním názorem žalobce seznámil a umožnil mu se ve věci vyjádřit. K vydání konečného rozhodnutí ve věci žalovaný přistoupil až poté, kdy vyhodnotil vyjádření žalobce v odvolacím řízení, na jehož základě část svých závěrů korigoval. Dle žalovaného byl žalobce nejpozději od obdržení písemnosti ze dne 24. 7. 2020, č. j. 28836/20/5200-11431-702498, kterou byl seznámen s výsledky provedení dokazování a právním názorem žalovaného, nepochybně obeznámen s konkrétními pochybnostmi ohledně oprávněnosti jím uplatněného osvobození od daně či uplatnění snížené sazby daně, jakož i s podklady, ze kterých žalovaný své závěry dovozoval. Žalobce měl tedy možnost konkrétními důkazními prostředky prokázat oprávněnost svého postupu.

Replika žalobce

16. Žalobce v replice setrval na své dosavadní argumentaci, když uvedl, že žalovaný dovozuje závěry v rozporu se zjištěným skutkovým stavem a prezentuje jej tendenčním způsobem, kdy distributory programů staví do role pouhých zprostředkovatelů mezi výrobcí programů a žalobcem.

Doplnění žaloby

17. Žalobce následně v podání ze dne 26. 5. 2023 doplnil svou argumentaci o rozhodnutí Krajského soudu v Brně (dále „krajský soud“) ze dne 18. 4. 2023, č. j. 29 Af 62/2018–214, kterým bylo zrušeno rozhodnutí žalovaného vydané v obdobné věci týkající se zdaňovacího období roku 2011. Dle žalobce krajský soud ve svém rozsudku v první řadě označil za formalistický, resp. nepřiléhavý a alibistický závěr žalovaného odmítající aplikovat příslušné SZDZ, když žalobce 1) doložil konkrétní výrobce programů, 2) prostřednictvím příslušných certifikátů tvrdil, kterého státu jsou daňovými rezidenty, a zároveň 3) daňové orgány považovaly za prokázané, že skutečnými vlastníky licenčních poplatků jsou výrobci programů a 4) znaly částky, které v souvislosti s tím žalobce hradil. Žalobce má za to, že závěry krajského soudu jsou na nyní projednávanou věc zcela přílehlavé a potvrzují správnost její žalobní argumentace uvedené v žalobě.
18. V podání ze dne 16. 5. 2024 žalobce dále doplnil žalobu reakcí na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále „NSS“) ze dne 10. 4. 2024, č. j. 6 Afs 56/2023-48, kterým soud zamítl kasační stížnosti žalobce v obdobné věci týkající se ZO roku 2010. Učinil tak z důvodu, že pro argumentaci žalobce o nutnosti uplatnění SZDZ výrobců programů považoval za významné, že žalobce nepředložil podklady, které by dokládaly jeho tvrzení ohledně jiných subjektů jakožto skutečných vlastníků. Z tohoto důvodu také neaplikoval ve svém rozhodnutí závěry krajského soudu. Žalobce má však za to, že nyní řešená věc před Městským soudem v Praze se od věci řešené NSS odlišuje v tom, že žalobce během daňového řízení doložil seznamy výrobců programů a jejich certifikáty daňové rezidence, a proto se i v této věci uplatní závěry krajského soudu, jelikož závěry NSS ve výše označené věci jsou nepřiléhavé.

Doplnění vyjádření žalovaného k žalobě

19. Žalovaný podáním ze dne 11. 9. 2024 doplnil své vyjádření k žalobě, ve kterém setrval na své argumentaci o nedůvodnosti žaloby, i na tom, že závěry rozsudků NSS ze dne 10. 04. 2024, č. j. 6 Afs 56/2023-48, a ze dne 20. 06. 2024, č. j. 10 Afs 65/2023-68, jsou aplikovatelné také na nyní projednávaný případ. Dle žalovaného je pro posuzovanou věc stěžejní, že se NSS ztotožnil s názorem žalovaného, že skutečným vlastníkem licenčních poplatků 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. Žalovaný dodal, že na rozdíl od věci sp. zn. 10 Afs 65/2023 (ZO roku 2012 a 2013) se žalovaný v nynější věci nedopustil procesního pochybení v podobě neseznámení žalobce se změnou právního názoru žalovaného postupem dle ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu. V nyní projednávané věci totiž správce daně ve zprávě o daňové kontrole neučinil jednoznačný závěr o tom, kdo je skutečným vlastníkem licenčních poplatků. Žalovaný tak logicky nemohl (na rozdíl od zdaňovacích období roku 2012 a 2013) dospět k odlišnému právnímu názoru než správce daně. Argumentace daňových orgánů je v nynějším případě v obou stupních založena na

shodném právním názoru o neprokázání tvrzení žalobce, dle něhož jsou okamžití příjemci poplatků skutečnými vlastníky licenčních poplatků.

20. Závěrem žalovaný shrnul, že pro nyní posuzovanou věc je stěžejní, že NSS v rozsudcích ze dne 10. 04. 2024, č. j. 6 Afs 56/2023-488, a ze dne 20. 06. 2024, č. j. 10 Afs 65/2023-689, a také Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 18. 04. 2023, č. j. 29 Af 62/2018-214, shledali argumentaci žalobce, dle níž okamžití příjemci poplatků byli také skutečnými vlastníky licenčních poplatků jim hrazených žalobcem, nedůvodnou.

Jednání soudu

21. U jednání soudu setrvali oba účastníci na své dosavadní argumentaci. Žalobce zdůraznil, že by žalovaný měl vést dokazování ve vztahu ke skutečným vlastníkům licenčních poplatků.
22. Většina listin, které předložil žalobce soudu, je součástí správního spisu, a proto jimi soud důkaz neprovádí. Soud tedy pouze pro úplnost znovu zkonstatoval obsah Potvrzení ministerstva veřejných financí Rumunska o daňovém domiciu ve smyslu uplatnění Smlouvy mezi Rumunskem a ČR o zamezení dvojího zdanění o rezidenství RCS v Rumunsku, osvědčení o rezidenci DIGI HU v Maďarsku a DIGI SK ve Slovensku, prohlášení o vlastnictví licenčních poplatků v nich uvedených společností a žalobcem předložených smluv.

Obsah správního spisu

23. Ze správního spisu předloženého žalovaným správním orgánem zjistil soud, že správce daně zahájil dne 10. 12. 2015 u daňového subjektu s původním názvem DIGI Czech Republic, s.r.o., Gudrichova 763, 747 41 Hradec nad Moravicí, DIČ: CZ29268516, který byl právním nástupcem předchůdce DIGI Czech Republic, s.r.o., Holandská 854/1, 639 00 Brno, DIČ:CZ27569390, zaniklého k 1. 10. 2015 bez likvidace fúzí sloučením, daňovou kontrolu. Protokolem o ústním jednání č. j. 3103631/16/3216-50521-804919 ze dne 12. 10. 2016 byla daňová kontrola rozšířena o zdaňovací období roku 2012, 2013, 2014 a 2015. Od 27. 4. 2017 došlo ke změně sídla právního nástupce na adresu Sokolská 1605/66, Nové Město, 120 00 Praha 2, a od 12. 5. 2017 ke změně názvu společnosti na YOLT Services s.r.o. Po provedené kontrole správce daně stanovil žalobci k přímé úhradě daň z příjmů právnických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2014 ve výši 10 063 511 Kč, a to dodatečným platebním výměrem ze dne 13. 11. 2017, č. j. 8267596/17/2002-51521-104991 (dále „dodatečný platební výměr“). Správce daně dodatečným platebním výměrem zároveň rozhodl o povinnosti žalobce uhradit penále z částky doměřené daně ve výši 2 012 702 Kč.
24. Proti dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání. Žalovaný jako odvolací orgán přistoupil v odvolacím řízení k doplnění podkladů pro rozhodnutí, přičemž před vydáním rozhodnutí o odvolání žalobce s provedeným dokazováním a se svým právním názorem seznámil podle ustanovení § 115 odst. 2 DŘ, a to písemností ze dne 24. 7. 2020, č. j. 28836/20/5200-11431-702498. Žalobce na seznámení reagoval podáním, které žalovaný zaevidoval dne 1. 9. 2020 pod č. j. 33730/20. Po provedeném odvolacím řízení žalovaný rozhodnutím o odvolání podle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu dodatečný platební

výměr změnil tak, že snížil výši doměřené daně na částku ve výši 9 099 974 Kč a zároveň zcela upustil od povinnosti žalobce uhradit penále z částky doměřené daně.

25. Proti tomuto rozhodnutí byla žalobcem podána žaloba.

Posouzení věci Městským soudem v Praze

26. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán [§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)], a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
27. Žaloba byla podána včas a osobou oprávněnou.
28. Žaloba není důvodná.
29. Mezi účastníky je spornou otázkou, zda byly zahraniční subjekty, kterým žalobce hradil úplatu za programovou nabídku pro účely distribuce televizního signálu prostřednictvím satelitního vysílání na území ČR skutečnými vlastníky těchto příjmů (resp. licenčních poplatků). Od toho se potom odvíjí, zda bylo možné v daném případě postupovat dle § 37 ZDP a případně uplatnit daňovou výhodu vyplývající z příslušných SZDZ, anebo zda měly tyto příjmy podléhat srážkové dani ve výši stanovené vnitrostátním právním předpisem.
30. Městský soud se však nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, neboť vlastní přezkum rozhodnutí je možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Musí se jednat o rozhodnutí srozumitelné a opřené o dostatek relevantních důvodů (srov. rozsudky NSS ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64). Dle žalobce je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, jelikož žalovaný nezákonně převedl důkazní břemeno na žalobce.
31. Žalobce má s odkazem na ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) DŘ za to, že měl-li správce daně pochybnosti o postupu žalobce, bylo na něm, aby prokázal tyto pochybnosti o správnosti postupu žalobce. Pokud správce daně tvrdí, že příjemci licenčních poplatků hrazených žalobcem nejsou jejich skutečnými vlastníky, a to zejména proto, že příjemci jsou průtokovými osobami a že jednají jako prostředník, který je sice okamžitým příjemcem licenčních poplatků, nikoli však jejich skutečným vlastníkem, k přenesení důkazního břemene mohlo dojít pouze v případě, že by uvedené skutečnosti coby pochybnosti o skutečném vlastnictví příjmů z licenčních poplatků jednoznačně vyjevil a odůvodnil. Správce daně sice v rámci řízení vyzval postupem dle ustanovení § 92 odst. 4 DŘ k prokázání skutečností, nicméně v této výzvě žádným způsobem neprokázal své pochybnosti, které jej k výzvě vedly. Dle žalobce pouze obecně a nepřezkoumatelně uvedl, že v průběhu řízení vyšly najevo skutečnosti, na základě kterých má správce daně za prokázané, že 1) prohlášení RCS, že je skutečným vlastníkem licenčních poplatků, není pravdivé, 2) tyto skutečnosti rovněž prokazují, že skutečným vlastníkem licenčních poplatků nejsou ani společnosti DIGI HU a DIGI SK, 3) bylo prokázáno, že licenční poplatky přes tyto spřízněné osoby jen protékají, tj. spřízněné osoby jsou v postavení zprostředkovatelů, a další neurčitá tvrzení.

Pochybnosti uvedené ve výzvě však dle žalobce nebyly pro svou obecnost a neurčitost způsobilé k převedení důkazního břemene na žalobce.

32. Žalovaný se neztotožnil s hodnocením výzvy k prokázání skutečností ze strany žalobce, neboť dle žalovaného by ani jím vytýkaná pochybení při jejím vydání nemohla mít vliv na rozhodnutí ve věci, tedy žalobou napadeného rozhodnutí o odvolání. Žalobce totiž zcela pomíjí, že žalovaný ve věci vedl vlastní dokazování v odvolacím řízení, s výsledkem dokazování a svým právním názorem žalobce seznámil a umožnil se mu ve věci vyjádřit. K vydání konečného rozhodnutí ve věci žalovaný přistoupil až poté, kdy vyhodnotil vyjádření žalobce v odvolacím řízení, na jehož základě část svých závěrů korigoval. Dle žalovaného byl žalobce nejpozději od obdržení písemnosti, kterou byl seznámen s výsledky provedeného dokazování a právním názorem žalovaného, nepochybně obeznámen s konkrétními pochybnostmi ohledně oprávněnosti jím uplatněného osvobození od daně či uplatnění snížené sazby daně, jakož i s podklady, ze kterých žalovaný své závěry dovozoval. Měl tedy mít možnost konkrétními důkazními prostředky prokázat oprávněnost svého postupu.
33. Dle ustanovení § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. *soud zruší napadené rozhodnutí pro vady řízení bez jednání rozsudkem pro nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí.*
34. Dle ustálené judikatury jsou nepřezkoumatelnými pro nedostatek důvodů rozhodnutí, není-li zřejmé, z jakých podkladů rozhodnutí činil a jakými úvahami se při hodnocení těchto podkladů správní orgán řídil (rozsudek NSS ze dne 28. 8. 2007, č. j. 6 Ads 87/2006-36). Z rozsudku NSS ze dne 22. 1. 2004, č. j. 4 Azs 55/2003-51, je dále zřejmé, že nepřezkoumatelnost je také dána, jestliže správní orgán v rozhodnutí neuvede podklady rozhodnutí, z nichž dovedl své závěry, případně jestliže nevypořádal rozpory mezi zjištěnými podklady, tj. nevysvětlil proč upřednostnil podklady svědčící o určitém skutkovém závěru oproti jinému (rozsudek NSS ze dne 11. 8. 2004, č. j. 5 A 48/2001-47).
35. Městský soud předesílá, že nepřezkoumatelnost je nutné brát jako extrémní vadu rozhodnutí spočívající v jeho nesrozumitelnosti, případně absenci důvodů pro něj, a nikoliv jako pouhý nesouhlas se závěry v něm obsaženými. Smyslem nepřezkoumatelnosti je, zda napadené rozhodnutí splňuje podmínky stanovené pro odůvodnění a zda je možné ho přezkoumat. Soud poukazuje na to, že sám žalobce se závěry obsaženými v napadeném rozhodnutí věcně polemizuje a vznáší ve vztahu k nim konkrétní námitky, což by dozajista nebylo možné, pakliže by byly zatíženy vadou nepřezkoumatelnosti.
36. Žalovaný v této věci vycházel ze zjištění správce daně a dále pak ze svého dokazování v odvolacím řízení, v rámci něhož dostatečně zjistil skutkový stav věci, přičemž z něj následně vyšel při odůvodnění svého rozhodnutí. Toto rozhodnutí se opírá o dostatek důvodů, které jsou srozumitelně prezentovány. Právě proto, že bylo ze strany žalovaného vedeno také vlastní dokazování, není možné správci daně vytýkat ne zcela jednoznačné odůvodnění pochybností vedoucích k převedení důkazního břemene. Pakliže správní orgán jasně a přehledně uvedl důvody svého rozhodnutí, z těchto důvodů poté logicky vyvodil závěr, a zároveň byly vypořádány rozpory ve zjištěních, pak není možné označit napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

37. Z výše uvedených důvodů soud tuto námitku neshledal důvodnou, a proto mohl přejít k vlastnímu přezkumu rozhodnutí. Ten je totiž možný pouze tehdy, pokud napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti.
38. Z obsahu správního spisu plyne, že hlavním žalobcovým předmětem činnosti byla distribuce televizního signálu prostřednictvím satelitního vysílání na území ČR. Jeho výnosy tvořily příjmy z úhrad za programy poskytované zákazníkům formou balíčků a z šíření televizního signálu na území ČR. Za programovou nabídku hradil poplatky společnostem RCS, DIGI SK a DIGI HU, tedy distributorům. Společnosti RCS hradil také za službu satelitního přenosu.
39. Ve věci je spornou sazba daně z příjmů ze zdrojů na území České republiky dle § 22 odst. 1 písm. g) bod 2. ZDP. Dle něj se za příjmy ze zdrojů na území ČR u poplatníků uvedených v § 17 odst. 4 ZDP považují příjmy z úhrad od poplatníků uvedených v § 17 odst. 3 téhož zákona, kterými jsou náhrady za poskytnutí práva na užití nebo za užití práva autorského nebo práva příbuzného právu autorskému. Jde tedy o licenční poplatky, které jsou definované v § 19 odst. 7 ZDP.
40. Licenční poplatky podléhají podle § 36 odst. 1 písm. a) bod 1. ZDP sazbě daně 15 %. Dle § 19 odst. 1 písm. z) ZDP jsou od daně osvobozeny licenční poplatky plynoucí společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie, od obchodní společnosti nebo družstva, je-li poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3, nebo od stálé provozovny společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie na území České republiky.
41. Podmínkou pro toto osvobození od srážkové daně je podle § 19 odst. 5 bod 2. ZDP skutečnost, že příjemce licenčních poplatků je jejich skutečným vlastníkem.
42. Soud se proto při věcném přezkumu napadeného rozhodnutí nejprve zabýval námitkou nesprávného posouzení skutečného vlastnictví licenčních poplatků.
43. Za podstatné soud považuje, že žalobce v průběhu celého správního řízení, i v nyní projednávané žalobě, namítá, že skutečnými vlastníky jsou distributoři programů. Žalobce k tomuto odkázal na ustanovení § 19 odst. 6 ZDP. Žalobce má za to, že v rámci správního řízení prokázal, že distributoři licenční poplatky přijímali ve svůj vlastní prospěch a že nejednali z pozice zprostředkovatele, zástupce či zmocněnce. Dále žalobce odmítá závěr žalovaného, že distributoři nejsou skutečnými vlastníky, protože nejsou vlastníky licencovaného originálního aktiva. Správce daně rovněž dle žalobce neprokázal, že právo distributorů k používání a využití licenčních poplatků je omezeno smluvními podmínkami, které je zavazují postoupit obdrženou platbu jiné osobě.
44. Žalovaný uvedl, že pojem „skutečný vlastník“ neodkazuje na vlastníka, který by byl vymezen formálně, ale na entitu, která má hospodářský prospěch z obdržených úroků, a tudíž může svobodně určit, jak budou využity. Žalovaný je toho názoru, že distributoři nejsou skutečnými vlastníky licenčních poplatků, jelikož jednali jako pouzí prostředníci. I když byli okamžitými příjemci licenčních poplatků, nebyli jejich skutečnými vlastníky,

protože jejich vlastnické právo k používání a využití licenčních poplatků bylo omezeno smluvními podmínkami, které je zavazují postoupit obdrženou platbu jiné osobě. Dále žalovaný na podporu svého závěru o hospodářském (ne)prospěchu nastínil obchodní model, z něhož je zřejmé, že příjmy z licenčních poplatků přes distributory pouze protékaly, protože je nutné je považovat ve vztahu k těmto příjmům za „průtokové společnosti“. Žalovaný dodal, že nepochybně, že skutečným vlastníkem podkladového aktiva a příjmů z něj plynoucích nemusí být totožná osoba. V daném případě je však závěr správce daně a žalovaného opřen o komplexní posouzení smluvních vztahů mezi jednotlivými subjekty, které dle žalovaného prokazují, že distributoři jednali *de facto* na účet výrobců. Tento závěr pak nevyplývá toliko ze smluv uzavřených mezi žalobcem a distributory, nebo ze smluv uzavřených mezi distributory a výrobcí programů, ale z jejich komplexu.

45. Dle ustanovení § 19 odst. 6 ZDP 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.
46. V bodu 89 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*) soudní dvůr uvedl, že „pojem „skutečný vlastník“ neodkazuje na vlastníka, který by byl vymezen formálně, ale na entitu, která má hospodářský prospěch z obdržených úroků, a tudíž může svobodně určit, jak budou využity“.
47. Soud dále odkazuje na bod 4.3 komentáře k čl. 12 Modelové smlouvy OECD, dle něhož 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 (v anglickém originále: „Where the recipient of royalties does have the right to use and enjoy the royalties unconstrained by a contractual or legal obligation to pass on the payment received to another person, the recipient is the „beneficial owner“ of these royalties“). Komentář tedy říká v podstatě to samé, co ustanovení § 19 odst. 6 ZDP.
48. Městský soud odkazuje také na rozsudek NSS ze dne 20. 6. 2024, č. j. 10 Afs 65/2023-68, který se zabýval obdobnou věcí (stejní účastníci řízení, pouze ZO za roky 2012 a 2013). V tomto rozsudku (bod 19) NSS seznal, 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“. Z bodu 22 téhož rozsudku pak jednoznačně vyplývá, že distributoři nejsou skutečnými vlastníky příjmů z licenčních poplatků, neboť jednali v pozici zprostředkovatele (resp. zmocněnce žalobce). Proto nemohla být daň z příjmů z licenčních poplatků posuzována podle SZDZ uzavřených se státy daňové rezidence distributorů (tj. s Rumunskem, Maďarskem či Slovenskem).
49. Vzhledem k tomu, že se jedná o spor mezi totožnými účastníky, přičemž rozdíl spočívá pouze v období, které je v rozhodnutí řešeno, má soud, shodně se žalovaným za to, že závěry NSS uvedené v tomto rozsudku jsou plně aplikovatelné i na nyní projednávanou věc.
50. Městský soud však považuje za nutné upozornit na rozdíl mezi nyní projednávanou věcí a věcí řešenou ve výše označeném rozsudku NSS. NSS totiž rozsudkem č. j. 10 Afs 65/2023-68 sice zrušil rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 18. 1. 2023, č. j. 25 Af 3/2018-160,

včetně napadeného rozhodnutí žalovaného, ale pouze z důvodu, že žalovaný neseznámil žalobce se změnou svého právního názoru postupem dle ustanovení § 115 odst. 2 DR. V nyní projednávané věci však taková situace nenastala, neboť správce daně ve zprávě o daňové kontrole neučinil jednoznačný závěr o tom, kdo je skutečným vlastníkem licenčních poplatků. Žalovaný proto nemohl dospět k odlišnému právnímu názoru než správce daně. Argumentace daňových orgánů je v nynějším případě v obou stupních založena na nezměněném právním názoru o neprokázání tvrzení žalobce, dle něhož jsou okamžití příjemci poplatků (distributoři) skutečnými vlastníky licenčních poplatků.

51. Městský soud proto z rozsudku NSS ze dne 20. 6. 2024, č. j. 10 Afs 65/2023-68, vycházel, neboť neshledal žádnou relevantní odlišnost oproti nyní projednávané věci, a proto ve shodě s názorem NSS uzavírá, že distributory nelze považovat za skutečné vlastníky licenčních poplatků.
52. Městský soud považuje také za nutné zdůraznit, že závěr o tom, že distributoři nejsou skutečnými vlastníky licenčních poplatků, vyplývá nejen z ustanovení § 19 odst. 6 ZDP, výše označeného rozsudku NSS a SDEU a citovaného výňatku z komentáře, ale že jej v nyní projednávané věci podporují rovněž konkrétní zjištění uvedená ve zprávě o daňové kontrole i v napadeném rozhodnutí (mj. body 59 až 74), z nichž rovněž plyne, že distributory není možné označit za skutečné vlastníky příjmů z licenčních poplatků. Je z nich totiž patrné, že ani v nyní projednávané věci nemohli distributoři s příjmy z licenčních poplatků svobodně nakládat, neboť ačkoli byli okamžitými příjemci licenčních poplatků, nebyli jejich skutečnými vlastníky, protože jejich vlastnické právo k používání a využití licenčních poplatků bylo omezeno smluvními podmínkami, které je zavazovaly postoupit obdrženou platbu jiné osobě. Žalovaný své závěry řádně odůvodnil, a proto soud námitku nesprávného posouzení skutečného vlastnictví licenčních poplatků neshledal důvodnou.
53. Se skutečným vlastnictvím příjmů z licenčních poplatků se pojí otázka jejich zdanění. V projednávané věci je sporné, zda daňové orgány pochybily, když neaplikovaly ustanovení § 19 odst. 1 písm. zj) ZDP, příp. příslušné SZDZ.
54. Žalobce namítá, že žalovaný postupoval nezákonně, když neaplikoval osvobození příjmů z licenčních poplatků dle ustanovení § 19 odst. 1 písm. zj) ZDP na licenční poplatky hrazené společnostmi RCS a DIGI HU, respektive neuplatnil daň ve výši 0 % dle příslušné SZDZ z plateb hrazených společnostmi DIGI SK. K tomuto dále žalobce namítá, že správce daně vyměřil daň v rozporu s ustanovením § 37 ZDP, dle kterého se ustanovení ZDP použijí, jen pokud mezinárodní smlouva, jíž je Česká republika vázána, nestanoví jinak. Žalobce uvedl, že přestože správce daně v řízení staví najisto, že skutečným vlastníkem příjmů z licenčních poplatků je společnost rezidentní ve Slovenské republice (DIGI SK dle žalobce, Creativ s.r.o. dle správce daně), stejně při vyměření daně nepřiznává v rozporu s ustanovením § 37 ZDP ochranu SZDZ uzavřené mezi Českou republikou a Slovenskou republikou.
55. Žalovaný uvedl, že nelze přisvědčit ani námitce, že správce daně a žalovaný měli za předpokladu, že by za skutečné vlastníky příjmů bylo možné označit jiné subjekty, aplikovat ustanovení mezinárodních SZDZ, které byly uzavřeny mezi Českou republikou a zeměmi, jejichž daňovými rezidenty tyto subjekty jsou. V tomto ohledu je dle žalovaného třeba připomenout, že osvobození od daně či využití výhod poskytovaných smlouvami o

zamezení dvojího zdanění je dle shora citovaných předpisů podmíněno úhradou licenčního poplatku osobě, která je dle příslušných předpisů považována za jejich skutečného vlastníka. Žalovaný uvedl, že spolu se správcem daně posuzovali, zda žalobce hradil licenční poplatky osobám, které představovaly jejich skutečné vlastníky. Pokud tyto poplatky hradil jiným osobám, neměla na jeho povinnost srazit daň z příjmů v určité sazbě žádný vliv skutečnost, že tyto okamžití příjemci plateb je následně zasílaly subjektům usazeným ve státech, jež mají s Českou republikou rovněž uzavřeny smlouvy o zamezení dvojímu zdanění. Pro aplikaci těchto smluv totiž nebyly v případě žalobce naplněny podmínky, neboť mezi ním a skutečnými vlastníky příjmů neexistoval žádný právní vztah.

56. Z ustanovení § 19 odst. 1 písm. zj) ZDP plyne, že *od daně jsou osvobozeny licenční poplatky plynoucí obchodní korporaci, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie než České republiky, od 1. obchodní korporace, která je daňovým rezidentem České republiky, nebo 2. stálé provozovny obchodní korporace, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie než České republiky, na území České republiky.*
57. Toto ustanovení je ovšem nutné vykládat ve spojení s ustanovením § 19 odst. 6 ZDP, které zcela jednoznačně stanovuje podmínku, že *příjemce licenčních poplatků je jejich skutečným vlastníkem, pokud tyto platby přijímá ve svůj vlastní prospěch, a nikoliv jako zprostředkovatel, zástupce nebo zmocněnec pro jinou osobu.*
58. Vzhledem k tomu, že distributoři nejsou skutečnými vlastníky licenčních poplatků, není možná aplikace předmětného ustanovení ZDP, podle kterého jsou osvobozeny licenční poplatky od daně. Žalovaný proto nepochybil, když k osvobození od daně nepřistoupil. Námitka nezákonnosti založená na neaplikování ustanovení § 19 odst. 1 písm. zj) ZDP na licenční poplatky hrazené společnostmi RCS a DIGI HU je proto nedůvodná.
59. Soud se dále zabýval namítaným pochybením při neaplikování příslušných SZDZ mezi Českou republikou a Slovenskou republikou.
60. Z čl. 12 smlouvy mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, publikované ve sbírce mezinárodních smluv č. 100/2003 plyne, že i pro aplikaci této SZDZ je nutné splnění podmínky úhrady licenčního poplatku osobě, která je dle příslušných předpisů považována za jejich skutečného vlastníka. Jak plyne z výše uvedeného i z bodu 73 napadeného rozhodnutí, předmětný distributor DIGI SK není skutečným vlastníkem licenčních poplatků. Proto není možné aplikovat ustanovení SZDZ mezi Českou republikou a Slovenskou republikou. Městský soud proto uzavírá, že žalovaný nepochybil, když podle předmětné SZDZ nepostupoval. Námitka nezákonnosti založená na neaplikování SZDZ uzavřené mezi Českou republikou a Slovenskou republikou je proto také nedůvodná.
61. Pokud žalobce namítá, že správce daně v řízení staví najisto, že skutečným vlastníkem příjmů z licenčních poplatků je společnost rezidentní ve Slovenské republice (DIGI SK dle žalobce, Creativ s.r.o. dle správce daně), a stejně při vyměření daně nepřiznává v rozporu s ustanovením § 37 ZDP ochranu SZDZ uzavřené mezi Českou republikou a Slovenskou republikou, je nutné konstatovat, že tento závěr z odůvodnění napadeného rozhodnutí nevyplývá. Z bodu 73 napadeného rozhodnutí je patrné, že žalovaný uvedl, že nebylo

zjištěno, že je společnost Creativ s. r. o. Košice skutečným vlastníkem licenčních poplatků. Na tento bod napadeného rozhodnutí soud odkazuje, neboť je z něj patrné, že žalovaný v důsledku unesení důkazního břemene správcem daně změnil daňovou povinnost DIGI SK.

62. Pokud žalobce namítá, že správce daně a žalovaný měli za předpokladu, že by za skutečné vlastníky příjmů bylo možné označit jiné subjekty, aplikovat SZDZ, které byly uzavřeny mezi ČR a zeměmi, jejichž daňovými rezidenty tyto subjekty jsou, nelze ani tuto námitku shledat důvodnou. Podstatné totiž je, že osvobození od daně či využití výhod poskytovaných těmito smlouvami je možné pouze tehdy, jestliže je licenční poplatek hrazen osobě, která je podle příslušných předpisů považována za jejich skutečného vlastníka. Žalobce však licenční poplatky hradil osobám, které byly ve vztahu k těmto úhradám pouze tzv. průtokovými společnostmi, a na jeho povinnost srazit daň z příjmů v určité sazbě proto neměla žádný vliv skutečnost, že tito okamžití příjemci plateb je následně posílali subjektům usazeným ve státech, které mají s ČR SZDZ uzavřeny. Pro aplikaci těchto smluv totiž nebyly naplněny podmínky, neboť mezi žalobcem a těmito subjekty neexistoval žádný právní vztah a žalobce jim žádné licenční poplatky nehradil.
63. Žalobce namítá rovněž nedostatečné zjištění skutkového stavu ve vztahu k výrobcům/ poskytovatelům programů. Dle žalobce žalovaný přesouvá důkazní břemeno na žalobce, přičemž tak činí částečně, aniž by vyjádřil jakékoliv pochybnosti, a částečně bez jejich dostatečné konkretizace.
64. Žalobce namítá, že v případě společnosti Modern TIMES Group žalovaný pouze bez dalšího konstatuje, že žalobce nebyl v rámci mezinárodního dožádání schopen poskytnout součinnost, a tedy nebylo prokázáno, že společnost Modern TIMES Group lze považovat za skutečného vlastníka příjmů a následně bez dalšího uvedl: *„Dle zjištěných skutečností jedná jako prostředník, který je sice okamžitým příjemcem licenčních poplatků, avšak není jejich skutečným vlastníkem“*. Přitom dle žalobce odvolací orgán neuvádí žádné skutečnosti, na jejichž základě tento závěr učinil.
65. V případě společnosti Slovak Sport dle žalobce odvolací orgán uvádí, že bylo zjištěno, že společnost nakupovala sportovní programy, které upravovala a obohacovala o přidanou hodnotu (např. komentátoři) a dále prodávala zájemcům o sportovní vysílání. Žalobce poukazuje na to, že dle žalovaného i v tomto případě společnost Slovak Sport jedná jako prostředník, který je sice okamžitým příjemcem licenčních poplatků, avšak není jejich skutečným vlastníkem. Takovéto pojetí skutečného vlastnictví příjmů, jež je v rozporu s prameny právní úpravy zakotvujícími pojem skutečný vlastník vede k tomu, že pro uplatnění příslušných SZDZ by žalobce musel identifikovat jednotlivé dodavatele společnosti Slovak Sport (dodavatele jednotlivých sportovních pořadů zahrnutých ve vysílání programu Slovak Sport), determinovat části fakturované částky týkající se těchto dodavatelů, zjišťovat, zda tito dodavatelé jsou „koncovými vlastníky“ licenčních poplatků, či zda i oni mají další dodavatele, a postupně od všech subjektů zajišťovat certifikáty daňového rezidenství a prohlášení skutečného vlastnictví. Takové posouzení věci dle žalobce nemůže být správné a prakticky není vůbec realizovatelné. Nadto žalobce poukazuje na skutečnost, že se v případě Slovak Sport žalovaný odkazuje na odpovědi slovenského správce daně získané v rámci mezinárodního dožádání, dle kterého vzhledem k přefakturaci poskytnutých práv od výrobců programů se jedná jen o prodej služeb, které nepodléhají

licenčním poplatkům. Pokud žalovaný uzavřel, že charakter plateb hrazených žalobcem společností Slovak Sport odpovídá poplatku za službu, nelze aplikovat srážkovou daň, neboť tyto platby nejsou vůbec jejím předmětem.

66. V případě společnosti CBS AMC Networks žalovaný uvádí, že jde o transparentní entitu, která licencuje vysílací práva od externích dodavatelů. Žalovaný však zároveň doplňuje, že společníky CBS AMC Networks jsou společnosti rezidentní ve Spojeném království. Při stanovení daně musí přihlédnout ke všemu, co vyšlo v řízení najevo a s cílem stanovit daň ve správné výši musí tuto skutečnost zohlednit, tzn. v daném případě nemůže být osvobození z důvodu neprokázání daňového rezidentství odmítnuto.
67. Žalobce namítá, že zjištění, že CBS AMC Networks licencuje programová práva od externích dodavatelů, nemá pro posouzení skutečného vlastnictví příjmů ve smyslu Směrnice rady č. 2003/49/ES, o společném zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států (dále též „Směrnice“) a ZDP bez dalšího žádný význam. Nejedná se totiž o posouzení koncového příjemce, jak se nesprávně domnívá žalovaný.
68. Stran těchto námitek nejprve žalovaný uvedl, že správce daně ani žalovaný nejsou povinni pro účely neuznání konkrétního subjektu za skutečného vlastníka příjmů identifikovat určitou entitu nebo entity, jež považuje za skutečné vlastníky těchto příjmů. To dle žalovaného plyne z výše uvedeného rozhodnutí SDEU. Dále s odkazem na totéž rozhodnutí SDEU žalovaný uvedl, že důkazní břemeno ohledně prokázání skutečného vlastnictví příjmů má zásadně nést ten subjekt, který se domáhá výhody z něj plynoucí.
69. K námitkám stran jeho zjištění týkajících se společnosti Modern Times Group žalovaný uvedl, že nelze považovat jeho závěry popsané v bodech 70 a 71 za nepřekoumatelné. V daňovém řízení se totiž nepodařilo prokázat, že společnost Modern TIMES Group MTG Limited představuje skutečného vlastníka příjmů z licenčních poplatků obdržených od žalobce. Závěr žalovaného je proto postaven na premise, že na základě provedeného dokazování nebyly naplněny podmínky pro uplatnění výjimky ze zdanění předmětných licenčních poplatků, resp. uplatnění nižší než zákonné sazby daně.
70. V případě licenčních poplatků hrazených žalobcem ve prospěch společnosti Slovak Sport dospěl žalovaný k závěru, že nebyla prokázána jejich úhrada žalobcem ve prospěch skutečného vlastníka příjmů. Z bodů 64 a 65 rozhodnutí o odvolání je pak dle žalovaného zřejmé, že právní názor slovenských daňových orgánů o podstatě těchto poplatků (tedy že se vůbec nejednalo o licenční poplatky, které by podléhaly srážkové dani) žalovaný nepřevzal, a to právě s ohledem na vymezený předmět plnění (přefakturace poskytnutých vysílacích práv od jednotlivých výrobců programů, které slovenská společnost obohatila o přidanou hodnotu). Přitom zdůraznil, že právním názorem slovenských daňových orgánů obsaženým v jejich odpověď na žádost o mezinárodní výměnu informací přitom žalovaný ani vázán nebyl.
71. Dle žalovaného bylo na základě podkladů získaných při mezinárodní výměně informací s britskými daňovými orgány spolehlivě doloženo, že společnost CBS AMC Networks žalobci pouze přefakturovala licenční poplatky za užití díla externích dodavatelů. V

daňovém řízení pak nebylo prokázáno, že by i přes tuto skutečnost mohla být považována za skutečného vlastníka příjmů ve vztahu k žalobcem hrazeným licenčním poplatkům.

72. Dle ustanovení § 92 odst. 3 DŘ *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*
73. Dle ustanovení § 92 odst. 4 DŘ *pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.*
74. Komentář k daňovému řádu říká, že: *„Správa daní je vystavěna na principu, který stanoví, že daňový subjekt je povinen prokázat skutečnosti, které uvede v řádném či dodatečném daňovém tvrzení (§ 1) a dalších podáních (odst. 3). Daňový subjekt má povinnost (břemeno) tvrzení a ohledně ní nese důkazní břemeno. To plyne např. i ze speciálních ustanovení jako § 125 a § 135. Je pak na daňovém subjektu, aby si opatřil dostatečné důkazní prostředky, kterými oproti pochybnostem správce daně svá tvrzení prokáže. Zákon stanoví určité „prioritní“ důkazní prostředky [více komentář k odst. 5 písm. c)], kterými daňový subjekt musí disponovat přímo ze zákona. Jejich předložením dochází k prvotnímu unesení důkazního břemene a je na správci daně, aby uvedl důvody, na základě kterých považuje důkazní prostředky za nezpůsobilé nést svoji roli.“ (ROZEHNAL, T. Daňový řád. 2. vydání. Praktický komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2021). Z toho plyne, že daňový subjekt prvotní důkazní břemeno unese, pakliže předloží dostatečné důkazní prostředky podporující jím tvrzené skutečnosti.*
75. V případě, že správci daně vyvstanou o těchto skutečnostech pochybnosti, má možnost daňový subjekt omezit o těchto pochybnostech a vyzvat daňový subjekt k předložení dalších důkazů podporujících jeho tvrzení právě dle ustanovení § 92 odst. 4 DŘ. Komentář k tomuto ustanovení uvádí, že: *„Z odst. 3 plyne, že je to daňový subjekt, kdo prokazuje svá tvrzení. Zákon k tomuto účelu obsahuje pro správce daně možnost vydat rozhodnutí v podobě výzvy, kterým vyzve daňový subjekt k unesení důkazního břemene (odst. 4). Výzvy mohou mít specifické náležitosti a být součástí speciálních postupů (např. § 89 a § 128), anebo se jedná o výzvy dle odst. 4. Podstatou výzev je sdělení určitých pochybností správce daně ohledně tvrzení daňového subjektu a vyzvání k předložení důkazů. Není vyloučeno, že daňový subjekt důkazní břemeno unese, avšak svými tvrzeními vyvolá potřebu vydání další výzvy atd. Výzvy tak plní v procesu dokazování zcela nezastupitelnou roli. V praxi jsou však správci daní podceňovány a není výjimkou, kdy se přenos důkazního břemene odehrává „mlčky“ a daňový subjekt je s úvahami správce daně konfrontován až ve výsledných dokumentech, jako např. ve zprávě o daňové kontrole. Takový postup není vhodný, jelikož výzvy plní vedle přenosu důkazního břemene rovněž funkci usměrňování procesu dokazování, neboť těmito výzvami správce daně sděluje daňovému subjektu, jaké skutečnosti považuje z hlediska stanovení daně za rozhodné, a budou tedy předmětem dokazování, a jak předběžně hodnotí dosavadní důkazní situaci. Tím správce daně rovněž umožňuje daňovému subjektu, aby se k tomuto předběžnému hodnocení důkazů vyjádřil a navrhl další důkazy, které budou nasvědčovat jím tvrzené verzi událostí (NSS 4 AfS 179/2016).“ (ROZEHNAL, T. Daňový řád. 2. vydání. Praktický komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2021).*
76. Soud předesílá, že v této věci v průběhu daňové kontroly byl daňový subjekt vyzván k prokázání jednotlivých skutečností, o kterých vznikly správci daně pochybnosti, a to

Výzvou k prokázání skutečností č. j. 2168106/17/3216-60561-806155 ze dne 12. 5. 2017 (dále „Výzva“). V této Výzvě, jak je zřetelné i z předchozích částí tohoto rozsudku, sdělil správce daně daňovému subjektu (žalobci) své pochybnosti. Žalobce proto měl možnost aktivně se zapojit do zjišťování skutkového stavu, jelikož to byl právě on, kdo dle ustanovení § 92 odst. 3 DŘ nesl důkazní břemeno. Fakt, že v následném dokazování nepřednesl relevantní důkazy, nelze dávat za vinu správci daně a žalovanému, který dokonce sám provedl další dokazování v odvolacím řízení, čímž se snažil dostat své povinnosti dostatečně určitě zjistit stav věci.

77. Soud se domnívá, že závěry žalovaného týkající se společnosti Modern TIMES Group jsou podloženy dotčenými tvrzeními uvedenými v bodech 70 a 71 napadeného rozhodnutí, z nichž jednoznačně vyplývá, že nebylo prokázáno, že společnost Modern TIMES Group lze považovat za skutečného vlastníka příjmů z licenčních poplatků.
78. K námitce nedostatečného zjištění skutkového stavu u tvrzení týkajících se společnosti Slovak Sport soud uvádí, že správní orgány nepochybily, když posoudily věc rozdílně od slovenského správce daně (slovenský správce daně podřadil aktivity společnosti Slovak Sport pod prodej služeb). Stojí totiž za připomenutí, že názorem cizozemského správce daně nejsou české daňové orgány vázány (viz rozsudek NSS ze dne 30. 3. 2021, č.j. 10 Afs 80/2019-65). Naopak soud dospěl k závěru, že žalovaný dostatečně zjistil skutkový stav, který v bodech 64 a 65 napadeného rozhodnutí předestřel a vyšel z něj při změně daňové povinnosti. Z napadeného rozhodnutí pak jasně plyne, že společnost Slovak Sport nemůže být dle mezinárodní výměny informací a dalších podkladů skutečným vlastníkem licenčních poplatků.
79. Závěrem této skupiny námitek se soud vyjádří taktéž k unesení důkazního břemene u závěrů ke společnosti CBS AMC Networks. Z bodů 68 a 69 dle soudu plyne, že ani společnost CBS AMC Networks není skutečným vlastníkem licenčních poplatků, a proto na ni nemůže být aplikována SZDZ mezi Českou republikou a Spojeným královstvím. Zmíněná společnost pouze přefakturovala licenční poplatky za užití díla externích dodavatelů. Z výše uvedených bodů je seznatelné, že tyto závěry mají svou oporu v mezinárodní výměně informací, předložených podkladech a tvrzení daňového subjektu.
80. Na základě výše uvedených důvodů městský soud ani námitky ohledně nedostatečně zjištěného skutkového stavu ve vztahu k výrobcům/poskytovatelům programů také neshledal důvodnými.
81. Pro úplnost městský soud připomíná, že není povinen reagovat na všechny námitky žalobce, pokud proti nim uvede argumentaci, která je sama s to tyto námitky vyvrátit a v jejímž světle námitky neobstojí (rozsudek NSS ze dne 9. 5. 2023, č. j. 3 As 43/2021, body 14-15).

Závěr a náklady řízení

82. Na základě shora uvedeného soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
83. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl plný úspěch žalovaný,

avšak žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 4. února 2025

Mgr. Marek Bedřich v. r.
předseda senátu