



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Michaely Bejčkové a soudců Ondřeje Bartoše a Ondřeje Mrákoty ve věci žalobkyně: **YOLT Services s. r. o.**, Sokolská 66, Praha 2, zastoupené advokátem JUDr. Davidem Vostrejžem, Vrchlického sad 3, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 9. 2020, čj. 36415/20/5200-11431-702498, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 4. 2. 2025, čj. 11 Af 38/2020-141,

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] Ve věci je spor o výši sazby srážkové daně z licenčních poplatků hrazených za práva k distribuci a reprodukci televizních programů na území České republiky. Pro určení sazby daně je určující výklad pojmu „skutečný vlastník licenčního poplatku“; od něj se odvíjí použitelnost mezinárodní smlouvy o zákazu dvojího zdanění, která má zase vliv na výši sazby daně.

[2] 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, 2012, 2013 a části roku 2015 (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, ze dne 20. 6. 2024, čj. 10 Afs 65/2023-68 a ze dne 25. 6. 2025, čj. 10 Afs 47/2025-49). V této věci je stěžovatelka

ve sporu s Finančním úřadem pro hlavní město Prahu (*správce daně*) a Odvolacím finančním ředitelstvím (*žalovaným*) ohledně zdaňovacího období od 1. 1. 2015 do 30. 9. 2015, za které správce daně žalobkyni stanovil k přímé úhradě daň z příjmů právnických osob ve výši 9 736 202,50 Kč a současně jí uložil povinnost uhradit penále z částky doměřené daně ve výši 1 947 240 Kč. Proti dodatečnému platebnímu výměru se žalobkyně odvolala; žalovaný pak změnil dodatečný platební výměr správce daně tak, že snížil výši doměřené daně na částku 9 147 339 Kč a upustil od povinnosti žalobkyně hradit penále.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného podala stěžovatelka žalobu k Městskému soudu v Praze (*městskému soudu*); ten ji zamítl rozsudkem označeným v záhlaví.

2. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného a replika stěžovatelky

[4] Stěžovatelka napadla rozsudek městského soudu *kasační stížností*.

[5] Jako první kasační důvod uplatňuje nesprávné posouzení otázky, zda lze uplatnit smlouvu o zamezení dvojího zdanění při stanovení daně skutečnému vlastníku licenčního poplatku, který není jeho okamžitým příjemcem. Druhým kasačním důvodem je nesprávnost skutkového závěru městského soudu, že správce daně neučinil jednoznačný závěr o tom, kdo je skutečným vlastníkem licenčních poplatků. Třetím kasačním důvodem jsou tvrzené vady správního řízení, pro které měl městský soud napadené rozhodnutí zrušit. Tyto vady spočívaly podle stěžovatelky v tom, že správce daně nedostatečně vypořádal důkazní prostředky předložené stěžovatelkou, nevyrozuměl stěžovatelku o jejich nedostatečnosti a neposkytl jí prostor pro další důkazy. Konečně pak jako čtvrtý kasační důvod vznáší stěžovatelka námitku nesprávně zjištěného skutkového stavu v otázce výrobců programů.

[6] Zaprvé považuje stěžovatelka za 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. Pokud by jím okamžitý příjemce nebyl, pak jím musí být další (a také poslední) subjekt v řetězci, tj. výrobce programů. Správce daně pak má povinnost uplatnit smlouvu o zamezení dvojího zdanění v případě, že je zřejmé, kdo je skutečným vlastníkem licenčních poplatků, a má povinnost provést důkazy k prokázání této skutečnosti, byly-li předloženy nebo vyšly-li jinak najevo. Městský soud na tuto otázku přímo neodpověděl.

[7] Zadruhé stěžovatelka namítá, že správce daně vycházel ze závěru, že výrobci programů jsou skutečnými vlastníky licenčních poplatků.

[8] Zatřetí stěžovatelka městskému soudu vytýká, že se dopustil obdobné vady, pro kterou NSS zrušil rozhodnutí o daňové povinnosti stěžovatelky za rok 2012 a 2013 (rozsudek čj. 10 Afs 65/2023-68). Správce daně a žalovaný shodně vycházeli z nesprávného předpokladu, že předmětem řízení není status skutečného vlastníka licenčního poplatku a není proto třeba se touto otázkou zabývat. Stěžovatelkou předložené důkazy k této otázce správce daně a žalovaný neprovedli; žalovaný stěžovatelku neseznámil se svým závěrem o nedostatečnosti podkladů pro zjištění skutkového stavu a neumožnil jí se vyjádřit a důkazy doplnit. To je v rozporu se zásadami daňového řádu v oblasti dokazování v daňovém řízení. Městský soud pro tuto namítanou vadu rozhodnutí žalovaného nezrušil.

pokračování

[9] Začtvrté se stěžovatelka vyjadřuje k licenčním poplatkům hrazeným výrobci programů. Uvádí, že žalovaný nerespektoval rozložení důkazního břemene v daňovém řízení; obdobný postup přitom 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.

[10] Žalovaný ve *vyjádření ke kasační stížnosti* 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. Podle žalovaného tížilo důkazní břemeno v daňovém řízení 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.

[11] První námitka stěžovatelky pomíjí skutečnost, že ji tížilo břemeno tvrzení a břemeno důkazní. Naopak správce daně není při neuznání statusu určité osoby povinen vyhledat a zjistit skutečného vlastníka. K tomu ostatně směřuje též rozsudek Soudního dvora EU ze dne 26. 2. 2019 ve spojených věcech C-115/16, C-118/16, C-119/16 a C-299/16, *N Luxembourg 1 a další*. Stěžovatelkou citovaný rozsudek NSS čj. 9 Afs 38/2012-40 není na posuzovanou věc aplikovatelný, jelikož stěžovatelka měla možnost prokázat svá tvrzení a reagovat na závěry správce daně.

[12] Žalovaný 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 totožnosti 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. Žalovaný poukazuje na vnitřně rozpornou kasační argumentaci: stěžovatelka na jedné straně tvrdí, že městský soud pochybil stejně jako ve věci 10 Afs 65/2023, na druhé straně (v bodě 51 doplnění kasační stížnosti) souhlasí s městským soudem v tom, že žalovaný v odvolacím řízení právní názor nezměnil. Závěry, jichž se stěžovatelka v této věci dovolává, se týkají pouze důkazního břemene, nikoliv meritorního posouzení skutečného vlastnictví. Žalovaný rovněž upozorňuje na to, že v odvolacím řízení provedl dokazování, stěžovatelku řádně seznámil se svými závěry a následně jednoznačně uzavřel, že u části společností bylo skutečné vlastnictví prokázáno; proto odvolání částečně vyhověl a snížil doměřenou daň. U ostatních společností však skutečné vlastnictví licenčních poplatků prokázáno nebylo.

[13] Podle žalovaného městský soud dostatečně vypořádal otázku rozložení důkazního břemene; stěžovatelkou odkazovaný rozsudek Krajského soudu v Ostravě NSS zrušil.

[14] Stěžovatelka v *replce* upozorňuje na to, že žalovaný ve vyjádření nereagoval na prameny, z nichž stěžovatelka vyvozovala možnost aplikovat smlouvy o zamezení dvojího zdanění v případě, že skutečný vlastník licenčního poplatku není jeho okamžitým příjemcem. Zbytek argumentace vyjádření žalovaného podle stěžovatelky směřuje k otázce dokazování, které je však až dalším krokem procesu v případě aplikovatelnosti daňové sazby

podle mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění. Žalovaný neuvádí nic, co by aplikaci těchto smluv vylučovalo.

[15] Žalovaný dále podle stěžovatelky nezpochybnil ani to, že stěžovatelka v daňovém řízení předkládala důkazy k tomu, že výrobci programů jsou skutečnými vlastníky licenčních poplatků, a že žádala správce daně a žalovaného o alternativní uplatnění smluv o zamezení dvojího zdanění výrobců programu. Argumentace žalovaného je tedy postavena na nepravdivých předpokladech. Žalovaným odkazované pasáže zprávy o daňové kontrole nejsou relevantní; v této věci byli okamžitými příjemci licenčních poplatků distributoři, a nikoliv výrobci programů. Podle stěžovatelky není podstatné, zda správce daně učinil jednoznačný závěr o identitě skutečného vlastníka; důležité 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.

[16] Stěžovatelka upozorňuje na to, že žalovaný k otázce dokazování postavení výrobců programů argumentuje nekonzistentně. Stěžovatelka přitom výrobce programu označila za tzv. alternativní skutečné vlastníky, což je relevantní tvrzení v daňovém řízení.

[17] Závěrem své repliky stěžovatelka upozornila, že oproti rozsudku NSS ve věci 10 Afs 65/2023 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.

[18] Na svých námitkách stěžovatelka setrvala a dále je rozvíjela v navazujícím podání. V něm reagovala na rozsudek 10 Afs 47/2025, kterým NSS zamítl kasační stížnost ve skutkově a právně obdobné věci týkající se jen jiných zdaňovacích období.

3. Posouzení věci

[19] Nejvyšší správní soud předesílá, že stejné otázky, jaké mu stěžovatelka předložila v dané věci, řešil již ve věci 10 Afs 47/2025. Protože zde šlo o věc skutkově i právně totožnou, jen týkající se jiné části zdaňovacího období, a stěžovatelka nepřišla s žádnou novou argumentací, neshledal NSS důvod se odchýlit od závěrů dříve vyjádřených.

Při posouzení aplikovatelnosti smluv o zamezení dvojího zdanění městský soud nepochybil

[20] Stěžovatelka předně namítla, že způsob vypořádání této otázky *hraničí s přezkoumatelností*. Nepovažuje jej však vyloženě za nepřezkoumatelný, což ostatně stvrzuje tím, že za *nepřímé* vypořádání považuje argumentaci městského soudu v bodu 63 napadeného rozsudku. To svědčí o tom, že rozsudek městského soudu v této dílčí otázce nepřezkoumatelný není; nejedná se o onen výjimečný případ, kdy by nebylo možné seznat důvody, pro které soud dospěl k výrokovému závěru. Stěžovatelka ostatně závěry městského soudu věcně zpochybnila, což svědčí o tom, že je přezkoumat lze.

[21] Pokud jde o věcnou polemiku, stěžovatelka namítala, že závěry městského soudu jsou v rozporu s judikaturou NSS a Soudního dvora, 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 tedy výhodnější sazbu srážkové daně. V replice navíc upozornila, že se žalovaný k těmto pramenům vůbec nevyjádřil. Napadený rozsudek je prý proto nezákonný.

pokračování

[22] Pro posouzení této otázky 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 %. Odlišná sazba daně však může plynout ze smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené mezi ČR a státem, v němž je příjemce licenčních poplatků daňovým rezidentem. Takové výhodnější daňové sazby se dovolává též stěžovatelka.

[23] 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. *Skutečným vlastníkem* je pak ten, kdo může licenční poplatky užívat a požívat bez omezení a není ze zákona či ze smlouvy povinen předat platby jiné osobě, a není tedy zprostředkovatelem, zástupcem nebo zmocněncem pro jinou osobu (rozsudek NSS ze dne 12. 11. 2019, čj. 10 Afs 140/2018-33, bod 26, nebo ze dne 10. 4. 2024, čj. 6 Afs 56/2023-48, kde také NSS odkázal na rozsudek Soudního dvora 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 – podle možnosti mít z licenčních poplatků ekonomický prospěch).

[24] 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 *N Luxembourg 1 a další*) je nutné vykládat tak, že přítomnost zprostředkovatele v obchodním modelu nebrání využití daňových výhod ve vztahu ke skutečnému vlastníkovi licenčních poplatků, avšak brání aplikaci mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění ve vztahu ke zprostředkovateli či okamžitému příjemci, který skutečným vlastníkem licenčních poplatků není.

[25] Ve stěžovatelkou zpochybňovaném bodě 63 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 DIGI Slovakia v souladu s výše nastíněným obsahem pojmu skutečný vlastník. Konstatoval přitom, že žalovaný správně vyloučil aplikaci čl. 12 smlouvy mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, č. 100/2003 Sb. m. s., jelikož uvedená společnost není skutečným vlastníkem licenčních poplatků (bod 61). Stejně pak odůvodnil městský soud nepoužití výhodnější daňové sazby také ve vztahu k ostatním společnostem (RCS&RDS, Creativ).

[26] Napadenou pasáž rozsudku městského soudu nelze vytrhávat z kontextu celého rozsudku, který se neodchyluje od dosavadního judikaturního pojetí konceptu skutečného vlastníka licenčního poplatku. Bod 63 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.

[27] 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.

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

[28] V 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 10 Afs 65/2023, s nímž byl postup žalovaného údajně 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 10 Afs 65/2023 byl rozsudek krajského soudu zrušen jen proto, že žalovaný neseznámil žalobce se změnou právního názoru.

[29] Podle nadpisu této části kasační stížnosti se NSS domnívá, že stěžovatelkou tvrzená pochybení městského soudu souhrnně naznačují nezákonný zásah do jejích práv na dostatečný prostor pro dokazování v daňovém řízení. Touto otázkou se NSS také už dříve zabýval: v bodech 32–36 rozsudku 10 Afs 65/2023 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.

[30] Stěžovatelkou tvrzené vady napadeného rozsudku nejsou z pohledu možného zásahu do jejích veřejných subjektivních práv relevantní. I kdyby totiž městský soud konstatoval, že v rozsudku 10 Afs 65/2023 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 použitelný, jelikož se v tomto případě žalovaný neodchýlil od závěru správce daně, aniž by dal stěžovateli 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.

[31] 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 doručené stěžovateli dne 30. 7. 2020). Následně stěžovateli dne 3. 8. 2020 doručil Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvu k vyjádření. Stěžovatelka poté dostala možnost reagovat na veškeré dílčí závěry správce daně, a žalovaný navíc vyhověl její žádosti o prodloužení lhůty

pokračování

k vyjádření. Vyjádření stěžovatelka zaslala správci daně dne 1. 9. 2020 a s jeho obsahem se žalovaný vypořádal v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalovaný tedy přesně dodržel požadavky vyplývající z judikatury NSS a poskytl stěžovateli dostatečný prostor k reakci na závěry v rovině dokazování.

[32] Mylné je také tvrzení stěžovatelky, že mezi závěry správce daně a žalovaného 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 nepřeposílá. Povinností správce daně navíc není zjistit skutečného vlastníka licenčního poplatku, pouze musí posoudit, zda tento status náleží společnosti, o níž to daňový subjekt tvrdí.

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

[34] 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.

Napadený rozsudek nebyl založen na nesprávně zjištěném skutkovém stavu

[35] Poslední kasační námitka stěžovatelky spočívá v tom, že žalovaný nerespektoval rozložení důkazního břemene ve vztahu k licenčním poplatkům hrazeným výrobci programů (Modern TIMES Group a CBS AMC Networks). Žalovaný přitom důkazní břemeno přesouval na stěžovatelku, aniž jakkoliv vyjádřil pochybnosti. Uvedený postup označil Krajský soud v Ostravě za nezákonný v rozsudku ve věci 25 Af 3/2018. Městský soud se údajně s popsánými námitkami blíže nevypořádal a pouze odkázal na odůvodnění rozhodnutí žalovaného.

[36] 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 (rozsudek NSS ze dne 30. 3. 2021, čj. 10 Afs 80/2019-65, bod 22).

[37] Městský soud v napadeném rozsudku odkázal na komentářovou literaturu k rozložení důkazního břemene v daňovém řízení (bod 73 a 74 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. Městský soud v bodech 76 a 77 odůvodnění napadeného rozsudku odkázal na odůvodnění rozhodnutí žalovaného. Z něj plyne závěr, že nebylo prokázáno, že by tyto společnosti bylo možné považovat za skutečné vlastníky příjmů z licenčních poplatků

(u společnosti Modern TIMES Group jde o body 75 a 76, u společnosti CBS AMC Networks o body 73 a 74 odůvodnění rozhodnutí žalovaného).

[38] Byť je odůvodnění je v této části strohé a městský soud se v nich primárně ztotožnil s konkrétními pasážemi rozhodnutí žalovaného, je z rozsudku patrné, že se zabýval každou jednotlivou společností, vůči níž stěžovatelka namítala nerespektování důkazního břemene. Judikatura NSS navíc umožňuje správnímu soudu, aby odůvodnil rozsudek pouhým odkazem na konkrétní řádně odůvodněnou pasáž napadeného rozhodnutí, pokud se současně s citovaným závěrem ztotožní (rozsudek ze dne 25. 10. 2016, čj. 7 As 175/2016-32).

[39] Za účelem posouzení námítky ověřil NSS obsah správního spisu a zjistil následující skutečnosti.

[40] Žalovaný v odvolacím řízení doplnil spis správce daně mimo jiné o podklady britského správce 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 a Modern TIMES Group.

[41] Žalovaný dne 3. 8. 2020 doručil stěžovatelce už zmíněné seznámení. Zde správce daně vycházel z informací získaných na základě žádosti o mezinárodní výměnu informací a z důkazů předložených stěžovatelkou v odvolacím řízení. U společnosti CBS AMC Networks uvedl, že ji nelze považovat za skutečného vlastníka licenčních poplatků (společnost licencuje vysílací práva od externích dodavatelů). Společnost Modern TIMES Group (nyní Nordic Entertainment Group UK limited) neposkytla britskému správci daně součinnost a ani na základě předložených listin a tvrzení stěžovatelky neměl žalovaný za prokázané, že by tuto společnost bylo možné považovat za skutečného vlastníka licenčních poplatků.

[42] Podle NSS 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.

[43] Vyjádření stěžovatelka zaslala správci daně dne 1. 9. 2020 a v jeho bodech 43-56 se věnovala otázce dokazování. Uvedla přitom pouze to, že správce daně nerespektuje rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, důkazy hodnotí účelově a jeho závěry jsou ve vztahu k jednotlivým společnostem nesprávné. Nedoložila však žádný důkaz, kterým by vyvrátila žalovaným předložené pochybnosti. K nesprávnosti výkladu skutečného vlastnictví pouze doložila dřívější rozhodnutí ze dne 16. 3. 2016, kterým jí správce daně přiznal osvobození příjmů z licenčních poplatků, a související vyjádření rumunského správce daně ve věci rumunské společnosti RCS & RDS. K tvrzení o nezákonném přenášení důkazního břemene odkázala na rozsudek Krajského soudu v Ostravě čj. 25 Af 3/2018-55.

[44] 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 správně v rozhodnutí o odvolání uzavřel, že u uvedených společností nebylo prokázáno tvrzené postavení skutečného vlastníka licenčního poplatku. Na tomto závěru

pokračování

nic nemění ani alternativní pojetí skutečných vlastníků, jehož se stěžovatelka dovolávala v replice.

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

Argumentace stěžovatelky v reakci na rozsudek 10 Afs 47/2025

[46] V reakci na rozsudek NSS v související věci 10 Afs 47/2025 stěžovatelka vyjádřila přesvědčení, že jeho závěry by se v tomto řízení neměly uplatnit. Stěžovatelka polemizovala zejména s názorem, že status skutečného vlastníka nelze přiznat při neexistenci smluvního vztahu mezi stěžovatelkou a výrobcem programu; poukazovala na rozpor se sdělením Ministerstva financí (MF) ze dne 29. 1. 2001, čj. 251/122867/2000, komentářem k modelové smlouvě OECD o zamezení dvojího zdanění a rozsudkem Soudního dvora ve věci *N Luxembourg 1 a další*.

[47] Zmíněné sdělení MF pojednává obecně o potřebě rozlišovat okamžitého příjemce a skutečného vlastníka; vylučuje použití smluv o zamezení dvojího zdanění jen z toho titulu, že rezidentem státu smlouvy je *okamžitý příjemce*; a připouští, že lze uplatňovat výhody ze smlouvy mezi státem zdroje (okamžitého příjemce) a státem rezidence *skutečného vlastníka*.

[48] Komentář k čl. 12 modelové smlouvy OECD v bodu 4.2 hovoří o platnosti omezení daně ve státě zdroje, pokud mezi příjemce a plátce vstoupí zprostředkovatel, například zástupce nebo pověřená osoba, v případech, kdy je skutečný vlastník rezidentem druhého smluvního státu.

[49] Soudní dvůr v odst. 94 rozsudku ve věci *N Luxembourg 1 a další* nevyloučil použití osvobození podle čl. 1 odst. 1 směrnice 2003/49 pro případ, že společnost, které jsou vypláceny úroky v členském státě, není jejich skutečným vlastníkem. Podle rozsudku *si lze představit*, že takové úroky budou osvobozeny ve státě zdroje, pokud společnost, která je obdrží, převede tuto částku úroků skutečnému vlastníkov, jenž je usazen v Unii a splňuje veškeré podmínky pro toto osvobození podle směrnice.

[50] NSS i přes námitku stěžovatelky nadále setrvává na závěrech vyjádřených v bodu 22 zpochybňovaného rozsudku. Stěžovatelka se mýlí, domnívá-li se, že NSS zamýšlel vázat použitelnost smlouvy o zamezení dvojího zdanění na existenci *smluvního vztahu* mezi stěžovatelkou a výrobcem programů. Takový závěr by byl nejen nekonzistentní s odůvodněním rozsudku, podle nějž *samotná úhrada licenčního poplatku zprostředkovateli skutečně nebrání aplikovatelnosti smlouvy o zamezení dvojího zdanění ve vztahu mezi daňovým subjektem a skutečným vlastníkem*, nýbrž i v rozporu se zdroji, jichž se stěžovatelka dovolává.

[51] Uvedeným závěrem NSS zamýšlel vyjádřit, že použitelnost smlouvy o zamezení dvojího zdanění se bez ohledu na přítomnost prostředníka v obchodním schématu odvíjí od postavení skutečného vlastníka licenčního poplatku. Domáhá-li se tedy daňový subjekt výhod plynoucích z konkrétní mezinárodní smlouvy, je povinen určit skutečného vlastníka, tzn. daňového rezidenta státu, který je stranou této konkrétní smlouvy. To ostatně vyplývá také z judikatury NSS k břemenu tvrzení a břemenu důkaznímu, kterou NSS ve svém rozsudku citoval.

[52] Je pravda, že stěžovatelka na počátku daňového řízení před správcem daně předložila mj. důkaz o skutečném vlastnictví licenčních poplatků společností Walt Disney Co. Ltd. (a dalších zahraničních společností). Současně ale předmětem dokazování v celém dalším průběhu řízení nebyla otázka, který konkrétní zahraniční subjekt je výrobcem programu,

nýbrž tvrzení daňového subjektu, že závazky z licenčních poplatků evidované vůči konkrétním dodavatelům zdanil a osvobodil v souladu s příslušnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění. Stěžovatelka pak nebyla v průběhu daňového řízení ve svých tvrzeních ohledně režimu zdanění konzistentní. I když jí nelze upřít možnost změnit tvrzení týkající se jejích příjmů a předložit nové důkazy, platí, že odvolací řízení není volným pokračováním režimu daňové kontroly, primárně slouží k odstranění vad, kterých se dopustil správce daně v prvním stupni; také si musí být vědoma rizika klesající věrohodnosti svých tvrzení (rozsudek NSS čj. 9 Afs 38/2012-40).

4. Závěr a náklady řízení

[53] NSS dospěl k závěru, že kasační stížnost je nedůvodná, a proto ji zamítl.

[54] Neúspěšná stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému pak nevznikly žádné náklady, které by se vymykaly z jeho běžné činnosti.

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

V Brně dne 5. prosince 2025

Michaela Bejčková
předsedkyně senátu