



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty a soudkyň Michaely Bejčkové a Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **YOLT Services, s.r.o.**, se sídlem Sokolská 1605/66, Praha 2, zast. JUDr. Michalem Kačmaříkem, advokátem se sídlem Poštovní 39/2, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 11. 2017, čj. 49123/17/5200-11431-706871, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 12. 2. 2019, čj. 25 Af 3/2018-55,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 12. 2. 2019, čj. 25 Af 3/2018-55, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) platebním výměrem ze dne 8. 2. 2017 stanovil žalobkyni k přímé úhradě daň z příjmů právnických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2012 ve výši 13 743 736 Kč a platebním výměrem ze dne 15. 5. 2017 žalobkyni stanovil k přímé úhradě daň z příjmů právnických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2013 ve výši 9 237 463 Kč.

[2] Proti platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, o kterém rozhodl žalovaný rozhodnutím ze dne 16. 11. 2017 tak, že odvolání zamítl a platební výměry potvrdil.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu ke krajskému soudu. Krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud dospěl k závěru, že správní orgány nesprávně posoudily otázku rozložení důkazního břemene. Pokud žalobkyně uplatnila nižší než správcem daně požadovanou sazbu daně, leželo

na správci daně důkazní břemeno ohledně povinnosti aplikace příslušných ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, resp. o charakteru a postavení příjemců licenčních poplatků hrazených žalobkyní. Správce daně nesprávně vyšel ze závěru, že žalobkyně byla povinna prokázat oprávněnost uplatnění snížené sazby daně.

[4] Pokud se správce daně domníval, že žalobkyně je povinna uplatnit daň z příjmů ve výši zvláštní sazby daně vybírané srážkou z příjmů ze zdrojů na území ČR (z licenčních poplatků), je zásadně na něm, aby prokázal pochybnosti o správnosti postupu žalobkyně, tedy o tom, že žalobkyně měla daň přiznat a v jaké výši, jestliže ji vůbec nepřiznala, případně o tom, že daň má být přiznána ve výši odlišné od daně přiznané žalobkyní. Pochybnosti přitom musely být natolik vážné a důvodné, že učinily žalobkyní předložené důkazy nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými. Správce daně byl povinen své konkrétní a zjevné pochybnosti jednoznačně objasnit ve výzvě podle § 92 odst. 4 daňového řádu. Správce však ve výzvě pochybnosti tímto způsobem nezformuloval.

[5] Dále správní orgány podle krajského soudu pochybily při samotném dokazování a následném hodnocení důkazů. Za podstatné považovaly skutečnosti zjištěné z mezinárodního dožádání. Z obsahu dožádání je ovšem zřejmé, že správce daně požadoval po zahraničních správcích daně sdělení „*kdo je skutečným vlastníkem příjmů z úhrad licenčních poplatků*“. Otázka, kdo je skutečným vlastníkem ve smyslu § 19 odst. 6 zákona o daních z příjmů, je otázkou právní, nikoliv skutkovou. Takto formulovaný dotaz je tedy již z povahy věci nezákonný a „důkaz“ získaný odpovědí na něj nelze v daňovém řízení použít pro účely právního závěru o skutečném vlastnictví licenčních poplatků. Úsudek zahraničního správce daně o tom, kdo je skutečným vlastníkem poplatků, nemůže být brán jako dostatečný podklad pro závěr českého správce daně.

[6] Podle krajského soudu není z napadeného rozhodnutí ani z obsahu spisu zřejmé, na základě čeho finanční orgány uzavřely, že příjemci licenčních poplatků hrazených žalobkyní jednají jako prostředníci. Zcela obecný závěr v bodu 50 napadeného rozhodnutí nelze přijmout. Uvedl-li žalovaný, že jeho závěr vyplývá z „*předložených listin, tvrzení daňového subjektu a informací obdržených prostřednictvím mezinárodní výměny informací*“, je toto odůvodnění nepřezkoumatelné a nepodložené dostatečnými skutkovými zjištěními.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobkyně

[7] Žalovaný (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností. Namítl, že krajský soud nesprávně posoudil otázku rozložení důkazního břemene. Podle názoru stěžovatele byla žalobkyně povinna prokázat skutečnosti, které uvedla ve svých vyúčtováních. Správce daně tedy neměl povinnost prokázat existenci pochybností o skutečnostech uvedených žalobkyní ve vyúčtování. Pokud žalobkyně tvrdila, že daňovou povinnost nemá nebo uplatňuje nižší sazbu daně, musí takové tvrzení prokázat.

[8] Podle stěžovatele výzvy k prokázání skutečnosti nejsou vadné. Jsou v nich formulovány konkrétní skutečnosti, které mají být prokázány. Správce daně nevyzýval žalobkyni k prokázání právního závěru. Správce daně nemohl předjímat, v jakých konkrétních skutečnostech žalobkyně spatřuje naplnění právní normy, která jí podle jejího názoru dovoluje se chovat určitým způsobem. V této souvislosti stěžovatel odkázal také na judikaturu SDEU a pokyn Ministerstva financí D-286. Nadto se stěžovatel neztotožňuje

pokračování

s krajským soudem, že ve výzvách nebyly uvedeny konkrétní pochybnosti, a popsal, z čeho tak dovozuje.

[9] Stěžovatel uvedl, že pojem „skutečný vlastník“ vzhledem k příslušným právním předpisům musí vykládat český správce daně i dožádání správci daně v zahraničí shodně. Nadto stěžovateli není zřejmé, jaký vliv by případně měla formulace otázky správce daně na dožádaného správce daně na využitelnost podkladů a informací získaných z mezinárodního dožádání. Ze zprávy o daňové kontrole ani z rozhodnutí o odvolání nevyplývá, že by správní orgány nekriticky přejímaly jakékoli právní závěry zahraničních orgánů.

[10] Stěžovatel nesouhlasí s nepřezkoumatelností svého rozhodnutí. Bod 50 nelze vykládat izolovaně. V předchozích odstavcích na podporu svých závěrů odkazuje na zcela konkrétní listiny, které jsou založeny ve správním spise.

[11] Krajský soud uvedl v napadeném rozsudku svůj vlastní závěr o postavení žalobkyně a osob, kterým hradila licenční poplatky. Závěry správních orgánů naopak považuje za mylné a nepodložené. Stěžovatel považuje závěry krajského soudu za nepřezkoumatelné, což blíže odůvodnil. Stěžovatel představil svůj názor na věc a uvedl, že spolu se správcem daně podrobně popsali, proč nelze považovat okamžité příjemce licenčních poplatků od žalobkyně za skutečné vlastníky těchto poplatků ve smyslu příslušných mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění a práva EU. Stěžovatel se dále vyjádřil k úhradám za službu satelitního přenosu, jimž se krajský soud také věnoval. Tyto úhrady nebyly předmětem projednávání daně ani předmětem sporu, proto o nich pojednal správce daně pouze stručně na str. 3 zprávy o daňové kontrole.

[12] Stěžovatel rovněž odkázal na rozhodnutí SDEU ze dne 26. 2. 2019, C-115/16, C-118/16, C-119/16 a C-299/16, týkající se výkladu pojmu skutečný vlastník. Dále poukázal na rozhodnutí italského Nejvyššího soudu č. 14756, které se také věnuje výkladu pojmu „skutečný vlastník“.

[13] Stěžovatel navrhl, aby NSS napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[14] Žalobkyně se ztotožnila se závěry krajského soudu. Uvedla, že unesla důkazní břemeno. Správce daně proto byl případně následně povinen specifikovat konkrétní skutečnosti a pochybnosti o správnosti postupu žalobkyně či věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti a správnosti předložených důkazních prostředků. To stěžovatel neučinil. Dále ve shodě s krajským soudem konstatovala, že pouze český správce daně (resp. stěžovatel) je oprávněn k posouzení skutečného vlastnictví žalobkyní hrazených licenčních poplatků. I kdyby bylo možné závěry zahraničních správců daně použít, správní orgány při hodnocení odpovědí podle stěžovatelky pochybily, což žalobkyně podrobněji rozvedla. Žalobkyně souhlasila se závěrem krajského soudu o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí stěžovatele. Stěžovatel se v rozhodnutí odvolává na předchozí body odůvodnění rozhodnutí a listiny, aniž by konkretizoval, jaké skutečnosti z toho vyvozuje. Stěžovatel také neuvádí, co je pro posouzení skutečného vlastnictví podstatné. Krajský soud formuloval závěry o postavení žalobkyně a příjemců licenčních poplatků jen jako *obiter dictum*. Krajský soud pouze uvedl, že s ohledem na obsah spisu si lze obtížně představit, že by příjemci licenčních

poplatků jednali jménem výrobců programů a programy k jejich prospěchu distribuovali, tzn. že by nebyli skutečnými vlastníky. Správní orgány přitom pouze bez dalšího uzavřely, že příjemci licenčních poplatků nejsou skutečnými vlastníky, aniž provedly řádný výklad a aplikaci pojmu „skutečný vlastník“ na projednávanou věc. Naopak žalobkyně předložila důkazy, proč jsou příjemci licenčních poplatků skutečnými vlastníky. Žalobkyně navrhla, aby NSS kasační stížnost zamítl.

[15] V doplnění svého vyjádření žalobkyně vysvětlila, co je v dané věci sporná otázka. Uvedla, že správce daně rozhodnutím z února 2020 potvrdil, že určité společnosti jsou skutečnými vlastníky licenčních poplatků hrazených žalobkyní.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[16] Kasační stížnost je důvodná.

[17] Ze správního spisu pro projednávanou věc plynou následující podstatné skutečnosti. Žalobkyně podala (dodatečná) vyúčtování daně z příjmů vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 a 2013. Ve vyúčtování za rok 2012 žalobkyně uvedla daň v členění dle jednotlivých kalendářních měsíců, která v úhrnu činila částku 22 210 256 Kč. Ve vyúčtování za rok 2013 žalobkyně uvedla, že v měsíci červnu srazila daň ve výši 189 Kč. Žalobkyně ke zdaňovacímu období 2013 podala také dodatečné vyúčtování, ve kterém uvedla daň v členění dle jednotlivých měsíců, která v úhrnu činila 15 140 379 Kč.

[18] Správce daně následně podle § 92 odst. 4 daňového řádu vyzval žalobkyni dne 24. 11. 2016 (výzva vztahující se ke zdaňovacímu období 2012) a dne 18. 1. 2017 (výzva vztahující se ke zdaňovacímu období 2013) k prokázání skutečností, a to k provázanosti oprávněnosti uplatnění 10% sazby daně z licenčních poplatků za programy hrazených mateřské společnosti a DIGI HU a k prokázání oprávněnosti úplného osvobození licenčních poplatků za programy hrazených společnosti DIGI SK. Správce daně uvedl, že v případě, kdy nejsou licenční poplatky hrazeny přímo jejich skutečným vlastníků, nelze uplatnit daňovou výhodu vyplývající ze smlouvy o zamezení dvojího zdanění, tj. 10% sazbu, či úplné osvobození od licenčních poplatků podle § 19 odst. 1 písm. z) zákona o daních z příjmů. Správce daně dále uvedl, že prohlášení mateřské společnosti žalobkyně, že je skutečným vlastníkem licenčních poplatků, je nepravdivé; vlastníky těchto poplatků nejsou ani dceřiné společnosti. Podle správce daně jsou skutečnými vlastníky poplatků provozovatelé televizního vysílání. Poplatky přes spřízněné společnosti pouze „protékají“. Správce daně uvedl, z jakých konkrétních smluv tuto strukturu peněžních toků vyvozuje. Správce daně proto dospěl k závěru, že v daném řízení měla být na licenční poplatky uplatněna 15% zvláštní sazba daně, nikoli 10% sazba, kterou uplatnila žalobkyně. Dále správce daně uvedl, že žalobkyně nepodrobila dani vybírané podle zvláštní sazby licenční poplatky hrazené sesterské společnosti DIGI SK. Správci daně nebylo zřejmé, na základě jakého právního titulu považuje žalobkyně tyto licenční poplatky za zcela osvobozené. Žalobkyně správci daně neposkytla v tomto ohledu žádnou informaci. Správce daně konstatoval, že sesterská společnost DIGI SK také není skutečným vlastníkem licenčních poplatků, a uvedl, z jakých konkrétních závěrů dospěl k tomuto závěru. Konečně správce daně upozornil, že při posuzování výše sazby daně a rozsahu

pokračování

zdanění bude vycházet z dosavadních zjištění v případě, že žalobkyně na výzvu nebude reagovat. Na výzvy žalobkyně nereagovala.

[19] NSS úvodem konstatuje, že v projednávané věci zatím není jeho úlohou zjistit, kdo je skutečným vlastníkem přijímaných licenčních poplatků hrazených žalobkyní. Proto se k tvrzením obsaženým v kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně týkajícímu se této problematiky nevyjadřoval. NSS je totiž v projednávané věci povinen především zodpovědět otázku rozložení důkazního břemene mezi správce daně a žalobkyni.

[20] Licenční poplatky plynoucí poplatníkům uvedeným v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 zákona o daních z příjmů, tedy daňovým nerezidentům, podléhají podle § 36 odst. 1 písm. a) bodu 1 téhož zákona srážkové dani ve výši 15 %. V případě licenčních poplatků pak může být sazba daně modifikována smlouvou o zamezení dvojího zdanění uzavřenou mezi ČR a státem, v němž je příjemce licenčních poplatků daňovým rezidentem. Zjednodušeně řečeno, licenční poplatky hrazené českým daňovým rezidentem osobě, která českým daňovým rezidentem není, podléhají v ČR (ve státě zdroje) srážkové dani. Sražení a odvedení srážkové daně je odpovědností plátce, tzn. českého daňového subjektu (§ 38d zákona o daních z příjmů).

[21] Ustanovení § 19 odst. 1 písm. zj) zákona o daních z příjmů za splnění určitých podmínek osvobozuje od zdanění v ČR licenční poplatky plynoucí společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu EU, od české obchodní společnosti nebo družstva nebo od české stálé provozovny společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu EU.

[22] Obecně platí, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních (§ 92 odst. 3 daňového řádu). 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 (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Naopak správce daně v daňovém řízení prokazuje mimo jiné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem (§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu].

[23] Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se soudy již opakovaně zabývaly (viz např. rozsudky ze dne 15. 5. 2014, čj. 8 Afs 67/2013-49, bod 49, nebo ze dne 13. 6. 2019, čj. 7 Afs 138/2018-52, bod 13 a judikaturu tam citovanou, viz také nálezy Ústavního soudu ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/08, bod 15). Z § 92 daňového řádu i citované judikatury plyne, že je to daňový subjekt, kdo nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti i břemeno důkazní ve vztahu k těmto svým tvrzením. Daňový subjekt tedy nese prvotní důkazní břemeno. Tuto svou povinnost splní předložením takových podkladů, které mohou dostatečným způsobem prokázat jeho tvrzení (zpravidla se bude jednat o účetnictví a jiné povinné záznamy).

[24] Přestože daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správci daně mohou vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví nebo jiné evidence. Správce daně je v takovém případě povinen prokázat

existenci skutečností zakládajících vážné a důvodné pochybnosti o souladu předložených záznamů se skutečností (viz výše).

[25] Pokud správce daně prokáže skutečnosti, které zpochybňují předložené účetní nebo daňové doklady, tedy unese své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, leží důkazní břemeno opět na daňovém subjektu. Je totiž na něm, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a prokázal pravdivost svých tvrzení dalšími důkazy, popř. svá tvrzení korigoval.

[26] Daňové řízení tedy není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prvotní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (viz např. rozsudek ze dne 9. 2. 2005, čj. 1 Afs 54/2004-125, č. 1022/2007 Sb. NSS).

[27] Podle krajského soudu správce daně neunesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, neboť ve výzvách k prokázání skutečností dostatečně neodůvodnil existenci skutečností, které zpochybňují věrohodnost, úplnost, průkaznost a správnost účetnictví žalobkyně. Tento závěr krajského soudu není správný.

[28] NSS na rozdíl od krajského soudu dospěl k závěru, že výzvy správce daně byly dostatečně odůvodněny. Správce daně vysvětlil, kdy je možné uplatnit sníženou sazbu daně či úplné osvobození licenčních poplatků od daně. Rozhodné pro danou problematiku je, aby licenční poplatky byly hrazeny přímo jejich skutečným vlastníkům. Dále správce daně uvedl, z čeho konkrétně vyvozuje, že licenční poplatky nebyly hrazeny přímo jejich skutečným vlastníkům, a objasnil, k jakému závěru o struktuře finančních toků dospěl. Žalobkyně tedy byla seznámena s tím, na základě jakých skutečností správce daně zpochybňuje její účetnictví a z jaké konkrétní právní úpravy vychází. Správce daně dal žalobkyni možnost reagovat. Žalobkyně ovšem na jeho výzvy nereagovala, ačkoli byla seznámena s následky své nečinnosti. Na žalobkyni proto v souladu s výše citovanou právní úpravou a judikaturou přešlo důkazní břemeno. NSS tedy tyto námitky shledal důvodnými a z tohoto důvodu zrušil rozsudek krajského soudu. Krajský soud v dalším řízení bude vycházet z názoru, který NSS vyslovil v tomto rozsudku, a bude se zabývat dalšími žalobními námitkami, které navazují na otázku rozložení důkazního břemene.

[29] NSS podotýká, že správce daně nevyzýval žalobkyni k prokázání právního závěru. Správce daně pouze seznámil žalobkyni se svými závěry, které učinil na základě zjištěného skutkového stavu a relevantní právní úpravy, a dal žalobkyni možnost tyto závěry vyvrátit.

[30] Ve vztahu k dalším námitkám NSS převzal závěry z rozsudku ze dne 15. 2. 2021, čj. 1 Afs 73/2019-71, neboť se jednalo o věc týkající se shodné žalobkyně a obdobné problematiky. Odůvodnění krajského soudu a kasační námitky jsou v tomto ohledu totožné. NSS proto neměl důvod se od citovaného rozsudku odchýlit.

[31] NSS přisvědčil námitce, v níž stěžovatel vytkl krajskému soudu nesprávné posouzení využitelnosti informací a podkladů z mezinárodního dožádání. S krajským soudem lze souhlasit potud, že otázka, kdo je skutečným vlastníkem licenčních poplatků, je otázkou právní. Nelze však již přisvědčit jeho závěru, že v důsledku skutečnosti, že mezinárodní dožádání obsahovalo dotaz, kdo je skutečným vlastníkem licenčních

pokračování

poplatků, byl takový dotaz nezákonný, a odpověď na mezinárodní dožádání v důsledku toho nepoužitelná jako důkaz v daňovém řízení vedeném s žalobkyní.

[32] Smlouvy o zamezení dvojího zdanění řeší z povahy věci rozdělení možnosti zdanit určitý příjem mezi stát zdroje a stát rezidence. Není proto nezákonné, směřuje-li formulace dotazu v rámci mezinárodního dožádání ke zjištění, jak se na daný příjem dívá druhá smluvní strana a zda se považuje za oprávněnou daný příjem zdanit. K tomu může být podstatné zjištění, koho považuje druhá smluvní strana za skutečného vlastníka příjmů. NSS proto neshledává důvod, proč by odpověď na mezinárodní dožádání obsahující názor cizozemského správce daně na otázku skutečného vlastnictví měla být nezákonná. Jinou otázkou ovšem je, jak s odpovědí na takovou otázku má naložit český správce daně. Názor cizozemského správce daně pro něj není závazný. Český správce daně si musí sám učinit úsudek o tom, kdo je skutečným vlastníkem, a to na základě dostatečných důkazů shromážděných v daňovém řízení.

[33] Stěžovatel v napadeném rozhodnutí konstatoval, že závěr správce daně podle jeho názoru ob stojí i tehdy, pokud nezohlední „právní klasifikaci“ uvedenou v odpovědích cizozemských správců daně, ale přihlédne pouze ke skutkovým okolnostem, které z daných odpovědí vyplývají (bod 41 rozhodnutí stěžovatele). Touto argumentací se krajský soud vůbec nezabýval, ale bez dalšího uzavřel, že rozhodnutí správních orgánů je opřeno o nezákonný důkaz. Tento závěr nemůže bez dalšího obstát. Krajský soud se měl zabývat tím, zda je správný závěr stěžovatele, že napadené rozhodnutí z hlediska dostatečnosti podkladů ob stojí i tehdy, pokud odhlédne od sporných částí odpovědí cizozemských správců daně. Neučinil-li tak, zatížil svůj rozsudek nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů.

[34] Důvodná je také námitka nesprávného závěru krajského soudu o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí stěžovatele. Krajský soud uvedl, že z napadeného rozhodnutí ani z obsahu spisu není zřejmé, na základě čeho správní orgány dospěly k závěru, že příjemci licenčních poplatků jednají jako prostředníci. Obecný závěr v bodu 50 napadeného rozhodnutí nebyl podle krajského soudu dostatečný. Stěžovateli je třeba dát za pravdu, že bod 50 napadeného rozhodnutí je pouze závěrečným shrnutím předchozích úvah. Z předcházející části odůvodnění je zřejmé, z jakých úvah a podkladů stěžovatel vycházel. Nadto je třeba vnímat odůvodnění napadeného rozhodnutí ve spojitosti se zprávou o daňové kontrole, která obvykle obsahuje podrobnější skutková zjištění než rozhodnutí odvolacího orgánu, jehož úkolem není opakovat všechna skutková zjištění, ale především reagovat na odvolací námitky. Odůvodněním jako celkem se však krajský soud podrobněji nezabýval. NSS nijak nepředjímá, zda je napadené rozhodnutí stěžovatele věcně správné a zda jsou závěry správních orgánů dostatečně skutkově podložené, nepovažuje však napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné.

[35] Hodnocení napadeného rozhodnutí krajským soudem bylo patrně ovlivněno také mylnými závěry, které z něj krajský soud dovodil v bodu 28 svého rozsudku. Krajský soud uvedl, že správní orgány zřejmě vycházely z mylné konstrukce, podle které příjemci poplatků jednali jménem a ku prospěchu výrobců programů. Takové tvrzení však nemá oporu v napadeném rozhodnutí, z něhož sice plyne, že stěžovatel považoval příjemce licenčních poplatků (tedy společnosti RCS, DIGI HU a DIGI SK) za zprostředkovatele, avšak jednající nikoliv ve prospěch výrobců programů, ale ve prospěch žalobkyně, s níž

tvoří jednu podnikatelskou skupinu. Tím NSS nicméně nepředjímá, zda byl správný závěr stěžovatele, že společnosti RCS, DIGI HU a DIGI SK byly pouze okamžitými příjemci (zprostředkovateli), a nikoli skutečnými vlastníky licenčních poplatků. Stěžovatel také správně upozorňuje, že krajský soud do svých úvah v bodu 28 ne zcela přiléhavě zahrnul otázku nákladů za přenos (tedy úhrad za službu satelitního přenosu). Služby satelitního přenosu jsou sice na několika místech zprávy o daňové kontrole a rozhodnutí stěžovatele zmíněny, ale pouze v rámci popisu celkového skutkového stavu a obsahu smluv mezi žalobkyní a přidruženými společnostmi. Zároveň je ovšem ve zprávě o daňové kontrole výslovně uvedeno, že služba satelitního vysílání (zajišťovaná mateřskou společností RCS) je zcela oddělená od pořízení programů a že předmětem daňové kontroly byly pouze poplatky za programy. Úhrady za satelitní přenos tedy nebyly předmětem daně v nyní projednávané věci.

[36] S žalobkyní lze souhlasit, že odstavec 28 rozsudku krajského soudu byl patrně zamýšlen jako *obiter dictum*, byť nebyl označen např. „nad rámec nezbytného odůvodnění“. S ohledem na skutečnost, že krajský soud vytkl stěžovateli několik procesních pochybení a meritem věci se komplexně nezabýval, lze tento odstavec považovat za vyjádření krajského soudu učiněné nad rámec nezbytného odůvodnění. Nebyl-li tak zamýšlen, musel by NSS souhlasit se stěžovatelem, že závěr učiněný v tomto odstavci je nepřezkoumatelný, neboť krajský soud neobjasnil, jak ke svým závěrům dospěl a o jaké podklady je opírá.

IV. Závěr a náklady řízení

[37] Z uvedených důvodů dospěl NSS k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.). V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným NSS v rušícím rozhodnutí (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[38] V novém rozhodnutí rozhodne krajský soud rovněž o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 30. března 2021

Ondřej Mrákota
předseda senátu