



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Vojtěcha Šimíčka (soudce zpravodaj), soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Ondřeje Mrákoty ve věci žalobkyně: **YOLT Services s. r. o.**, Sokolská 1605/66, Praha, zastoupené advokátem JUDr. Davidem Vostrejžem, Vrchlického sad 1893/3, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 9. 2020, čj. 36530/20/5200-11431-702498, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 4. 2. 2025, čj. 11 Af 39/2020-142,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

1. Popis věci a dosavadní průběh řízení

[1] Předmětem podnikání žalobkyně (*stěžovatelky*) je poskytování televizních programů spotřebitelům v České republice. V souvislosti se zdaněním příjmů z tohoto podnikání se řeší spory ohledně zdanění licenčních poplatků, které již dříve opakovaně posuzoval NSS ve vztahu ke zdaňovacímu období let 2010 a 2012 (rozsudky ze dne 15. 2. 2021, čj. 1 Afs 73/2019-71, ze dne 30. 5. 2019, čj. 7 Afs 147/2018-31, ze dne 30. 3. 2021, čj. 10 Afs 80/2019-65 a ze dne 10. 4. 2024, čj. 6 Afs 56/2023-48). V této věci je stěžovatelka ve sporu s Finančním úřadem pro hlavní město Prahu (*správcem daně*) a Odvolacím finančním ředitelstvím (*žalovaným*) ohledně zdaňovacího období roku 2015. Stěžovatelka totiž správně srazila daň z licenčních poplatků hrazených za práva k distribuci a reprodukci programů na území České republiky; sporná je však výše sazby srážkové daně, kterou stěžovatelka použila. Pro posouzení věci je stěžejní výklad pojmu skutečný vlastník licenčního poplatku, od něž se odvíjí aplikovatelnost mezinárodní smlouvy o zákazu

dvojího zdanění a výše sazby, kterou měly být zdaněny příjmy z licenčních poplatků hrazené stěžovatelkou.

[2] Stěžovatelce byla rozhodnutím správce daně za zdaňovací období rok 2015 doměřena daň z příjmu právnických osob ve výši 4 258 558,25 Kč. Zmíněným rozhodnutím jí byla současně stanovena povinnost uhradit z doměřené částky penále ve výši 857 111 Kč. Proti rozhodnutí podala stěžovatelka odvolání k žalovanému, který změnil dodatečný platební výměr tak, že upustil od povinnosti uhradit penále a současně snížil doměřenou daň na částku 1 523 813 Kč.

[3] Proti rozhodnutí o odvolání podala stěžovatelka žalobu k Městskému soudu v Praze (*městskému soudu*), který ji v záhlaví označeným rozsudkem zamítl.

2. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného a replika stěžovatelky

[4] **Stěžovatelka** napadá rozsudek městského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1, písm. a), b) a d) s. ř. s., tedy pro nezákonnost spočívající v nesprávném právním posouzení, pro vady správního řízení, pro které měl městský soud napadené rozhodnutí zrušit, a pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí. Proto stěžovatelka navrhuje, aby NSS napadený rozsudek zrušil, a kasační námitky dělí do následujících tří okruhů:

1. Městský soud nesprávně posoudil, zda lze uplatnit smlouvu o zamezení dvojího zdanění při stanovení daně skutečnému vlastníku licenčního poplatku, který není jeho okamžitým příjemcem.
2. Městský soud nezrušil napadené rozhodnutí, ačkoliv bylo správní řízení zatíženo vadou, která spočívala v nedostatečném vypořádání důkazních prostředků předložených stěžovatelkou, nevyrozumění o nedostatečnosti důkazních prostředků a neposkytnutí prostoru pro další dokazování.
3. Městský soud založil svůj rozsudek na nesprávně zjištěném skutkovém stavu.

[5] K prvnímu kasačnímu důvodu stěžovatelka uvádí, že je nesprávný závěr městského soudu o nemožnosti uplatnit smlouvu o zákazu dvojího zdanění proto, že skutečný vlastník licenčního poplatku není jeho okamžitým příjemcem. Výhody ze smlouvy o zamezení dvojího zdanění je totiž třeba uplatnit i tehdy, je-li okamžitým příjemcem zprostředkovatel či zmocněnec. Uvedené jednoznačně vyplývá ze sdělení Ministerstva financí k problematice pojmu „skutečný vlastník“, komentáře k Modelové smlouvě OECD, rozsudku SDEU ze dne 26. 2. 2019 ve spojených věcech *N Luxembourg 1 a další*, C-115/16, C-118/16, C-119/16 a C-299/16, rozsudku NSS ze dne 20. 6. 2024, čj. 10 Afs 65/2023-68, rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 18. 4. 2023, čj. 29 Af 62/2018-214, a rozsudku NSS ze dne 23. 5. 2013, čj. 9 Afs 38/2012-40. Závěr městského soudu je v rozporu s jednoznačně vyznívajícími prameny a jeho potvrzení by mohlo způsobit zcela absurdní praktické důsledky.

[6] Stěžovatelka městskému soudu rovněž vytýká, že se dopustil obdobné vady, pro kterou bylo zdejším soudem zrušeno rozhodnutí o daňové povinnosti stěžovatelky za rok 2012 a 2013 (rozsudek čj. 10 Afs 65/2023-68). Městský soud nesprávně uzavřel, že se posuzovaná věc od zmíněného případu liší. Správce daně a žalovaný přitom shodně vycházeli z nesprávného předpokladu, že předmětem řízení není status skutečného vlastníka licenčního poplatku a není proto třeba se zabývat důkazními prostředky k této dílčí otázce.

pokračování

Stěžovatelka rovněž poukazuje na to, že ji žalovaný neseznámil se svým závěrem o nedostatečnosti podkladů pro zjištění skutkového stavu a neumožnil jí se vyjádřit a důkazy doplnit. Popsaný postup je v rozporu se základními zásadami daňového řádu v oblasti dokazování.

[7] Poslední kasační důvod vztahuje stěžovatelka pouze k licenčním poplatkům hrazeným výrobcům programů. Uvádí, že žalovaný nerespektoval rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, přičemž obdobný postup vyhodnotil Krajský soud v Ostravě jako nezákonný v rozsudku ze dne 12. 2. 2019, čj. 25 Af 3/2018-55. Městský soud se s uvedenou námitkou stěžovatelky podrobněji nevypořádal a pouze odkázal na pasáže napadeného rozhodnutí žalovaného.

[8] **Žalovaný** ve vyjádření zdůrazňuje, že se stěžovatelka mylí, uvádí-li, že podstatou posuzované věci je určení skutečného vlastníka licenčních poplatků. Skutečným předmětem sporu je totiž určení správné sazby daně z příjmů právnických osob. Žalovaný zdůrazňuje, že důkazní břemeno v daňovém řízení tížilo stěžovatelku, která se domáhala výhod vyplývajících ze smluv o zamezení dvojího zdanění. Aplikace těchto smluv je podmíněna úhradou licenčního poplatku jeho skutečnému vlastníku a zmíněný status se stěžovatelce vůči částem společností nepodařilo prokázat. Stěžovatelka totiž poplatek hradila osobám, které byly „průtokovými společnostmi“. Žalovaný považuje rovněž za podstatné, že stěžovatelka netvrdila, že by skutečnými vlastníky byly jiné osoby než jejich okamžití příjemci, a proto také nebylo vedeno dokazování v tomto směru.

[9] První námitka stěžovatelky zcela pomíjí skutečnost, že ji tížilo břemeno tvrzení a břemeno důkazní. Naopak správce daně není při neuznání statusu určité osoby povinen vyhledat a identifikovat skutečného vlastníka. K tomu ostatně směřuje též rozsudek SDEU ve spojených věcech *N Luxembourg 1 a další*. Stěžovatelkou citovaný rozsudek zdejšího soudu není na posuzovanou věc aplikovatelný, jelikož stěžovatelce byl dán prostor k prokázání svých tvrzení a reakci na závěry správce daně.

[10] Žalovaný dále nesouhlasí s tím, že by se dopustil totožného procesního pochybení jako v rozsudku čj. 10 Afs 65/2023-68. Trvá na tom, že správce daně v této věci nevyslovil jednoznačný závěr o identifikaci skutečných vlastníků. Proto ani nebylo možné, aby žalovaný učinil opačný závěr, neposkytl stěžovatelce možnost na něj dostatečně reagovat a porušil tak § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Závěry, na něž stěžovatelka v této věci poukazuje, se týkají pouze důkazního břemene, nikoliv meritorního posouzení skutečného vlastnictví. Žalovaný rovněž upozorňuje, že v odvolacím řízení provedl dokazování, stěžovatelku řádně seznámil se svými závěry a následně jednoznačně uzavřel, že u části společností bylo skutečné vlastnictví prokázáno, což vedlo k částečnému vyhovění odvolání a snížení doměřené daně. U ostatních společností však skutečné vlastnictví licenčních poplatků prokázáno nebylo.

[11] Žalovaný závěrem uvádí, že městský soud dostatečně vypořádal otázku rozložení důkazního břemene. Upozorňuje také, že stěžovatelkou zmiňovaný rozsudek Krajského soudu v Ostravě byl zrušen zdejším soudem. Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

[12] **Stěžovatelka** zaslala NSS repliku, v níž reaguje na vyjádření žalovaného. K argumentaci žalovaného k prvnímu kasačnímu důvodu stěžovatelka upozorňuje, že v zaslaném vyjádření vůbec nereagoval na prameny, z nichž stěžovatelka vyvozuje závěry ohledně možnosti aplikovat smlouvy o zamezení dvojího zdanění v případě, že skutečný vlastník licenčního poplatku není jeho okamžitým příjemcem. Zbytek vyjádření žalovaného

je prý z pohledu aplikovatelnosti mezinárodních smluv irelevantní, jelikož směřuje k otázce dokazování, které je však až dalším krokem procesu v případě aplikovatelnosti daňové sazby dle mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění.

[13] Stěžovatelka rovněž reaguje na vyjádření žalovaného ke stěžovatelkou tvrzenému nedostatečnému prostoru při dokazování v daňovém řízení. Argumentace žalovaného je prý postavena na nepravdivých předpokladech. Stěžovatelka uvádí, že žalovaným odkazované pasáže zprávy o daňové kontrole jsou irelevantní, jelikož v této věci byli okamžitými příjemci licenčních poplatků distributoři, a nikoliv výrobci programů. Dále stěžovatelka upozorňuje, že v této věci není podstatné, zda správce daně učinil jednoznačný závěr o identitě skutečného vlastníka. Klíčové totiž je, že tento závěr učinil žalovaný. Stěžovatelkou předložené důkazy proto byly v souladu s tímto závěrem. Přesto je žalovaný pominul, neseznámil stěžovatelku se závěrem o neúplnosti podkladů a neumožnil jí se k tomuto závěru vyjádřit.

[14] Dále je v replice uvedeno, že argumentace žalovaného k tomu, zda postavení výrobců programů mohlo být předmětem dokazování, je značně nekonzistentní. Stěžovatelka přitom výrobce programu označila za tzv. alternativní skutečné vlastníky, což je relevantní tvrzení v daňovém řízení.

[15] Závěrem stěžovatelka upozorňuje, že oproti rozsudku NSS čj. 10 Afs 65/2023-68 je pochybení ještě výraznější, jelikož v posuzovaném případě byly stěžovatelkou předložené důkazy v souladu se závěrem žalovaného o tom, že jsou skutečnými vlastníky licenčních příspěvků výrobců programů.

3. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[16] NSS na úvod považuje za potřebné uvést, že stěžovatelka v kasační stížnosti žádným způsobem nevysvětlila, v čem spočívá tvrzená nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Zdejší soud navíc z jeho odůvodnění neseznal vadu, která by byla způsobila naplnit zmíněný kasační důvod. I vzhledem k absenci stížnostní argumentace se proto NSS námitkou nepřezkoumatelnosti podrobněji nezabýval a přikročil k posouzení tří výše uvedených kasačních námitek.

3.1. Při posouzení aplikovatelnosti smluv o zamezení dvojího zdanění městský soud nepochybil

[17] Stěžovatelka předně zpochybňuje závěr městského soudu o nemožnosti aplikovat smlouvu o zamezení dvojího zdanění, nebyl-li skutečný vlastník licenčního poplatku jeho okamžitým příjemcem. Uvedený závěr je totiž v rozporu s judikaturou zdejšího soudu a SDEU, sdělením Ministerstva financí a komentářem k modelové smlouvě OECD, z nichž vyplývá, že přeposlání licenčních poplatků přes zprostředkovatele nevylučuje aplikaci smlouvy o zamezení dvojího zdanění a z ní vyplývající výhodnější sazby srážkové daně. V replice navíc upozornila, že se žalovaný k těmto pramenům vůbec nevyjádřil. Napadený rozsudek je prý proto nezákonný.

[18] Pro posouzení této věci je podstatné, že licenční poplatky plynoucí daňovým nerezidentům podléhají podle § 36 odst. 1 písm. a) bodu 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, srážkové dani ve výši 15 %. Sazba daně však může být modifikována smlouvou

pokračování

o zamezení dvojího zdanění uzavřenou mezi ČR a státem, v němž je příjemce licenčních poplatků daňovým rezidentem. Modifikace daňové sazby se dovolává též stěžovatelka.

[19] Klíčové však je, že aplikovatelnost mezinárodních smluv o dvojím zdanění je v takových případech vždy podmíněna tím, že daňový nerezident, za nějž tuzemský daňový subjekt daň srazí, musí být v postavení skutečného vlastníka licenčního poplatku. K uvedenému pojmu zdejší soud v bodě 26 rozsudku ze dne 12. 11. 2019, čj. 10 Afs 140/2018-33, uvedl, že *„příjemce licenčních poplatků je jejich skutečným vlastníkem, může-li jich užívat a požívat bez omezení a není ze zákona či ze smlouvy povinen předat platby jiné osobě. Citovaný komentář k čl. 12 Modelové smlouvy OECD tedy říká jinými slovy totéž jako § 19 odst. 6 zákona o daních z příjmů, podle kterého je příjemce licenčních poplatků jejich skutečným vlastníkem, pokud tyto platby přijímá ve svůj vlastní prospěch, a nikoliv jako zprostředkovatel, zástupce nebo zmocněnec pro jinou osobu.“* V bodě 29 rozsudku ze dne 10. 4. 2024, čj. 6 Afs 56/2023-48, dále NSS souhlasil s tím, že skutečný vlastník musí mít možnost svobodně určit, jak mají být přijaté licenční poplatky využity. Pro posouzení, zda subjekt takovou možnost disponuje, může být podstatná povaha zapojených subjektů, cena určená podle předplatitelů či nemožnost svobodně rozhodnout o nakládání s přijatými platbami. K otázce výkladu uvedeného pojmu odkázal NSS též na rozsudek SDEU ve spojených věcech *N Luxembourg 1 a další*, z nějž vyplývá neslučitelnost postavení zprostředkovatele se statutem skutečného vlastníka a povinnost posuzovat postavení skutečného vlastníka materiálně – dle možnosti mít z licenčních poplatků ekonomický prospěch.

[20] Zdroje, na které stěžovatelka v kasační stížnosti odkazuje, jsou bezpochyby relevantní pro výklad pojmu skutečný vlastník licenčních poplatků. NSS se však neztotožňuje s tím, že by byl napadený rozsudek s těmito závěry v rozporu. Uvedené zdroje (především bod 94 rozsudku SDEU ve věci *N Luxembourg 1 a další*) je nutné vykládat v tom směru, že přítomnost zprostředkovatele v obchodním modelu nebrání využití daňových výhod ve vztahu ke skutečnému vlastníku licenčních poplatků, avšak brání aplikaci mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění ve vztahu ke zprostředkovateli či okamžitému příjemci, který skutečným vlastníkem licenčních poplatků není.

[21] Ve stěžovatelkou zpochybňovaném bodě 61 napadeného rozsudku městský soud opravdu uvádí, 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.“* Rovněž ale dodává, že stěžovatelka *„licenční poplatky hradila osobám, které byly ve vztahu k těmto úhradám pouze tzv. průtokovými společnostmi, a na její 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 smlouvy o zamezení dvojího zdanění 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.“* Citovanému bodu navíc předchází odstavce, v nichž městský soud posoudil postavení společnosti RCS v souladu s výše nastíněným obsahem pojmu skutečný vlastník. Konstatoval přitom, že žalovaný správně vyloučil aplikaci čl. 12 smlouvy mezi Českou republikou a Rumunskem o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, č. 180/1994 Sb. m. s., jelikož uvedená společnost není skutečným vlastníkem licenčních poplatků (bod 60). Totožným způsobem odůvodnil městský soud neaplikování výhodnější daňové sazby také ve vztahu k ostatním společnostem.

[22] Napadenou pasáž rozsudku městského soudu nelze vytrhávat z kontextu celého rozsudku, který se neodchyluje od dosavadního judikaturního pojetí konceptu skutečného vlastníka licenčního poplatku. Bod 61 napadeného rozsudku proto lze korigovat v tom smyslu, že samotná úhrada licenčního poplatku zprostředkovateli skutečně nebrání aplikovatelnosti smlouvy o zamezení dvojího zdanění ve vztahu mezi daňovým subjektem a skutečným vlastníkem, který z následného přijetí licenčního poplatku čerpá ekonomické výhody. Z napadeného rozsudku jako celku je však zřejmé, že městský soud otázku aplikovatelnosti mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění posoudil v souladu s tímto závěrem. Správně přitom konstatoval, že podmínkou jejich aplikace je vztah mezi daňovým subjektem a skutečným vlastníkem poplatku, který v posuzovaném případě chyběl.

[23] Městský soud tedy správně uzavřel, že výhody plynoucí ze smluv o zamezení dvojího zdanění nelze uplatnit přímo vůči zprostředkovateli, nýbrž pouze ve vztahu ke skutečnému vlastníkovu licenčních poplatků. Tato kasační námitka je proto nedůvodná.

3.2. *Městský soud nepochybil, když nezrušil napadené rozhodnutí pro vady v dokazování*

[24] Ke druhé kasační námitce stěžovatelka uvádí, že žalovaný učinil jasný závěr o tom, že skutečnými vlastníky licenčních poplatků jsou výrobci programů, a přesto se nezabýval stěžovatelkou předloženými důkazy k této věci a neseznámil ji se závěrem o neúplnosti důkazního materiálu. Odkazuje přitom na rozsudek NSS čj. 10 Afs 65/2023-68, s nímž byl postup žalovaného v rozporu. Městský soud prý nesprávně konstatoval, že I) správce daně v této věci neučinil ve zprávě o daňové kontrole jednoznačný závěr o tom, kdo je skutečným vlastníkem licenčních poplatků, a II) ve věci čj. 10 Afs 65/2023-68 byl rozsudek krajského soudu zrušen jen proto, že žalovaný neseznámil žalobce se změnou právního názoru.

[25] Podle nadpisu této části stížnostní argumentace se NSS domnívá, že stěžovatelkou tvrzená pochybení městského soudu souhrnně naznačují nezákonný zásah do jejích práv na dostatečný prostor pro dokazování v daňovém řízení. Uvedenou problematikou se zdejší soud rovněž již dříve zabýval a v bodech 32-36 rozsudku čj. 10 Afs 65/2023-68 uvedl, že správce daně a žalovaný jsou podle § 115 daňového řádu povinni seznámit daňový subjekt se závěrem o neúplnosti podkladů pro zjištění skutkového stavu a se svým souvisejícím právním názorem. Současně mají též povinnost umožnit daňovému subjektu vyjádřit se k uvedenému závěru a doplnit důkazy. Na těchto právech daňového subjektu je nutné trvat též v odvolacím řízení, v němž žalovaný musí daňový subjekt informovat o případné změně názoru na nedostatečnost či nevěrohodnost důkazních prostředků.

[26] NSS považuje za podstatné zmínit, že stěžovatelkou tvrzené vady napadeného rozsudku jsou z pohledu možného zásahu do jejích veřejných subjektivních práv irelevantní. I kdyby totiž městský soud konstatoval, že v rozsudku čj. 10 Afs 65/2023-68 zrušil NSS rozhodnutí žalovaného „pouze“ z důvodu neseznámení se změnou právního názoru a nebyla by to pravda, jedná se pouze o zanedbatelnou formulační nepřesnost. Zvláště v situaci, kdy městský soud v bodě 51 vysvětlil, že uvedený rozsudek není v této věci aplikovatelný, jelikož se v tomto případě žalovaný neodchýlil od závěru správce daně, aniž by dal stěžovatelce prostor se vyjádřit. Také tato kasační námitka tedy spočívá v tom, že stěžovatelka vytrhává z kontextu určité formulace napadeného rozsudku, aniž by však uvedla, v čem skutečně spočívá zásah do jejích veřejných subjektivních práv.

pokračování

[27] Z obsahu správního spisu je podle městského soudu zřejmé, že žalovaný poskytl stěžovateli v odvolacím řízení dostatečný prostor pro vyjádření a předložení důkazních prostředků.

[28] NSS ověřil, že žalovaný v odvolacím řízení doplnil spis správce daně mimo jiné o podklady zahraničních správců daně získané na základě žádosti o mezinárodní výměnu informací (viz Doplnění spisového materiálu k odvolání ze dne 30. 8. 2019, čj. 7262906/19/2000-11430-105150). Následně stěžovateli zaslal Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvu k vyjádření ze dne 24. 7. 2020, čj. 28792/20/5200-11431-702498 (*Seznámení*). Stěžovatelka poté dostala možnost reagovat na veškeré dílčí závěry správce daně, přičemž žalovaný navíc vyhověl její žádosti o prodloužení lhůty k vyjádření (viz rozhodnutí ze dne 20. 8. 2020, čj. 32107/20/5200-11431-702498). Vyjádření stěžovatelka zaslala správci daně dne 1. 9. 2020 a jeho obsah byl žalovaným reflektován v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalovaný tedy přesně dodržel požadavky vyplývající z judikatury zdejšího soudu a poskytl stěžovateli dostatečný prostor k reakci na závěry v rovině dokazování.

[29] Mylné je také tvrzení stěžovatelky, že mezi závěry správce daně a žalovaným byl jednoznačný rozpor. V kasační stížnosti citované pasáže rozhodnutí žalovaného a zprávy o daňové kontrole jsou zcela v souladu s pojetím skutečného vlastnictví licenčních poplatků v judikatuře. Jejich hlavní myšlenkou totiž je, že skutečným vlastníkem je společnost, která licenční poplatky dále nepreposílá. Povinností správce daně navíc není identifikovat skutečného vlastníka licenčního poplatku, pouze musí posoudit, zda tento status náleží společnosti, o níž to daňový subjekt tvrdí.

[30] I kdyby se žalovaný v odvolacím řízení odchýlil od názoru správce daně, splnil zákonné požadavky na uvedený postup: tzn. v odvolacím řízení informoval stěžovatelku o svém názoru o nedostatečnosti předložených důkazů a dal jí možnost zaujmout k nim stanovisko (viz body 35 a 36 rozsudku čj. 10 Afs 65/2023-68). Městský soud tedy správně uzavřel, že v posuzovaném případě nebylo daňové řízení zatíženo totožnou vadou, pro kterou zdejší soud zrušil rozsudek krajského soudu v citovaném judikátu.

[31] NSS se proto ztotožňuje s městským soudem, že daňové řízení nebylo zatíženo procesním pochybením, které by odůvodnilo zrušení rozhodnutí žalovaného. Také tato námitka stěžovatelky je proto nedůvodná.

3.3. *Napadený rozsudek nebyl založen na nesprávně zjištěném skutkovém stavu*

[32] Poslední kasační námitka stěžovatelky spočívá v tom, že žalovaný nerespektoval rozložení důkazního břemene ve vztahu k licenčním poplatkům hrazeným výrobci programů (SUN STORM MEDIA, The Walt Disney Company, CBS AMC Networks a Viacom Global). Žalovaný přitom důkazní břemeno přesouval na stěžovatelku, aniž by jakkoliv vyjádřil pochybnosti. Uvedený postup označil Krajský soud v Ostravě za nezákonný v rozsudku ze dne 12. 2. 2019, čj. 25 Af 3/2018-55. Městský soud se údajně s popsánými námitkami blíže nevypořádal a pouze odkázal na odůvodnění rozhodnutí žalovaného.

[33] K rozložení důkazního břemene v daňovém řízení se NSS vyjádřil v bodě 22 rozsudku ze dne 30. 3. 2021, čj. 10 Afs 80/2019-65, přičemž upozornil, že v daňovém řízení je daňový subjekt obecně povinen prokázat všechny tvrzené skutečnosti (§ 92 odst. 3

daňového řádu). Splní-li daňový subjekt uvedenou povinnost, přechází důkazní břemeno na správce daně, který je povinen prokázat skutečnosti zakládající vážné a důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti předložených důkazních prostředků (§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu). Podaří-li se správci daně tuto povinnost splnit, přechází důkazní břemeno zpět na daňový subjekt, který musí vyvrátit pochybnosti správce daně a prokázat pravdivost svých tvrzení dalšími důkazy.

[34] Městský soud v napadeném rozsudku odkázal na komentářovou literaturu k rozložení důkazního břemene v daňovém řízení (bod 77 a 78 napadeného rozsudku). Následně uvedl, že stěžovatelka byla v průběhu daňové kontroly vyzvána k prokázání tvrzených skutečností a fakt, že nepřednesla relevantní důkazy, nelze klást za vinu správci daně. K jednotlivým společnostem odkázal na konkrétní pasáže napadeného rozhodnutí, v nichž se prý žalovaný dostatečně vypořádal s důkazy. Ke společnosti CBS AMC Networks městský soud výslovně uvádí, že kterých podkladů je jasné její postavení zprostředkovatele (bod 82).

[35] NSS uznává, že odůvodnění je v této části strohé a městský soud je pojal primárně jako ztotožnění se s konkrétními pasážemi rozhodnutí žalovaného. Na druhou stranu je z rozsudku patrné, že se zabýval každou jednotlivou společností, vůči níž uplatnila stěžovatelka námitku nerespektování důkazního břemene. Judikatura zdejšího soudu navíc umožňuje odůvodnit rozsudek pouhým odkazem na konkrétní řádně odůvodněnou pasáž napadeného rozhodnutí za současného ztotožnění se s citovaným závěrem (srov. např. rozsudek ze dne 25. 10. 2016, čj. 7 As 175/2016-32).

[36] Za účelem posouzení námítky ověřil NSS obsah správního spisu, přičemž zjistil následující.

[37] Žalovaný v odvolacím řízení doplnil spis správce daně mimo jiné o podklady zahraničních správců daně získané na základě žádosti o mezinárodní výměnu informací (viz Doplnění spisového materiálu k odvolání). Odpověď zahraničních orgánů obsahovala také relevantní informace o společnosti CBS AMC Networks.

[38] Žalovaný následně dne 24. 7. 2020 zaslal stěžovatelce Seznámení. V uvedené písemnosti správce daně reflektoval informace získané na základě žádosti o mezinárodní výměnu informací a důkazy předložené stěžovatelkou v odvolacím řízení. Při jejich hodnocení uvedl, že stěžovatelka nepředložila žádné nové důkazy. Závěrem písemnosti se vyjádřil též k jednotlivým společnostem, u nichž stěžovatelka zpochybnila nedostatečné zjištění skutkového stavu. Ke společnosti Walt Disney uvedl, že stěžovatelkou předložené prohlášení o skutečném vlastnictví nestačí k dostatečnému prokázání tohoto statusu. Ke společnosti SUN STORM MEDIA shodně konstatoval nedostatečnost prohlášení, které navíc nebylo ani podepsáno. Ke společnosti CBS AMC Networks uvedl, že stěžovatelka nepředložila žádné důkazy, které by prokazovaly postavení skutečného vlastníka. Z informací poskytnutých britským správcem daně navíc vyplývá, že společnost byla ve vztahu k licenčním poplatkům pouhým prostředníkem. Ve vztahu ke společnosti Viacom žalovaný uvedl, že z dosavadních důkazů vyplývá, že je společnost také prostředníkem a stěžovatelka nepředložila žádné důkazy o opaku.

[39] Dle zdejšího soudu je zřejmé, že žalovaný vyjádřil relevantní pochybnosti o důkazních prostředcích způsobem dostačujícím ke zpětnému přenesení důkazního břemene na stěžovatelku. Ta měla následně v souladu se zákonem možnost reagovat na veškeré dílčí závěry správce daně i díky prodloužení lhůty k vyjádření ze strany žalovaného.

pokračování

[40] Vyjádření stěžovatelka zaslala správci daně dne 1. 9. 2020 a v jeho bodech 43-56 se věnovala otázce dokazování. Uvedla přitom pouze, že správce daně nerespektuje rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, důkazy hodnotí zcela účelově a jeho závěry jsou ve vztahu k jednotlivým společnostem nesprávné. Nedoložila však žádný důkaz, kterým by vyvrátila žalovaným předestřené pochybnosti. K nesprávnosti výkladu skutečného vlastnictví pouze doložila dřívější rozhodnutí správce daně čj. 820331/16/2001-53521-102252 a související vyjádření rumunského správce daně ve věci rumunské společnosti RCS & RDS S.A. K tvrzení o nezákonném přenášení důkazního břemene odkázala na rozsudek Krajského soudu v Ostravě čj. 25 Af 3/2018-55.

[41] NSS uzavírá, že z popsaného postupu žalovaného je zřejmá správnost závěru městského soudu o zákonnosti dokazování v daňovém řízení. Ve světle výše zmíněné judikatury totiž žalovaný v zaslaném Seznámení jednoznačně projevil pochybnosti o podkladech předložených stěžovatelkou. Důkazní břemeno proto v souladu se zákonem a judikaturou přešlo zpět na stěžovatelku, která byla povinna vyvrátit žalovaným sdělené pochybnosti. Z vyjádření je však patrné, že stěžovatelka této povinnosti nedostála. Žalovaný proto zcela správně v rozhodnutí o odvolání uzavřel, že nebylo prokázáno tvrzené postavení skutečného vlastníka licenčního poplatku u společností SUN STORM MEDIA, The Walt Disney Company, CBS AMC Networks a Viacom Global. Na tomto závěru nic nemění ani alternativní pojetí skutečných vlastníků, jehož se stěžovatelka dovolávala v zaslané replice.

[42] Poslední kasační námitka je tedy rovněž nedůvodná, jelikož důkazní břemeno tížilo stěžovatelku, která je neunesla.

4. Závěr a náklady řízení

[43] S ohledem na výše uvedené dospěl NSS k závěru, že kasační stížnost je nedůvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[44] O náhradě nákladů řízení rozhodl NSS v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, žalovanému pak v souvislosti s tímto řízením nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné činnosti.

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

V Brně dne 25. června 2025

Vojtěch Šimíček
předseda senátu