



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Naděždy Řehákové a soudkyň Mgr. Ing. Silvie Svobodové a JUDr. Ivanky Havlíkové ve věci

žalobkyně: **Česká televize**, IČO 00027383
sídlem Na hřebenech II 1132/4, 147 00 Praha 4
zastoupená advokátem JUDr. Pavlem Dejlem, Ph.D., LL.M.
sídlem Jungmannova 745/24, 110 00 Praha 1

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČO 72080043
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 29. 10. 2018, č. j. 47886/18/5300-22444-711887, ze dne 29. 10. 2018, č. j. 47887/18/5300-22444-711887, ze dne 29. 10. 2018, č. j. 47891/18/5300-22444-711887, ze dne 29. 10. 2018, č. j. 47892/18/5300-22444-711887, ze dne 29. 10. 2018, č. j. 47893/18/5300-22444-711887, a ze dne 19. 12. 2018, č. j. 56075/18/5300-22444-711887,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení a vymezení sporu

1. Žalobkyně se žalobou podanou dne 6. 12. 2018 vedenou u Městského soudu v Praze pod sp. zn. 9Af 47/2018 domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 10. 2018, a to:
 - 1) č. j. 47886/18/5300-22444-711887, kterým bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále také jako „*správce daně*“) – dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec roku 2011 č. j. 182151/15/2004-52522-105535 ze dne 14. 1. 2015,

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

- 2) č. j. 47887/18/5300-22444-711887, kterým bylo změněno rozhodnutí správce daně – dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen roku 2011 č. j. 209939/15/2004-52522-105535 ze dne 14. 1. 2015,
 - 3) č. j. 47891/18/5300-22444-711887, kterým bylo změněno rozhodnutí správce daně – dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září roku 2011 č. j. 211876/15/2004-52522-105535 ze dne 14. 1. 2015,
 - 4) č. j. 47892/18/5300-22444-711887, kterým bylo změněno rozhodnutí správce daně – dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen roku 2011 č. j. 216857/15/2004-52522-105535 ze dne 14. 1. 2015,
 - 5) č. j. 47893/18/5300-22444-711887, kterým bylo změněno rozhodnutí správce daně – dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad roku 2011 č. j. 218190/15/2004-52522-105535 ze dne 14. 1. 2015,
 - 6) č. j. 47895/18/5300-22444-711887, kterým bylo změněno rozhodnutí správce daně – dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec roku 2011 č. j. 220913/15/2004-52522- 105535 ze dne 14. 1. 2015.
2. Žalobkyně se další žalobou podanou dne 21. 1. 2019 vedenou u Městského soudu v Praze pod sp. zn. 6 Af 3/2019 domáhala zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 19. 12. 2018 - 56075/18/5300-22444-711887, jímž žalovaný změnil své vlastní rozhodnutí ze dne 29. 10. 2018, č. j. 47895/18/5300-22444-711887, kterým bylo změněno rozhodnutí správce daně – dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec roku 2011 č. j. 220913/15/2004-52522- 105535 ze dne 14. 1. 2015.
 3. Usnesením ze dne 1. 4. 2021, č. j. 6Af 3/2019-75 soud rozhodl o spojení těchto žalob ke společnému projednání rozhodnutí (§ 39 odst. 1 s. ř. s.). Řízení o obou žalobách tak bylo následně vedeno pod sp. zn. 9Af 47/2018.

II. Napadená rozhodnutí ze dne 29. 10. 2018 za zdaňovací období měsíců července až prosince roku 2011

4. Žalovaný v odůvodnění napadených rozhodnutí vyšel nejprve ze všech skutkových zjištění, která byla rozhodující pro jeho rozhodnutí. Uvedl, že žalobkyně podala dodatečná daňová přiznání k DPH (dále jen „dodatečná daňová přiznání“), ve kterých snížila hodnotu osvobozených plnění bez nároku na odpočet daně a poslední známou daňovou povinnost v souhrnu o částku 240 793 537 Kč. Proto byly údaje jejích daňových tvrzení správcem daně ověřovány. Žalovaný v každém z napadených rozhodnutí uvedl, že správce daně dne 18. 9. 2014 vyzval žalobkyni k odstranění pochybností k důvodům snížení hodnoty osvobozených plnění bez nároku na odpočet daně. Žalobkyně v reakci na výzvy uvedla, že na televizní poplatky nelze nahlížet jako na úplatu za televizní vysílání.
5. Po ukončení postupů k odstranění pochybností správce daně seznámil žalobkyni s jejich výsledky. Došel k závěru, že televizní poplatky lze oprávněně považovat za úplatu, kdy jako protiplnění žalobkyně poskytuje veřejnou službu v oblasti televizního vysílání, která tak není poskytována bezúplatně. Částka televizních poplatků proto jako plnění osvobozené od daně podle § 51 odst. 1 písm. b) a § 53 zákona o č. 235//2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen zákon o DPH) vstupuje oprávněně do výpočtu koeficientu pro účely výpočtu daně z přidané hodnoty. Dle prvostupňového správce daně žalobkyně podala dodatečná daňová přiznání v rozporu se zákonem o DPH, protože ke změně výše koeficientu ani jiných rozhodných skutečností nedošlo. Následně prvostupňový správce daně vydal dodatečné Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

platební výměry na DPH za jednotlivá zdaňovací období, kterými vyměřil změnu poslední známé daňové povinnosti ve výši 0 Kč. Proti těmto výměrům podala žalobkyně odvolání, která byla jedním původním rozhodnutím žalovaného ze dne 7. 10. 2015 zamítnuta, avšak rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 10. 2015 bylo zrušeno rozsudkem Městského soudu v Praze sp. zn. 3Af 57/2015 a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení, v němž žalovaný vydal napadená rozhodnutí.

6. V důsledku judikatury soudů žalovaný v napadených rozhodnutích zmínil nový právní stav, který vzešel ze zmíněného rozsudku Městského soudu v Praze v důsledku rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5Afs 124/2014-178 v návaznosti na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 22. 6. 2016 ve věci Českého rozhlasu, podle kterého poplatky za televizní vysílání nejsou předmětem DPH. Přesto žalobkyni nemůže vzniknout nárok na odpočet daně v plné výši, ale pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití plnění v rámci ekonomické činnosti. S tímto odlišným právním názorem žalovaný v odvolacím řízení žalobkyni seznámil v Seznámení ze dne 2. 10. 2018 (dále jen „Seznámení“), k němuž žalobkyně podala vyjádření, s nimiž se žalovaný vedle odvolacích námitek proti dodatečným platebním výměrům také vypořádával v napadených rozhodnutích.
7. Žalovaný nejprve v napadeném rozhodnutí vypořádával námitky žalobkyně uplatněné v odvolání v době před Seznámením žalovaného, kdy žalobkyně namítala nepřezkoumatelnost, porušení zásady dvojinstančnosti řízení a oponovala názoru správce daně, že televizní poplatky jsou úplatou za veřejnou službu v oblasti televizního vysílání. Tvrdila, že veřejná služba televizního vysílání je ekonomickou činností a žalobkyně je oprávněna uplatnit plný nárok na odpočet daně. Žalovaný k tomu v aplikaci právního základu na skutkový stav vztáhl závěry nastolené v rozsudku Evropského soudního dvora a v rozsudku Nejvyššího správního soudu na žalobkyni a uvážil, že snížení vykazované hodnoty osvobozených plnění bez nároku na odpočet daně o hodnotu televizních poplatků bylo v dodatečných daňových přiznáních žalobkyně správné a že povaha televizních poplatků již není nadále sporná. Uvedl, že poskytování služby veřejnoprávního televizního vysílání v rozsahu financovaném televizními poplatky nelze považovat za ekonomickou činnost dle § 5 odst. 2 zákona o DPH a nesouhlasil se žalobkyní v tom, že žalobkyně provozuje jedinou nedělitelnou ekonomickou činnost, byť je podnikatelská činnost spojena s její hlavní činností – poskytování veřejné služby v oblasti televizního vysílání. Uvedl, že žalobkyně má povinnost odlišovat své účetnictví podle povahy vykonávané činnosti a v souladu s tím je omezen nárok na odpočet daně. S odkazem na stanovisko Generálního advokáta k rozsudku SDEU ve věci Českého rozhlasu uvedl, že není možné, aby žalobkyně nárokovala odpočet daně v plné výši, nýbrž jen v poměrné výši dle § 75 zákona o DPH, kdy příslušná výše odpočtu se určí v souladu s ust. § 75 odst. 3 zákona o DPH pomocí poměrného koeficientu, který se vypočte jako podíl ekonomické činnosti žalobkyně na její celkové činnosti. Bylo proto třeba stanovit výši přijatých zdanitelných plnění, která byla použita jak pro ekonomickou činnost, tak pro činnost, která není předmětem daně (smíšená plnění). Žalovaný uvedl, že nejpřesnějším možným způsobem stanovení poměru použití smíšených plnění v rámci ekonomické činnosti žalobkyně, který co nejdůvěrněji reflektuje skutečný stav, je Výroční zpráva o hospodaření žalobkyně za rok 2011, v níž jsou procentuálně rozčleněny zdroje financování tak, že 81,4 % z celkových výnosů představují televizní poplatky, 11,7 % tvoří tržby za vlastní výkony a zboží, 4,4% tvoří změna stavu a aktivace a 2,5% ostatní výnosy. Žalovaný proto stanovil poměr použití smíšených plnění v rámci ekonomické činnosti na základě poměru výnosů z podnikatelské činnosti za rok 2011 z celkových výnosů žalobkyně za daný rok. Na základě tohoto výpočtu dovedl, že žalobkyně má nárok na Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

11,7%, resp. zaokrouhleno na 12% z celkového nároku na odpočet daně z přijatých smíšených plnění. Žalovaný také zvažoval určování poměrného koeficientu dle vysílacího času, avšak shledal, že tento způsob není zcela spolehlivý.

8. Žalovaný se dále vypořádával s argumentací žalobkyně v jejím vyjádření ze dne 17. 10. 2018, k němuž došlo v odvolacím řízení po Seznámení žalovaného s jeho odlišným právním názorem v důsledku výše zmíněné soudní judikatury. Žalobkyně ve svém vyjádření namítala nesprávnou interpretaci rozsudku Městského soudu v Praze s tím, že SDEU se nevyjadřoval k rozsahu nároku, odůvodňovala, jak je součástí televizního vysílání ekonomická činnost, že tato činnost je neoddělitelně spjata s televizním vysíláním a že žalobkyně k vysílání využívá i příjmy pocházející z podnikatelské činnosti a je tak osobou povinnou k dani podle § 5 zákona o DPH. K rozsahu nároku žalobkyně, byť nesouhlasila s odpočtem daně pouze v částečné výši, předestřela způsob, podle kterého by k příslušnému výpočtu mohlo dojít. Tento způsob nalezla v zákoně o DPH ve znění účinném od 1. 7. 2017, provedeném novelou č. 170/2017 Sb. s tím, že tato novela vyplňuje právní mezeru a bylo nutné k ní přihlédnout.
9. K uvedeným námitkám žalovaný nepřistoupil na žalobkyní navrhovaný postup při stanovení poměrového koeficientu, neboť vychází z právní úpravy, která nebyla účinná pro šetřená zdaňovací období. Z důvodu neslučitelnosti této novely zákona s unijní právní úpravou je chystána další novela zákona o DPH, která změny přivozené novelou ruší. Žalovaný s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozsahu nároku zopakoval, že pro účely DPH je třeba vyčíslit celkovou činnost žalobkyně, aby bylo možné stanovit podíl ekonomické činnosti na její celkové činnosti vzhledem k tomu, že žalobkyně používala přijatá plnění jak v rámci své ekonomické činnosti, tak v rámci činnosti, která není předmětem DPH. Odmítl argumentaci žalobkyně, dle níž nelze žalobkyni krátit nárok na odpočet vzhledem k tomu, že zákon o DPH v předmětném období nestanovil mechanismus pro krácení nároku na odpočet daně. Shrnul, že nárok na odpočet vzniká dle § 72 odst. 1 zákona o DPH jen u přijatých zdanitelných plnění použitých v rámci ekonomické činnosti. Za těchto okolností dle judikatury SDEU a Nejvyššího správního soudu nelze uplatňovat nárok na plný odpočet daně. Metoda určení nároku na odpočet daně založená na výnosech se jevila jako nejvhodnější.
10. Žalovaný se proto neztotožnil s věcnými a ani procesními námitkami žalobce, dodatečné platební výměry správce daně shledal přezkoumatelnými, vycházejícími ze zřejmých skutečností, k nimž se žalobkyně měla možnost vyjádřit. Z uvedených důvodů a s přihlédnutím k vyřešené otázce, že televizní poplatky nejsou úplatou za veřejnou službu televizního vysílání a poskytování této služby není ekonomickou činností, žalovaný rozhodl, jak je uvedeno ve výročíh napadených rozhodnutí.
11. V napadeném rozhodnutí ze dne 29. 10. 2018, č. j. 47895/18/5300-22444-711887, týkajícím se zdaňovacího období prosince roku 2011, žalovaný ve výroku rozhodnutí, kromě výpočtu daně dále podle § 251 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu stanovil žalobkyni povinnost zaplatit penále v celkové výši 3 817 932 Kč.

III. Napadené rozhodnutí ze dne 19. 12. 2018, č. j. 56075/18/5300-22444-711887

12. Žalovaný dále o dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2011 rozhodoval znovu, a to rozhodnutím ze dne 19. 12. 2018, č. j. 56075/18/5300-22444-711887 poté, kdy napadené rozhodnutí ze dne 29. 10. 2018, č. j. 47895/18/5300-22444-711887 (viz bod I. ad 6) tohoto rozsudku) učinil předmětem přezkumu z důvodu opravy, resp. podnětu žalobkyně k přezkumu tohoto rozhodnutí, a to z důvodu opomenutí již dříve uvedené úpravy odpočtu Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

daně žalobkyní u hmotného a nehmotného majetku pořízeného v r. 2007. Novým rozhodnutím ze dne 19. 12. 2018 žalovaný pak ve výroku změnil výpočet daňové povinnosti žalobkyně z důvodu nově stanovené hodnoty vypořádacího koeficientu dle § 76 odst. 7 zákona o DPH. V souvislosti se změnou výpočtu daně žalovaný rovněž změnil výrok o předpisu penále tak, že jeho výši stanovil ve výši 1 620 752 Kč.

13. V napadeném rozhodnutí ze dne 19. 12. 2018 se však žalovaný k podstatě sporu o rozsah nároku na odpočet daně při povaze služby televizního vysílání neodchýlil od svých věcných závěrů učiněných v původním rozhodnutí ze dne 29. 10. 2018 a v dalších napadených rozhodnutích ke zdaňovacím obdobím červenec – listopad 2011.

IV. Žalobní tvrzení

14. Žalobkyně v podaných žalobách proti všem napadeným rozhodnutím považovala i nadále za sporné otázky, týkající se povahy činnosti žalobkyně spočívající v provozování televizního vysílání, způsob stanovení nároku žalobkyně na odpočet daně a uplatnění penále a úroků z prodlení.
 15. Žalobkyně své námitky konkretizovala následovně:
 16. K povaze televizního vysílání žalobkyně namítla, že žalovaný pochybil při hodnocení povahy její činnosti. Dle žalobkyně je její činnost spočívající ve veřejném televizním vysílání ekonomickou činností ve smyslu § 5 odst. 2 ZDPH se všemi těmito znaky. Žalovaný uměle rozděluje jí provozované televizní vysílání na dvě různé činnosti, konkrétně na činnost spočívající v televizním vysílání financovaném televizními poplatky a na vedlejší podnikatelskou činnost, financovanou z jiných zdrojů. Žalobkyně však žádnou činnost financovanou výlučně televizními poplatky nevykonává, vykonává jen činnost spočívající v televizním vysílání, jehož nedílnou součástí jsou pořady různého typu, ale i reklamy a obchodní sdělení, financované vedle televizních poplatků též z úplat, které žalobkyně v souvislosti s touto činností inkasuje. S odkazem na úpravu činností žalobkyně dle zákona č. 231/2001 Sb., o provozování rozhlasového a televizního vysílání uvedla, že jde o jedinou činnost spočívající v šíření televizního programu. Skutečnost, že zajištění onoho jediného nedělitelného televizního vysílání financuje z různých zdrojů, z této její jediné činnosti nečiní činnosti dvě. Žalobkyně uvedla, že vykonává svou činnost na stejných principech jako všichni ostatní provozovatelé televizního vysílání. Stejně jako oni, ani on sice neinkasuje úplatu za své televizní vysílání přímo od diváků, ale i on inkasuje úplaty za nejrůznější obchodní sdělení, která jsou buď řazena mezi jiné jím vysílané pořady, nebo jsou přímo inkorporována do těchto pořadů (zejména tzv. *product placement*, obchodní sdělení řazená do vysílání sportovních přenosů apod.). I u žalobkyně tedy bezzbytku platí, že náklady vynakládané na jí vyráběné a vysílané pořady mají bezprostřední souvislost se zdanitelnými plněními na výstupu v podobě úhrad za různá obchodní sdělení, když bez výroby a vysílání těchto pořadů by příslušných úhrad nedosáhla. Ačkoliv v případě ostatních provozovatelů televizního vysílání i sám žalovaný nahlíží na jimi za stejných podmínek provozované televizní vysílání jako na ekonomickou činnost, v případě žalobkyně pojal ve snaze ospravedlnit posouzení jeho daňové povinnosti podle § 75 ZDPH přístup diametrálně odlišný, avšak neodůvodněný a diskriminační. Odůvodnit ho nemůže skutečnost, že žalobkyně vedle úplat za plnění poskytovaná v rámci jejího televizního vysílání financuje své vysílání též z televizních poplatků, když existence více zdrojů financování nemůže dělit jedinou činnost a když jsou televizní poplatky pouze kompenzací za to, že je žalobkyně ve veřejném zájmu omezena co do množství obchodních sdělení, která smí vysílat, což logicky vede v porovnání s ostatními provozovateli k nižším výnosům, které nepostačují na pokrytí nákladů, jenž na zajištění své činnosti vynakládá. Žalobkyně zdůraznila, že poskytnutí této kompenzace nemůže mít a nemá vliv na vlastní povahu činnosti žalobkyně.
- Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

17. Dle žalobkyně skutečnost, že činnost žalobkyně spočívající v televizním vysílání je ekonomickou činností, ostatně výslovně stanoví zákon o rozhlasovém a televizním vysílání, pozitivně v ust. § 2 odst. 1 písm. a) zákona, který televizní vysílání definuje jako *poskytování pořadů a dalších částí vysílání uspořádaných v rámci programu, včetně služeb přímo souvisejících s programem*), a též negativně, když v § 2 odst. 5 uvádí, že za televizní vysílání nelze (mimo jiné) považovat *vysílání, které nemá povahu činnosti především hospodářské nebo které nesoutěží s televizním vysíláním*. S ohledem na to, že se podle § 3 odst. 1 zákona o vysílání uvedený zákon vztahuje konkrétně právě i na *provozovatele vysílání, který toto vysílání provozuje na základě zvláštních právních předpisů*, tj. ve smyslu připojeného odkazu na zákon č. 483/1991 Sb., o České televizi (dále jen „zákon o ČT“), tj. právě na žalobkyni, je tedy žalobkyně takto zákonem o vysílání výslovně označena za osobu, která provozuje televizní vysílání, které má povahu činnosti především hospodářské, tj. ekonomické, a které přímo soutěží s televizním vysíláním ostatních provozovatelů televizního vysílání. Závěr, že televizní vysílání je jedinou její činností, žalobkyně vyvozuje také z klasifikace ekonomických činností stanovené Evropskou unií (NACE), která byla zavedena i v České republice (viz předpis č. 244/2007 Sb., o zavedení Klasifikace ekonomických činností (CZ-NACE). V rámci klasifikace NACE byl žalobkyni přiřazen kód 60.20 - tvorba televizních programů a televizní vysílání, nikoli více kódů pro více činností. Je-li na určitou činnost obecně právními normami nahlíženo jako na jedinou činnost, navíc jako na činnost ekonomickou, jako je tomu v případě televizního vysílání, nelze akceptovat rozporný výklad jediného právního předpisu, navíc daňového, na jehož základě jsou ukládány platební povinnosti ve prospěch státu.
18. Podle žalobkyně nic jiného neplyne ani z rozsudku SDEU, když tento soud pouze konstatoval, že veřejnoprávní vysílání financované prostřednictvím povinného poplatku placeného na základě zákona není poskytováním služeb „za protiplnění“ ve smyslu čl. 2 bod 1 směrnice Rady 77/388/EHS, tj. že rozhlasové a tedy ani televizní poplatky nejsou úplatou za služby ve smyslu zákona o DPH. K tomu směřovala i předložená předběžná otázka Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 18. 12. 2014, č. j. 5 Afs 124/2014-79, kterým Nejvyšší správní soud předložil předběžnou otázku a bez zohlednění skutkových okolností zdůrazňoval, že se jedná o *poskytování služeb bez protiplnění* a SDEU se dotazoval výlučně na činnost spočívající ve vysílání, *kteří je financováno televizními poplatky*. Takovou jedinou činností však žalobkyně nevykonává, když vykonává činnost spočívající v televizním vysílání, která je financována vedle televizních poplatků též z úplat přijímaných žalobcem za jeho vysílání. Byly-li ostatní zdroje financování a úplaty za vysílání v otázce předložené SDEU pomínuty, nemohly být logicky zohledněny ani v odpovědi na takovou otázku. Žalobkyně uzavřela, že činnost žalobkyně spočívající v televizním vysílání je zjevně soustavnou činností vykonávanou podle zvláštního právního předpisu (konkrétně podle zákona o České televizi a zákona o vysílání), a tedy nepochybně i ekonomickou činností ve smyslu § 5 odst. 2 zákona o DPH a § 2 a 3 zákona o vysílání. Na tento závěr nemá žádný vliv skutečnost, že žalobkyně pokrývá náklady na tuto činnost úplatami, které v souvislosti s ní přijímá, pouze z části a že vedle těchto úplat kryje své náklady i z dalších zdrojů (např. televizních poplatků).
19. K postupu žalovaného při zkrácení nároku na odpočet daně a při stanovení daňové povinnosti žalobkyně tvrdila, že žalovaný vykonstruoval poměr rozsahu nároku bez opory v zákoně. Přestože z rozsudku SDEU plyne, že televizní poplatky nejsou hodnotou, která by mohla ovlivňovat výši nároku na odpočet DPH, stanovil žalovaný uvedený poměr právě i na jejich základě. Žalobkyně uvedla, že již ve správním řízení namítala, že žalovaný není oprávněn sám stanovit metodu a kritéria pro krácení nároku na odpočet DPH, když tuto metodu a tato kritéria lze stanovit výlučně zákonem, a že metoda, na jejímž základě žalovaný daňovou povinnost stanovil, je nevhodná a irelevantní. Namítala *protiústavnost a nezákonnost stanovení metody a kritérií pro určení daňové povinnosti bez opory v zákoně s odkazem na čl. 11 odst. 5 Listiny*

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

základních práv a svobod, podle kterého platí, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona, a na rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008. č. j. 7 Afs 54/2006-155. v němž rozšířený senát Nejvyššího správního soudu zdůraznil, že je třeba důsledně trvat na tom, aby podmínky zakládající daňovou povinnost byly stanoveny v zákoně dostatečně jednoznačným způsobem. Žalobkyně na podporu svého tvrzení uvedla i judikaturu SDEU ve věci C-437/06, Securenta, jehož závěru se žalovaný v napadených rozhodnutích dovolává, kdy tento soud judikoval, že stanovení metod a kritérií rozdělení částek DPH odvedené na vstupu mezi hospodářské a nehopodářské činnosti ve smyslu Šesté směrnice spadá do posuzovací pravomoci členských států, které při výkonu této pravomoci musí stanovit způsob výpočtu, který objektivně odráží podíl vstupních výdajů, který skutečně připadá na každou z těchto dvou činností. Aby mohl daňový subjekt, potažmo žalovaný, nezbytný výpočet provést, musí Česká republika stanovit metody a kritéria, která jsou k tomuto účelu vhodná, a to formou zákona. Česká republika v zákoně o DPH žádný mechanismus (resp. metody a kritéria, o nichž hovoří SDEU) pro určení výše nároku na odpočet daně v situaci, v níž se nachází žalobkyně, ale i Český rozhlas, nestanovila.

20. Žalobkyně namítala nezákonnost a *nesprávnost metody aplikované žalovaným pro stanovení nároku žalobce na odpočet daně v poměrné výši*. Zmínila požadavek Nejvyššího správního soudu v jeho rozsudku sp. zn. Afs 124/2014, na který odkazuje žalovaný v napadených rozhodnutích, kdy Nejvyšší správní soud uvedl, že uplatňuje-li žalobce nárok na odpočet DPH, je tedy v prvé řadě na něm, aby stanovil, v jakém poměru bylo konkrétní přijaté plnění použito ve vztahu k jeho ekonomické a neekonomické činnosti.
21. Ačkoliv žalobkyně byla (a nadále je) toho názoru, že prakticky veškerá plnění přijatá v rozhodné době použila pro účely své ekonomické činnosti spočívající v provozování televizního vysílání, navrhla pro případ, že by měl být jeho nárok skutečně krácen, postup podle zákona o DPH v aktuálně platném a účinném znění, tj. ve znění novely č. 170/2017 Sb., a navrhla, aby byl příslušný poměr stanoven jako podíl hodnoty přijatých plnění určených k tvorbě, pořízení a zpřístupnění programového obsahu vysílaného na programu, v jehož rámci lze podle zvláštního právního předpisu uskutečňovat zdanitelná plnění, nebo na internetu a hodnoty celkových přijatých plnění určených k tvorbě pořízení a zpřístupnění programového obsahu vysílaného na všech programech nebo na internetu. Uvedená metoda určení daňové povinnosti žalobkyně je dle přetrvávajícího názoru žalobkyně (a zjevně i zákonodárce) pro stanovení její daňové povinnosti nevhodnější, když jako jediná plně reflektuje jak situaci provozovatelů televizního vysílání obecně, tak specifika televizního vysílání provozovaného žalobkyní. Žalovaný se však nelyžoval s argumentací žalobkyně, která použití výše uvedené metody podporovala a nenabídl ani vysvětlení, proč by měly být pro určení účelu, k nimž žalobce použil jím přijatá plnění, relevantní právě výnosy žalobce (včetně výnosů z televizních poplatků, které i Soudní dvůr výslovně označil za příjmy nesouvisející se službami žalobce), a proč by mělo být zohlednění výnosů dokonce vhodnější než zohlednění žalobkyní přijatých zdanitelných plnění. Bez dalšího dospěl k závěru, že *nejpřesnějším možným je využití odvolatelem deklarovaných výnosů*.
22. Žalobkyně připomněla, že ust. § 72 odst. 1 zákona o DPH váže nárok na odpočet daně na použití určitého přijatého zdanitelného plnění pro účely ekonomické činnosti, což zmínil i SDEU a Nejvyšší správní soud. Žalovaný však poměrný nárok stanovil nikoli na základě skutečností týkajících se žalobkyní přijímaných plnění, ale na základě s přijatými plněními nesouvisejících výnosů žalobkyně z různých zdrojů. To, jaké platby a v jaké výši žalovaný v roce 2011 obdržel, však logicky neříká naprosto nic o tom, pro jaké účely použil kterékoli z jí přijatých plnění. Žalovaným vytvořený poměr je tedy pro správné stanovení daňové povinnosti žalobkyně naprosto nevhodný, když pracuje s údaji, které jsou z pohledu stanovení nároku žalobkyně na odpočet DPH irelevantní. Uvedené platí tím spíše, že pracuje právě i s televizními Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

poplatky, ve vztahu k nimž SDEU vyslovil, že je nelze pro účely stanovení nároku na odpočet daně pro absenci jakékoli souvislosti se zdanitelnými plněními přijímanými či poskytovanými využít, když nepředstavují hodnotu činnosti žalobkyně. I v rozsudku SDEU dvora ve věci C-437/06, *Securenta* se uvádí, že při stanovení metod a kritérií rozdělení částek DPH odvedené na vstupu mezi hospodářské a nehopodářské činnosti musí členské státy dbát na to, *aby výpočet podílu hospodářských činností k nehopodářským činnostem objektivně odrážel podíl vstupních výdajů, který skutečně připadá na každou z těchto dvou činností*. Soudní dvůr dodal, že *v rámci výkonu uvedené pravomoci mohou členské státy případně uplatnit klíč rozdělení podle povahy investic nebo klíč rozdělení podle povahy plnění nebo i jakýkoliv jiný vhodný klíč*. I SDEU tedy považuje pro stanovení nároku na odpočet DPH za relevantní údaje týkající se výdajů daňového subjektu, nikoli jeho výnosy, resp. příjmy.

23. Stanovení poměru pro určení nároku žalobkyně na odpočet DPH na základě celkových výnosů za příslušný kalendářní rok je naprosto nevhodné a zjevně nesprávné i z toho důvodu, že se jedná o údaje, které žalobkyně nemohla mít a neměla k dispozici v době, kdy byla povinna podat řádná daňová přiznání. Navzdory autoritativnímu stanovení daně žalovaným, je žalobkyně v právní nejistotě ohledně toho, jak a na základě čeho má při vyčíslení své daňové povinnosti postupovat.
24. K samotnému nároku žalobkyně na odpočet DPH žalobkyně dále namítala, že i dle judikatury SDEU není rozhodující existence věcné souvislosti přijatých plnění a plnění, která nejsou předmětem daně, ale to, že přijatá plnění tvoří součást nákladů na plnění, která předmětem daně jsou (viz např. věc C-408/98, *Abbey National a ve věci C-432/15. Odvolací finanční ředitelství v. Pavlína Baštová a ve věci C-108/14, Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG*). Obdobně i Nejvyšší správní soud v rozsudku uvedl, že lze o nároku na odpočet daně uvažovat *za předpokladu, že žalobce prokáže, že jim pořízená (přijatá) plnění byla alespoň částečně využita v rámci jiných činností žalobce podléhajících DPH*. Výroba řady vysílaných pořadů navíc přináší žalobkyni úplatu i prostřednictvím jejich následného prodeje na nosičích DVD, prostřednictvím poskytnutí práv k jejich vysílání jiným. Pokud by mohl a měl být nárok žalobkyně na odpočet DPH za příslušná zdaňovací období krácen, pak by měl být krácen na základě metody, na kterou v řízení žalobkyně odkázala, tj. na základě metody, která byla následně doplněna do zákona o DPH. Když už přistoupil žalovaný ke stanovení konkrétního způsobu krácení nároku e na odpočet DPH až dodatečně po mnoha letech, byl s ohledem na v mezidobí přijatou změnu zákona o DPH povinen vůči žalobkyni v duchu shora uvedených zásad aplikovat právě metodu zakotvenou v zákoně, jejíž aplikace vedla k výsledku pro žalobkyni významně příznivějšímu. Uvedený postup měl být zvolen i s ohledem na to, že je na rozdíl od postupu zvoleného žalovaným souladný se závěry vyslovenými SDEU ve věci C-437/06, *Securenta*, když operuje s hodnotou přijatých plnění, tj. se vstupními výdaji, které zde (na rozdíl od výnosů) SDEU výslovně označil za relevantní. Souladný je i se závěry vyslovenými Nejvyšším správním soudem v rozsudku NSS, v němž Nejvyšší správní soud rovněž hovořil v dané souvislosti o žalobcem přijímaných plněních, nikoli o jeho výnosech.
25. Z uvedených důvodů žalobkyně uzavřela, že nestanovil-li zákon o DPH v rozhodném období způsob krácení jejího nároku na odpočet, nelze než žalobkyni přiznat nárok na odpočet v plné výši.
26. K uplatnění penále a úroků z prodlení spolu s doměřením daně za období prosinec 2011 žalobkyně namítala, že jí penále nemělo být stanoveno. Odkázala na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014-57, podle něhož penále představuje trest za porušení povinnosti daňového subjektu uvést v daňovém přiznání údaje odpovídající skutečnosti. Přitom ani žalovaný nezpochybňoval správnost skutkových údajů tvrzení předložených žalobkyní v dodatečných daňových přiznáních, nýbrž zpochybňoval právní kvalifikaci. Žalobkyně poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2017, č. j. 1 Afs 250/2016-48, podle něhož penále nemá trestat za samotné Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

doměření daně, ale za to, že daňový subjekt nesplnil povinnost tvrzení ohledně určité daňově relevantní skutečnosti.

27. Ve vztahu k novému rozhodnutí ze dne 19. 12. 2018 za zdaňovací období prosinec 2011 žalobkyně v žalobě uplatnila odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1Afs 250/2016-48, podle kterého penále nemá trestat za samotné doměření daně, ale za to, že daňový subjekt nesplnil povinnost tvrzení ohledně určité daňově relevantní skutečnosti. Žalobkyně žalovanému sdělila všechny daňově rozhodné skutečnosti, a proto nemůže být sankcionována, byla-li jí daň vyměřena na základě změny právního posouzení povahy jí vykonávané činnosti.
28. V souvislosti se zdaňovacím obdobím prosinec roku 2011 žalobkyně také rozporovala předepsání úroku z prodlení, neboť dle jejího názoru nemohla nezbytný výpočet výše své daňové povinnosti provést ke dni jejího vzniku, když metody a kritéria pro provedení tohoto výpočtu v rozhodné době nebyly ještě k dispozici.
29. Žalobkyně dále namítala procesní pochybení žalovaného, která spatřovala v tom, že se žalovaný nevypořádal s celou řadou jejích námitek, řízení bylo zatíženo i vadou zcela nedostatečně zjištěného stavu věci, když žalovaný řadu svých závěrů jen konstatoval, přičemž porušil i právní zásadu „in dubio mitius“ a „in dubio pro libertate“, neboť pro krácení nároku použil metodu odlišnou od následně do zákona inkorporované metody, a to navzdory tomu, že použití této metody bylo pro žalobkyni příznivější. Opomněl se také vypořádat s tím, z jakých věcných důvodů použití příznivější zákonné metody nepovažuje za vhodné.
30. Z uvedených důvodů žalobkyně navrhla, aby soud napadená rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.
31. Následně žalobkyně svou žalobu rozšířila v zákonné lhůtě ještě ve vztahu k napadenému rozhodnutí za zdaňovací období prosinec 2011. Upozornila na nesprávnost ve výpočtu daně, kdy žalovaný v rozporu s § 8 a § 92 daňového řádu pominul rozhodné skutečnosti, týkající se změny vypořádacího koeficientu za rok 2011. Dle žalobkyně žalovaný mylně v napadeném rozhodnutí za prosinec 2011 nevzal v úvahu skutečnosti vyplývající z dodatečného přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2011, v němž žalobkyně provedla úpravu odpočtu daně dle ustanovení § 78 zákona o dani z přidané hodnoty u hmotného a nehmotného majetku pořízeného v roce 2007. Žalovaný tak nezjistil skutečný stav věci, což mělo za následek stanovení daně v nesprávné výši. Žalobkyně doložila, že Generální finanční ředitelství nařídilo přezkumné řízení, v němž žalovaného zavázalo zohlednit v rámci stanovení daňové povinnosti žalobkyně za zdaňovací období prosinec 2011 skutečnosti tvrzené žalobkyní v jejím dodatečném daňovém přiznání za toto příslušné zdaňovací období.
32. Z uvedených důvodů žalobkyně navrhla, aby Městský soud v Praze všechna žalobou napadená rozhodnutí zrušil, věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

V. Vyjádření žalovaného

33. Žalovaný shrnul, že předmětem původního sporu byla povaha televizních poplatků, v čemž však žalovaný žalobkyni následně vyhověl. Předmětem tohoto sporu tedy bylo stanovení výše nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění, a to v případě prokázání, že žalobkyní poskytovaná služba veřejnoprávního televizního vysílání definovaná v § 2 zákona o České televizi, financovaná z televizních poplatků, nespadá pod směrnici Rady č. Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice“), resp. předmětem DPH.

34. K námitce ohledně povahy činnosti žalobkyně jako činnosti ekonomické žalovaný poukázal na rozsudek SDEU C-11/15, dále na § 72 odst. 6, § 75 a § 76 zákona o DPH a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 Afs 124/2014-178, ve kterém se tento soud zabýval problematikou veřejnoprávního rozhlasového vysílání a s ním spojenými rozhlasovými poplatky ve vztahu k nároku na odpočet daně. Žalovaný uvedl, že postupoval v souladu se závěry a žalobkyně nepřednesla takovou názorovou oponenturu, která by mohla závěry vyplývající z argumentaci Nejvyššího správního soudu změnit. Žalovaný rovněž vyslovil nesouhlas se žalobkyní v tom, že by pominul, že účetní postupy jsou pro posuzování povinností v oblasti DPH irelevantní – naopak si této skutečnosti byl dobře vědom. Žalovaný uzavřel, že žalobkyně sice je osobou povinnou k dani ve smyslu § 5 ZDPH a vykonává ekonomickou činnost, za tu však lze považovat pouze činnost podnikatelskou, nikoliv poskytování služeb v oblasti veřejnoprávního televizního vysílání.
35. K nároku na odpočet daně žalovaný uvedl, že přiznání nároku na odpočet daně by představovalo narušení principu neutrality. Žalobkyně dle žalovaného neprovozuje pouze činnost v podobě veřejné služby v oblasti televizního vysílání, ale provozuje také podnikatelskou činnost (viz § 11 odst. 1 zákona o České televizi), která souvisí s předmětem její hlavní činnosti.
36. K rozsahu nároku na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění žalovaný s ohledem na princip neutrality DPH odkázal na čl. 173 směrnice, ve kterém je zakotvena úprava poměrného odpočtu daně u plnění použitých v rámci plnění osvobozených a neosvobozených od daně. Principu fungování odpočtu DPH se pak věnuje rozsudek SDEU C-515/07 ve věci *Vereniging Noordelijke Land*, z něhož vyplývá, že nárok na odpočet daně, kterou jsou zatížena přijatá plnění, je možný pouze v rozsahu, ve kterém lze tato přijatá plnění přičíst ekonomickým činnostem na výstupu, které uskuteční osoba povinná k dani. Žalovaný konstatoval, že žalobkyni může vzniknout nárok na odpočet daně pouze u plnění, jež jsou použita pro účely vykonávání ekonomické činnosti, tj. u plnění, jež jsou použita pro účely vymezené v § 72 odst. 1 písm. a) až e) ZDPH. Plnění, jež nejsou předmětem daně, se v předmětném výčtu nenachází. Nárok na odpočet daně tedy v takových případech dle žalovaného uplatňovat nelze.
37. Ke stanovení penále a úroku z prodlení žalovaný uvedl, že v ust. § 251 odst. 1 daňového řádu je tato sankce jasně stanovena a správci daně, resp. žalovanému, v tomto není dána diskreční pravomoc. Prominout penále je možné teprve tehdy, když je pravomocně ukončeno řízení o doměření daně, daňový subjekt doměřenou daň uhradí a následně požádá o prominutí příslušenství této daně. Podobně jako penále i úrok z prodlení dle § 252 daňového řádu vzniká ze zákona.
38. K námitkám procesních pochybení žalovaný rovněž odmítl žalobkyní namítanou nepřezkoumatelnost napadených rozhodnutí, neboť podle něho napadená rozhodnutí splňují veškeré požadavky daňového řádu i judikatury.
39. K námitce žalobce týkající se porušení zásady *in dubio mitius* (resp. *in dubio pro libertate*) žalovaný uvedl, že použití uvedené zásady je na místě tehdy, stojí-li proti sobě srovnatelné výkladové alternativy aplikovaného právního předpisu. V daném případě však dle žalovaného víceznačnost výkladu dovodit nelze. Žalobkyní nastíněný výklad je navíc dle žalovaného v jednoznačném rozporu se zásadou neutrality DPH.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

40. K novému napadenému rozhodnutí za zdaňovací období prosince roku 2011 vydanému v přezkumném řízení, žalovaný argumentoval důvody přezkumného řízení a k podstatě sporu – nároku na odpočet daně - pak zaujal k žalobě shodná skutková a právní stanoviska jako ve svém vyjádření k ostatním napadeným rozhodnutím. Žalovaný shrnul, že napadená rozhodnutí netrpí nezákonnostmi, a proto by měl soud žalobu zamítnout.
41. Na návrh žalobkyně na řešení sporu postupem podle § 62 s.ř.s. v novém rozhodnutí žalovaný nepřistoupil a ve věci proběhlo ústní jednání před soudem.

VI.Řízení před Městským soudem v Praze

42. Městský soud v Praze rozhodoval v této věci podruhé, když jeho předchozí rozsudek o žalobě byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3.2024, č.j. 10 Afs 79/2022-56 a věc byla vrácena městskému soudu k dalšímu řízení.
43. Soud poté, na základě dlouholetých sporů žalobkyně ohledně podstaty a výše nároku na odpočet daně, při genezi právních náhledů na rozhodné skutečnosti tak, jak se tyto náhledy vyvíjely od počátku sporu, považuje pro účely posouzení oprávněnosti žaloby za potřebné shrnout, jaké otázky rozhodné pro daňovou povinnost žalobkyně byly již rozhodovací praxí soudů ustáleny a ty, které ještě detekují spor v této věci.

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 17. 1. 2022, č.j. 9Af 47/2018-149

44. Městský soud v Praze rozhodl o žalobě v této věci již rozsudkem ze dne 17. 1. 2022, č.j. 9Af 47/2018-149 (dále jen „*původní rozsudek*“) tak, že zrušil napadená rozhodnutí uvedená výše v bodě I. ad 1) až 5) rozsudku a věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení z důvodu nepřezkoumatelnosti způsobu výpočtu nároku na odpočet daně žalobkyně pro nedostatek vypořádání žalobkyní navrhované alternativní metody, údajů a povahy použitých plnění, vstupujících do tohoto výpočtu, případně nesoučinnosti se žalobkyní v uvedeném směru. Ve vztahu k rozhodnutí žalovaného uvedeného výše v bodu I. ad 6) - rozhodnutí ze dne 29. 10.2018, č.j. 47895/18/5300-22444-711887 pak soud podanou žalobu odmítl, protože uvedené rozhodnutí již v době přezkumu soudem neexistovalo, neboť bylo žalovaným v přezkumném řízení změněno a přezkum nového rozhodnutí po změně se stal z podnětu rozšíření žaloby součástí předmětu soudního přezkumu v rámci spojených věcí.
45. V *původním rozsudku* městský soud vycházel z judikatury nastolené již rozhodnutím SDEU o předběžné otázce a následně i rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 Afs 124/2014-178, který přenesl rozhodnutí o předběžné otázce do judikatury správních soudů, asice, že hodnota veřejnoprávního vysílání českého rozhlasu a České televize není dána výší rozhlasových a televizních poplatků a že při výpočtu nároku na odpočet daně nelze nárok krátit způsobem dle § 72 odst. 4 ve spojení s § 76 ZDPH v tehdy relevantním znění. V důsledku této judikatury byl o na žalovaném, aby se zabýval i samotným nárokem žalobkyně na odpočet daně a jeho výši. Nejvyšší správní soud se totiž vyslovil tak, že provozování veřejnoprávního rozhlasového vysílání, financovaného rozhlasovými poplatky, není ekonomickou činností a žalobce měl nárok na odpočet daně u plnění přijatých na vstupu jen v poměrné výši, která odpovídá rozsahu použití těchto plnění pro ekonomickou činnost.
46. Městský soud vyslovil, že vysílání České televize, byť je poskytováním služby vytvářené a hrazené především z televizních poplatků, ale i z jiných příjmových zdrojů (za předpokladu, že, jak žalobkyně uvádí, televizní poplatky samy náklady nepokryjí), nepředstavuje s ostatní činností žalobkyně podléhající § 72 zákona o DPH *pro účely daňové* jedinou nedělitelnou Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

ekonomickou činnost a žalobkyn nemá nárok na odpočet daně v plné výši.

47. Soud k odkazům žalobkyně na zákon o rozhlasovém a televizním vysílání, nemohl také přehlédnout, že tento zákon stanoví rovněž pravidla mezi a oddělenosti obchodních sdělení a reklam při samotném vysílání a jistě existuje fakturace příjmů za tato sdělení. Ze stanovisek a rozhodnutí SDEU, ostatně i z rozsudku Nejvyššího správního soudu vyplývá, že i při tak specifické činnosti provozovatelů veřejnoprávního vysílání lze o nároku na odpočet daně uvažovat pouze za předpokladu, že žalobce prokáže, že jím pořízená (přijatá) plnění byla alespoň částečně využita v rámci činností žalobce podléhajících DPH. Pouze ve vztahu k takovým činnostem pak žalobci vzniká nárok na odpočet DPH u přijatých plnění na vstupu, a to v rozsahu, v jakém byla k tomuto účelu skutečně použita. Uplatňuje-li žalobkyně nárok na odpočet DPH, je tedy v prvé řadě na ní, aby v případě, kdy plnění není použito výlučně v rámci její ekonomické činnosti, stanovila, v jakém poměru bylo konkrétní přijaté plnění použito ve vztahu k její ekonomické části a k neekonomické části její činnosti. Správce daně pak je oprávněn zvolený výpočet korigovat tak, aby skutečně poměru mezi ekonomickými a neekonomickými činnostmi žalobkyně ve vztahu ke konkrétnímu přijatému plnění co nejvíce odpovídal. Zda lze takto plnění odlišit a prokázat, je na žalobkyni, ale také i na správci daně při možném stanovení metody k poměrnému nároku na odpočet daně.
48. Soud se ve svém původním rozsudku zabýval stěžejním ohniskem sporu o metodu výpočtu poměrového koeficientu podle skutečného podílu použití přijatých plnění.
49. Z podkladů odvolacího řízení relevantních pro posouzení věci, tj. ze Seznámení žalovaného se zjištěnými skutečnostmi ze dne 1. 10. 2018 a z vyjádření žalobce k seznámení ze dne 18. 10. 2018 2017 vyplynulo, že žalovaný použil ke stanovení poměrového koeficientu dle § 75 metodu založenou na výnosech. Využil výroční zprávu o hospodaření České televize za rok 2011 a z ní dospěl k hodnotám, které nejprve uvedl v Seznámení a následně v napadených rozhodnutích tak, že jednotně v každém z rozhodnutí (body 43-44), stanovil procentuální podíl zdrojů financování žalobkyně z televizních poplatků a dále z výroční zprávy převzal, že 11,7% z jeho celkových výnorů tvoří výnosy z podnikatelské činnosti. Žalovaný tedy zhodnotil, že žalobkyně by měla nárok na odpočet daně z použitých smíšených plnění ve výši 11,7% resp. 12 %.
50. Na základě Seznámení žalovaného žalobkyně s využitím uvedené metody proto, že vycházela čistě z finančních výnosových kritérií a nezohledňovala použití vstupních výdajů dle charakteru televizního vysílání a vzájemnou provázanost a přesah vysílání obchodních sdělení (reklamního bloku a sponzorských pořadů) s vysíláním mimo tyto bloky. Žalobkyně sice přistoupila na to, že má jen poměrný nárok na odpočet daně, avšak požadovala, aby tento poměr odrážel odpovídající podíl vstupních výdajů, připadající na každou ze zvažovaných činností, tj. ekonomickou ve smyslu § 72 zákona o DPH a tu, která nepodléhá Směrnici. Učinil tak s poukazem na v době vydání napadených rozhodnutí na platnou a účinnou novelizaci ust. § 75 zákona o DPH, která dle jeho názoru stanoví vhodnou metodu výpočtu poměrového koeficientu, která odráží podíl a rozsah hodnot přijatých plnění dle jejich daňového režimu k tvorbě, pořízení a zpřístupnění programového obsahu rozhlasového vysílání. Žalovaný na toto řešení nepřistoupil, toliko s argumentací, že tato metoda nebyla zákonem stanovena v šetřeném období, tj. pro rok 2011.
51. Protože zákon o DPH v § 75 odst. 4 ve znění pro rok 2011 odkazoval na kvalifikovaný odhad a na vypořádání v závěru kalendářního roku, bylo proto ve smyslu závěrů evropské judikatury i Nejvyššího správního soudu na žalobkyni i správci daně, aby vzhledem ke Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

specifické činnosti žalobkyně byla použita taková metoda stanovení poměrné výše nároku na odpočet daně, která by odrážela adekvátní poměr mezi hodnotami přijatých plnění výlučně *pro účely činností, které nejsou předmětem daně, tak pro zboží a služby, které jsou fakticky použity jak pro účely takových činností, tak pro účely činností zdanitelných* a přitom posoudila souvislost takto použitých plnění dle dikce ust. § 75 zákona o DPH.

52. Městský soud v původním rozsudku vyjádřil pochybnosti ke vhodnosti užití výnosové metody tak, jak byla obdobně použita k výpočtu nároku na odpočet daně u Českého rozhlasu za rok 2014. To proto, že poměrný odpočet byl koncipován na poměru výnosovém, nikoliv na poměru použití přijatých plnění pro činnost žalobkyně, jak stanoví zákon. Soud k přesvědčivosti zvolené výnosové metody neshledal v rozhodnutích žalovaného argumentaci k ekonomické a daňové odůvodnitelnosti uvedených procentuálních dat, tj. vysvětlení uvedeného poměru z hlediska *použitých* přijatých zdanitelných plnění. tj. zda a proč je zjištěný procentuální poměr výnosů adekvátním prostředkem pro stanovení procentuálního poměru nároku na odpočet daně tak, aby takto vyměřená daň byla stanovena přiměřeně spolehlivě.
53. Městský soud si byl v původním rozsudku vědom toho, že jeho shodné pochybnosti ve věci Českého rozhlasu neobstály, neboť rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 24. 3. 2021, č. j. 9Af 12/2017-291 byl ke kasační stížnosti žalovaného zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 11. 2021, č. j. 4 Afs 130/2021. V něm Nejvyšší správní soud shledal použití metody založenou na výnosech ke stanovení poměrného koeficientu pro účely výpočtu odpočtu daně v poměrné výši za dostačující, plně vyhovující kritériím přezkoumatelnosti správních rozhodnutí, s tím, že žalovaný výpočet poměrového koeficientu vyjádřil zcela konkrétně, určitě a srozumitelně, přičemž, za situace, kdy mu žalobce nedoložil potřebné doklady prokazující výši plnění, která byla použita jak pro plnění zakládající nárok na odpočet, tak pro plnění použitá pro činnosti, které nejsou ekonomickou činností ve smyslu § 5 odst. 2 zákona o DPH, vyšel žalovaný z veřejně dostupných údajů o hospodářské činnosti žalobce za předmětné zdaňovací období, tedy zejména z výroční zprávy. Žalovaným použitá metoda spočívala ve stanovení poměru na základě poměru výnosů z podnikatelské činnosti na celkových výnosech žalobce za kalendářní rok. Takto stanovený a v rozhodnutích předestřený postup výpočtu poměrného koeficientu dle § 75 zákona o DPH, považoval Nejvyšší správní soud za přezkoumatelný.
54. Městský soud i přes uvedené však zaznamenal stanovisko Nejvyššího správního soudu, k výnosové metodě a jejímu použití, lze tato metoda bude vždy přílehavá a použitelná v obdobných situacích sporu o výpočet nároku na odpočet daně u provozovatelů veřejnoprávní televize, pokud provozovatelé veřejnoprávního vysílání neprokáží jinou možnost stanovení poměrného koeficientu pro účely spolehlivého výpočtu nároku na odpočet daně. V této věci však městský soud shledal důkazní situaci jinou, když, věc České televize byla rozhodována v jiných, nových procesních podmínkách, asice v důsledku Seznámení žalobkyně s nově přijatými aspekty (že televizní poplatky nevstupují do hodnoty plnění osvobozených od daně) a řízení bylo doplňováno v odvolacím řízení správcem daně výzvou, aby žalobkyně předložila rozčleněných údajů k hodnotám jednotlivých odlišných plnění s různými daňovými účinky tak, aby bylo možné seznat hodnotu plnění, která byla použita pro ekonomickou a neekonomickou činnost žalobkyně. Teprve poté, kdy žalobkyně v tomto směru k výzvě požadované údaje nepředložila, neboť navrhla jinou metodu výpočtu, s níž se žalovaný neztotožnil, přistoupil žalovaný k užití výnosové metody využitím Výroční zprávy o hospodaření České televize za rok 2011 a Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

údajů v ní uvedených. To přesto, že žalobkyně k Seznámení žalovaného reagovala odpovědí, že nejvhodnější metodou je ta, kterou stanovil zákonodárce v novele zákona č. 170/2017, a to je stanovení v takové poměrné výši, která odpovídá rozsahu použití na základě ekonomicky věcně zdůvodnitelného kritéria, přičemž citoval znění novely, platné a účinné v době rozhodování žalovaného.

55. Podle § 75 odst. 1 zákona o DPH ve znění platném v době rozhodování žalovaného platilo, že použije-li plátce přijaté zdanitelné plnění v rámci své ekonomické činnosti jak pro účely činností, které jsou předmětem daně, tak pro účely činností, které předmětem daně nejsou, má nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití pro činnosti, které jsou předmětem daně. Pro určení rozsahu použití se použije ekonomicky zdůvodnitelné kritérium. Pro plátce uvedené v § 5 odst. 5 se rozsah použití pro činnosti, které jsou předmětem daně, stanoví jako podíl hodnoty přijatých plnění určených k tvorbě, pořízení a zpřístupnění programového obsahu vysílaného na programu, v jehož rámci lze podle zvláštního právního předpisu uskutečňovat zdanitelná plnění, nebo na internetu, a hodnoty celkových přijatých plnění určených k tvorbě, pořízení a zpřístupnění programového obsahu vysílaného na všech programech nebo na internetu.
56. Městský soud uvedl, že citované zákonné ustanovení platné a účinné v době rozhodování žalovaného v této věci sice nebylo účinné pro zdaňovací období měsíců r. 2011, avšak v době rozhodování žalovaného, kdy se hledala a byla zvažována metoda výpočtu poměrného koeficientu na základě nových právních náhledů na odpočet daně u provozovatelů veřejnoprávního vysílání, nabízelo možnost jiného způsobu výpočtu nároku na odpočet daně v poměrné výši. Přitom zohledňovalo právě relevantní atribut nároku na odpočet, tj. rozsah použití přijatých plnění ke specifické činnosti provozovatelů televizního vysílání (§ 5 odst. 5 zákona). Městský soud proto nepovažoval za nepřipadně, aby žalovaný zvažoval způsob výpočtu poměrného nároku na odpočet daně u žalobkyně s využitím metody, kterou nabízelo toto ustanovení, byť žalovaný nebyl povinen citované zákonné ustanovení retroaktivně aplikovat jako právní předpis, nicméně k návrhu žalobkyně minimálně zvažovat jako možný návod ke spolehlivějšímu výpočtu poměrného nároku na odpočet daně. Žalovaný však, ač vyzval žalobkyni k prokázání jiné metody výpočtu, návrh žalobkyně nikterak neposoudil, v napadeném rozhodnutí neodůvodnil, zda způsob takto zákonem naznačený je vhodnější či nikoliv, proč nevede ke spolehlivějšímu výpočtu a v neposlední řadě i s přihlédnutím k doposud dlouhodobě nezakotvenému způsobu stanovení daně u provozovatelů veřejnoprávního vysílání, proč nelze novelizované ustanovení využít, je-li uzákoněno a přímo dopadá na daňové poměry České televize a Českého rozhlasu.
57. Uvedené vedle městský soud k závěru o nedostaku úvah ze strany žalovaného a vytkl, že žalovaný nedoplnil řízení v součinnosti se žalobkyní jako tomu bylo v případě Českého rozhlasu a žalobkyní navrženou metodu uchopil jako nepřipustnou retroaktivitu hmotněprávní úpravy, aniž by vzal v úvahu, že citované ustanovení v době rozhodování nabízí možnou a dle náhledu soudu i přílehavější (dokonce adresnou pro žalobkyni) metodu výpočtu poměrného nároku na odpočet daně. Dle náhledu městského soudu nebylo možné, a to ve smyslu § 75 odst. 4 zákona o DPH, od ní odhlédnout jen proto, že byla v r. 2011 neúčinná. V tom, že s touto možností žalovaný nepracoval, když neuvážil o návrhu žalobce s argumentací, která by ve smyslu judikatury soudů byla korekcí navrženého postupu, se žalovaný dle náhledu soudu dopustil vady řízení spočívající v nepřezkoumatelnosti napadených rozhodnutí v otázce kvalifikovaného odhadu a jeho korekce za zdaňovací Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

období kalendářního roku 2011, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí. Doplnil, že uvedená úprava novelou zákona o DPH měla za cíl zjednodušení stanovení poměrné výše nároku na odpočet daně s ohledem na specifickou povahu činnosti provozovatelů veřejnoprávního vysílání a k podpoře zvážení a užití metody navržené žalobkyní směřovaly i kroky zákonodárce. Přestože zákonem č. 80/2019 Sb. byly ze zákona o DPH vypuštěny změny, které byly doplněny do zákona s účinností od 1. 7. 2017 zákonem č. 170/2017 Sb., včetně § 75 odst. 1 zákona, kterého se žalobkyně dovolávala, současná právní úprava se k této metodě vrátila. Městský soud vycházel i z důvodové zprávy k novelizaci zákona a z toho, že volba metody byla na rozhodnutí plátce a nikterak nebyla žalovaným korigována, když nebyla vůbec převzata.

58. Městský soud tedy v původním rozsudku shledal důvod ke zrušení napadených rozhodnutí z důvodu nedostatečného prověření a odůvodnění, zda není možné alternativně využít způsobu zdanění žalobkyně na základě metody, kterou právě a adresně pro účely provozovatelů rozhlasového a televizního vysílání stanovil zákon o DPH platný v době rozhodování žalovaného, když teprve v době jeho rozhodování došlo v daňovém řízení ke změně právního náhledu na správný výpočet daňové povinnosti žalobkyně. Zavázal žalovaného prioritním posouzením návrhu žalobkyně na využití metody před tím, než by vešel v součinnost žalobkyně a vedl ji následně k prokázání potřebných údajů.
59. K důvodům výše uvedeným měl soud i výhrady, pokud jde o výrok o stanovení penále v napadeném rozhodnutí za zdaňovací období prosinec 2011. I když soud přisvědčil tomu, že sankce penále podle § 251 odst. 1 daňového řádu vzniká přímo ze zákona a její výše je jen matematickou operací, přičemž nestandardnosti případu by spíše směřovaly do řízení o prominutí penále, přesto postrádal pro vyměření penále minimální posouzení, zda byla daň doměřena na základě tvrzení obsaženého v dodatečném daňovém přiznání či nad rámec tvrzení v dodatečném daňovém přiznání nebo z jiných okolností, případně, zda je pro vyměření penále vůbec relevantní rozsah správného tvrzení žalobkyně v daňovém přiznání, uznaný až žalovaným či nikoliv, když penále vzniká jen u nesprávného (a to skutkového i právního) tvrzení daně, kterou správce daně zjistil vlastní činností. Vzhledem k tomu, že městský soud napadená rozhodnutí zrušil požadoval na žalovaném, aby se k námitkám žalobkyně v tomto směru vyjádřil v dalším řízení a rozhodnutí.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2024, č.j. 10Afs 79/2022-56

60. Nejvyšší správní soud se ke kasační stížnosti žalovaného neztotožnil se závěry rozsudku Městského soudu v Praze o nepřezkoumatelnosti napadených rozhodnutí.
61. Za stěžejní považoval vyhodnocení, zda se žalovaný dostatečně vypořádal s návrhem žalobkyně na aplikaci alternativní metody výpočtu poměrného koeficientu pro určení nároku, s čímž souviselo, zda žalobkyně v řízení k výzvě správce daně poskytla dostatečný podklad. S odkazem na již judikaturou SDEU a Nejvyššího správního soudu vyřešené, že žalobkyně má nárok jen na poměrný odpočet daně uvedl, že uplatnila-li tedy žalobkyně nárok na odpočet DPH, bylo v první řadě na ní, aby v případě, kdy toto plnění nebylo použito výlučně v rámci její ekonomické činnosti, stanovila, v jakém poměru bylo konkrétní přijaté plnění použito ve vztahu k její ekonomické a neekonomické činnosti. Správce daně byl přitom oprávněn zvolený výpočet korigovat tak, aby skutečně poměru mezi ekonomickými a neekonomickými činnostmi daňového subjektu ve vztahu ke konkrétnímu přijatému plnění co nejvíce odpovídal. Nejvyšší správní soud uvedl, že primárně bylo na žalobkyni, aby v případě, kdy plnění nepoužila stanovila, v jakém poměru je použila ve

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

vztahu ke své ekonomické a neekonomické činnosti, poměrně odpočet daně z přidané hodnoty snížila, určila výši odpočitatelné DPH, přičemž její výpočet mohl být daňovými orgány posléze korigován. Nejvyšší správní soud poukázal na to, že ve věcech výpočtu poměrného nároku podle výnosové metody za pomoci Výroční zprávy opakovaně dovedl, že tato metoda bude vždy přílehavá a použitelná pokud provozovatelé veřejnoprávního vysílání neprokáží jinou možnost stanovení poměrného koeficientu pro účely spolehlivého výpočtu nároku na odpočet daně.

62. Nejvyšší správní soud přisvědčil názoru městského soudu, že při absenci konkrétní metody snížení odpočtu si žalobkyně mohla takovou metodu stanovit. takovou stanovit. Neposkytl však svým vyjádřením dostatečně konkrétní podklad pro to, aby mohl žalovaný navrženou metodu na případ žalobkyně aplikovat, pracovat s ní či ji v důsledku korigovat na základě jejích dokladů.
63. Žalobkyně tedy měla nejen tvrdit, v jakém poměru bylo to které přijaté plnění použito v rámci ekonomické činnosti a v jakém poměru k činnosti jiné, ale též takové tvrzení prokázat. Vyjádření žalobkyně postrádá jakoukoli konkretizaci, návrh výpočtu, či vyčíslení, které by mohl správce daně zohlednit a výpočet upravit. V tomto směru se Nejvyšší správní soud neshodl s městským soudem v tom, že jde o rozdílnou skutkovou situaci oproti dalším rozsudkům Nejvyššího správního soudu, v nichž posuzoval možnost využití výnosové metody a odmítl využití metody, kterou zákonodárce vtělil s účinností od 1. 7. 2017 do novely zákona o DPH provedené zákonem č. 170/2017 Sb. Za dostačující Nejvyšší správní soud považoval skutečnost, že se v době rozhodování žalovaného jednalo o neúčinnou právní úpravu. Za situace, kdy žalobkyně v souzené věci k výzvě žalovaného dostatečně konkrétně nerozklíčovala podíl své ekonomické a neekonomické činnosti a rozsah podílu stanovila toliko obecně předestřením jisté modelové situace a již vůbec neuvedla možný výpočet snížení nároku na odpočet a též nedoložila podklady na podporu své metody a na výzvu správce reagovala pouze obecně, neměl Nejvyšší správní soud důvod se v této věci se odchýlit od své předchozí judikatorní praxe, která posvětila možnost snížit nárok na odpočet tzv. výnosovou metodou. Na jeho závěru nemohlo nic změnit ani to, že žalobkyní navrhovaná metoda byla následně zákonodárcem vtělena do ZDPH a že žalovaný v této věci stěžovatel v nynější věci rozhodoval již za účinnosti novely č. 170/2017 Sb. Nejvyšší správní soud také podotkl, že i kdyby odhlédl od toho, že správce daně vždy vychází z hmotněprávní úpravy účinné pro šetřená zdaňovací období, zdůraznil, že žalobkyně jako daňový subjekt dostatečně konkrétně nereagovala na výzvu dle Seznámení, a sama tak učinila tuto hypotetickou možnost bezpředmětnou.
64. Nejvyšší správní soud k výpočtu poměrného nároku na odpočet daně shrnul, že hodlala-li žalobkyně uplatnit nárok na odpočet DPH metodou, na niž odkázala, byla povinna dostatečně konkrétně tvrdit a prokázat rozsah použití přijatých zdanitelných plnění k uskutečňování ekonomické činnosti a zároveň i výši osvobozených plnění bez nároku na odpočet. Této povinnosti nedostála. Žalovaný proto nebyl povinen, a prakticky neměl ani možnost, se jí navrhovanou metodou obsahově zabývat.
65. Nejvyšší správní soud nevěšel ani na výtku nepřezkoumatelnosti, kterou městský soud učinil k předpisu penále.
66. Uvedl, že již rozšířený senát NSS v usnesení čj. 4 Afs 210/2014 - 57, vyslovil, že předpis penále „nepodléhá správnímu uvážení správce daně“. Stanovení povinnosti uhradit penále v rámci dodatečného platebního výměru je tak „automatické“ (v návaznosti na zjištění Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

skutečností uvedených v § 251 odst. 1 daňového řádu. Pokud došlo k naplnění podmínek § 251 odst. 1 daňového řádu, neměl žalovaný již prostor pro správní uvážení ohledně uložení této sankce. Jednalo se vlastně o prostou matematickou operaci, jak ostatně uzavřel i městský soud. Penále takto stanoveno být mohlo a postup žalovaného, který vedle změny poslední známé daňové povinnosti žalobkyni vyměřil i penále, byl správný.

VII.Řízení před městským soudem po rozsudku Nejvyššího správního soudu

67. Městský soud v Praze, vázán právními závěry Nejvyššího správního soudu (§ 110 odst. 4 s.řs.), znovu přistoupil k přezkumu napadených rozhodnutí, poskytl žalobkyni možnost se vyjádřit a nařídil ústní jednání ve věci.
68. Žalobkyně ve svém vyjádření k věci pro účely dalšího řízení upozornila na to, že Nejvyšší správní soud sníží nároku na odpočet daně řešil pouzez hlediska přezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného, avšak věcným přezkumem metody použité výnosovou etodou se doposud v žádném z rozhodnutí nezabýval. Přitom tato metoda vychází z poměru zdrojů financování, převzatým z Výroční zprávy a je na městském soudu, aby se s argumentací žalobkyně, že odpočet daně poměrem zdrojů financování její činnosti je nesprávné a nezákonné, dále zabýval. Žalobkyně poukázala na to, že podle § 75 ZDPH v rozhodné době byl pro snížení nároku na odpočet daně jedině relevantní účel použití přijatých zdanitelných plnění To bylo vysloveno i v rozsudcích SDEU ve věci C-437/06, Securenta i v aktuálním rozsudku ze dne 16.9.2021, C-21/20 ve věci Balgarska Natsionalna televizia, případně na věc žalobkyně dopadají i rozsudky ve věci C-432/15, Pavlína Baštová, i ve věci C-126/14, Sveda Všechny tyto rozsudky spojuje to, že ani poměrově významné financování činnosti daňového subjektu z jiných zdrojů než z úplat za hospodářskou činnost nemá vliv na jeho nárok na odpočet daně, ale jedině významným je účel využití předmětu vstupu pro účely usutečňování zdanitelné činnosti a jím dosahované úplaty. V uvedeném smyslu, že pro výši uplatněného nároku je výhradně významný účel použití přijatého plnění judikoval i Nejvyšší správní soud v rozsudcích č.j. 9Afs 36/2013-29 a č.j. 9Afs 8/2013-42. Dle žalobkyně nesprávnost výnosové metody konstatoval sám žalovaný přímo v napadených rozhodnutích, když uvedl, že není relevantní, z jakých zdrojů jsou přijatá plnění hrazena, neboť jediným kritériem je způsob jejich užití.
69. Výnosová metoda tak odporuje jak zákonné úpravě v § 75 ZDPH v době rozhodování, tak i ustálené praxi SDEU a Nejvyššího správního soudu.
70. Žalobkyně dále oponovala důvodům, pro které dle Nejvyššího správního soudu metoda zvolená žalobkyní neobstojí. Poukázal na to, že Nejvyšší správní soud i po vzoru rozsudku ve věci C-566/17 Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach potvrdil, že mělo být žalobkyni umožněno, aby si metodu zvolila sama. To žalobkyně učinil a ve vyjádření ze dne 17. 10. 2018, kterým reagovala na výzvu žalovaného v Seznámení ze dne 1. 10. 2018 vyčíslila poměrný koeficient. Na místo toho, aby posoudil, jak se žalovaný s návrhem vypořádal, našel Nejvyšší správní soud jiný důvod pro její nepoužití, a tím dle žalobkyně vybočil z úkolu přezkumu rozhodnutí správních orgánů, když sám vyhledal nové důvody pro odmítnutí metody navržené žalobkyní. Přesto, že žalovaný sám považoval tvrzení a podklady předložené žalobkyní za dostatečné a úplné a nevyzval žalobkyni k jejich doplnění. Závěr Nejvyššího správního soudu, že žalovaný nemohl stanovit daňovou povinnost žalobkyně, neboť k tomu žalobkyně neposkytla dostatečné podklady, tedy nemá v napadených rozhodnutích a zjištěních žalovaného žádnou oporu. Proto, dle žalobkyně, je až městský soud oprávněn zabývat se výlučně přezkumem důvodů, pro které žalovaný

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

odůvodnil nepoužití metody zvolené žalobkyní a o které jsou opřena napadená rozhodnutí, nikoliv důvodů jiných.

71. Důvody žalovaného o nepoužití metody obsažené v ust. § 75 ZDPH ve znění účinném v době rozhodování žalovaného neobstojí neboť tato metoda zohledňuje účel použití přijatých zdanitelných plnění pro činnosti, v souvislosti s nimiž žalobkyně očekávala úplatu.
72. Pro případ, že by neměl městský soud otázku (ne)použitelnosti zdrojů financování pro poměrné snížení nároku na odpočet daně dostatečně vyřešenou dle praxe SDEU, žalobkyně navrhla, aby předložil SDEU předběžnou otázku : „ *zda lze vykládat směrnici č. 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, tak, že mohou být částky DPH zaplacené daňovým subjektem na vstupu rozděleny daňovým úřadem členského státu pro účely poměrného snížení nároku daňového subjektu na odpočet daně mezi hospodářské a nehopodářské činnosti, nikoli na základě účelu použití zboží a služeb pořízených daňovým subjektem na vstupu, ale poměrem zdrojů, z nichž daňový subjekt financuje svou činnost (které tvoří jednak výnosy z jeho hospodářské činnosti a jednak výnosy z výběru zákonem stanovených poplatků)*“.
73. Žalobkyně také doplnila své výhrady k uloženému penále.
74. Žalobkyně určité daňově relevantní skutečnosti s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu uvedla, že penále nemá trestat za samotné doměření daně, ale za to, že daňový subjekt nesplnil povinnost tvrzení ohledně určité daňové skutečnosti a správce daně ze své vlastní iniciativy, bez přičinění daňového subjektu odhalí skutečnost, že daňový subjekt při vyměření daně přiznal daň v nesprávné výši. Stejně tak i ve světle praxe Evropského soudu pro lidská práva (stížnost č. 7356/10) ve věci Lucky Dev v Švédsko soudy povádějí individuální přezkum případů a důvodů pro uložení nebo výjimky z penále a že penále lze akceptovat jen tam, kdy nepřesnosti nalezené v průběhu vyměřování daně jsou způsobené neomluvitelným jednáním daňového poplatníka. Dle žalobkyně je tedy městský soud ve světle této praxe povinen přezkoumat a posoudit, zda za daných okolností není nepřiměřené vyměřit žalobkyni penále jako sankci za „její“ jednání. Žalobkyně poukázala na průběh řízení a na to, že SDEU dal za pravdu žalobkyni ohledně televizních poplatků a byl sporný i případ poměrného snížení nároku na odpočet daně, neboť zákon žádný konkrétní způsob nestanovil a žalobkyni tak neumožňoval příslušný výpočet. Spor o správné stanovení daňové povinnosti tak nelze označit jako neomluvitelné jednání žalobkyně, které by bylo legitimně trestně postižitelné. Žalovaný v dané věci oproti oprávnění žalobkyně zvolit si vlastní metodu krácení nároku na odpočet daně použil svévolně metodu vlastní, a tím se on dopustil neomluvitelného jednání, uložení sankce je proto naprosto nepřiměřené a neakceptovatelné. Žalobkyni nelze sankcionovat za to, že správce daně dlouhou dobu zastával nesprávný právní názor na povahu televizních poplatků a že k revizi tohoto názoru došlo výlučně z iniciativy žalobkyně.
75. Z uvedených důvodů žalobkyně i nadále navrhla, aby soud napadená rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

VIII. Jednání před soudem

76. Při jednání před soudem zástupce žalobkyně považoval za zásadní, že Nejvyšší správní soud zcela pominul rozsudek SDEU ve věci *Balgarska natsionalna televizia* kdy z bodu 52 rozsudku, vyplývá, že způsob financování, ať už z ekonomické činnosti nebo z dotací ze státního rozpočtu, není pro určení nároku na odpočet relevantní. Soudní dvůr se k této otázce závazným způsobem pro všechny soudy členských států vyjádřil. Nejvyšší správní

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

soud ve svém rozhodnutí toto rozhodnutí vůbec neuvedl a s tímto názorem se nevypořádal. Městský soud je pak v této otázce vázán rozhodnutím vyšší právní síly, kterým je rozhodnutí SDEU, nikoliv rozhodnutím Nejvyššího správního soudu. Nelze se přičítit judiktuře SDEU. Metoda užitá žalovaným je tak dle žalobkyně a judikatury SDEU naprosto nepřijatelná a nezákonná. Druhá námitka žalobkyně směřuje do způsobu rozhodování soudu, kdy správní soudy jsou oprávněny přezkoumávat rozhodnutí správních orgánů a důvody v těchto rozhodnutích uvedené. V napadených rozhodnutích není vytýkáno, že by žalobkyně nepředložila konkrétní výpočet ve vztahu k navržené metodě jako důvod, proč nebyla navržená metoda použita. V napadených rozhodnutích byly uvedeny zcela odlišné důvody, a to, že se jedná o nepřijatelnou retroaktivitu a rozpor s unijním právem. Není možné, aby Nejvyšší správní soud našel důvod, který není obsažen ve správním rozhodnutí, a tento důvod uvedl jako důvod zákonnosti rozhodnutí. Správní soudy nejsou povolány k tomu, aby účastníci byli vystaveni plnému přezkumu a rozhodovali ve věci jako prvostupňový orgán. Mají přezkoumávat jen ty závěry, které jsou ve správním rozhodnutí. Žalovaný žádné podklady nepotřeboval, neboť to nikdy ani sporné nebylo, a v nadcházejících obdobích se podle metody žalobkyně postupovalo. Není proto důvodem, že žalobkyně nepředložila nějaké podklady. Důvodem není ani retroaktivita a rozpor s právem Evropské unie, kdy šlo o způsob výpočtu – metodu, která je v souladu se soudní praxí SDEU, jak žalobkyně odkázala na judikáty tohoto soudu.

77. I v případě penále je třeba rovněž aplikovat judikaturu vyšší právní síly, zde Evropského soudu pro lidská práva, která vyslovuje, že k dosažení článku 6 Úmluvy, je třeba přezkoumávat, zda pro penále jako trest byly splněny podmínky pro jeho uložení. Argumentace žalovaného, že vlastně stačí uvést jen zákonné ustanovení, byla ze strany Evropského soudu pro lidská práva odmítnuta, protože není možné uložit trest, pokud se na nesplnění daňové povinnosti žalobkyně vlastně nepodílela a pokud nezatajovala jakékoliv informace nebo znemožnila správci daně, aby zjistil a vyměřil správně daň. Žalobkyně od počátku otevřeně správci daně tvrdila skutečnosti, pouze se odlišovali v právním posouzení té věci a žalovaný podklady měl. Žalobkyně jen právně argumentovala a žalovaný pouze měnil své právní názory a jeden dokonce změnil v důsledku rozhodnutí SDEU ve věci Českého rozhlasu. Takže uložení penále je naprosto nepřijatelné. Protože jak rozšířený senát Nejvyššího správního soudu, tak i Evropský soud pro lidská práva judikují, že pokud se daňový subjekt nepodílel na zatajení daňové povinnosti, resp. že daň nemohla být vyměřena, tak je to absolutně proti smyslu trestání. A následně došlo ke změně názoru žalovaného na to, jakým způsobem má být poměr stanoven. Pokud se jedná v daném případě o trest, tak není možné, aby žalovaný zcela rezignoval na jakékoliv odůvodnění.
78. Zástupce žalobkyně následně doplnil, že Nejvyšší správní soud vlastně tu věc hodnotil v komplexu ostatních zdaňovacích období a judikatury ve věci Českého rozhlasu, nicméně argumentace žalobkyně byly následně doplňovány, rozšiřovány. Ani v jednom rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, které bylo vydáno ve věci Českého rozhlasu a České televize se Nejvyšší správní soud nevypořádal s rozhodnutím ve věci Bulgarska natsionalna televizia. Proto žalobkyně požadovala, aby městský soud položil předběžnou otázku, neboť Nejvyšší správní soud to z důvodu svého rozsudku, v němž tuto judikaturu nezohlednil, neučiní. Byť tedy žalobkyně rozumí tomu, že městský soud může položit předběžnou otázku, ale nemusí, žalobkyně se obává, že by tak Nejvyšší správní soud neučinil, když se s uvedeným judikátem SDEU nevypořádal. Přitom SDEU se ve věci bulharské televize vyjádřil že poměry bulharské televize jsou shodné jako u Českého rozhlasu. A Český rozhlas je na tom stejně jako Česká televize. To znamená, že on se s otázkou zdrojů financování, vypořádal a odkázal Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

na to, že není rozdíl mezi spory týkajícími se bulharské televize a Českého rozhlasu. Žalobkyně má za to, že podrobnější srovnání již nemůže existovat, jediný rozdíl je, že bulharská televize je financována přímo ze státního rozpočtu a u nás Česká televize prostřednictvím poplatků.

79. Zástupce žalovaného setrval na svém vyjádření k žalobě. K výhradám žalobkyně vůči závěrům Nejvyššího správního soudu uvedl, že Nejvyšší správní soud rozhodoval v komplexu zdaňovacích období a navázal na judikaturu ve věci Českého rozhlasu. Poukázal na to, že městský soud v rozsudku 3Af 12/2022 nepoložil SDEU předběžnou otázku a aproboval postup žalovaného v intencích rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 5Afs 184/2022.
80. K dotazu soudu na žalovaného, proč v případě výnosové metody žalovaný považuje za přílehlavé převzít do výpočtu finanční zdroje, jimiž jsou televizní poplatky, když zároveň má za to, že televizní poplatky nejsou zdanitelným plněním, nejsou hodnotou protiplnění za hodnotu veřejnoprávního vysílání, zástupce žalovaného odpověděl, že bylo na místě převzít údaje z výročních zpráv proto, že z nich bylo vycházeno i v jiných věcech a následně tím, jak i soudy toto potvrzovaly, žalovaný neměl důvod se od tohoto postupu odchýlit. K argumentovanému rozsudku SDEU ve věci bulharské televize poznamenal, že nevidí úplnou totožnost s případem Českého rozhlasu.
81. Soud jen pro úplnost doplňuje také průběh jednání v původním řízení, před zrušením rozsudku Nejvyšším správním soudem.
82. Při jednání před soudem v původním řízení zástupce žalobkyně ke krácení nároku na odpočet daně poukázal na metodu stanovenou novelou zákona o DPH s účinností od 1. 7. 2017 s tím, že tato úprava mohla být použita v době rozhodování žalovaného, a to nikoliv jako právní předpis, ale jako metoda, která zachovává princip DPH a kterou zákonodárce považoval za rozumnou a legitimní, neboť platí několik let a je opakovaně prodlužována. Pokud ji žalovaný odmítl s tím, že pro dané období nebyla zákonem upravena, pak ani výnosová metoda neměla oporu v zákoně. K úpravě novelou podotkl, že Komise EU nezahájila žádné řízení proti České republice ohledně toho, že by vnitrostátní úprava byla v rozporu s Evropským právem a úprava uvedená v původní novele stále platí i v současné době. Zástupce žalobkyně dále poukázal na to, že žalobkyni je i přes uvedené nejen nad původní vyměření daňové povinnosti ve výši 0 navyšována daňová povinnost, ale je stanoveno i penále, ačkoliv žalobkyně se ničím neprovinila, penále je v oblasti trestního práva a bylo na žalovaném, aby správně stanovil daňovou povinnost.
83. Zástupce žalovaného v původním řízení před městským soudem uvedl, že žalovaný vycházel při svém rozhodování z platného a účinného právního stavu, změnu daňové povinnosti učinil v souladu se závěry SDEU. Penále stanovil tak, jak vzniká ze zákona, žalovaný pouze zkoumá podmínky pro předpis penále dle § 259 daňového řádu, nemá možnost správního uvážení o jeho výši. K daným okolnostem by mohl přistoupit institut prominutí penále, avšak za zákonem stanovených podmínek.
84. Soud při původním jednání neprovedl dokazování listinou – Klasifikací ekonomických činností navrženou k důkazu v žalobě, neboť neshledal tento dokumentem relevantním a potřebným pro posouzení věci.

IX. Nové posouzení žaloby Městským soudem v Praze

85. Městský soud v Praze, v důsledku rozsudku Nejvyššího správního soudu v dané věci a Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

s přihlednutím k argumentaci žalobkyně uplatněné v návaznosti na tento rozsudek kasačního soudu, znovu přezkoumal napadená rozhodnutí. Přitom neshledal žádné důvody, které by legitimně tak, jak je i judikatura Nejvyššího správního soudu výjimečně umožňuje v případě změn skutkových a právních okolností, umožňovaly odklon od závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu.

86. Městský soud poukazuje na závěry Nejvyššího správního soudu v této věci, v nichž tento soud zcela jednoznačně přisvědčil žalovanému ve stanovení daně žalobkyni výnosovou metodou, za použití Výroční zprávy hospodaření žalobkyně za rok 2011. To bylo motivováno tím, že Nejvyšší správní soud na rozdíl od městského soudu považoval za prokázané, že žalobkyně při její volbě příslušné metody – zde metody dle § 75 ZDPH ve znění v době rozhodování žalovaného, spolu s navrženým způsobem snížení nároku na odpočet daně dostatečně konkrétně nerozklíčovala podíl své ekonomické a neekonomické činnosti tak, aby žalovaný mohl tento způsob výpočtu posoudit a zkorigovat. Zatímco městský soud kladl důraz na nejprve principiální posouzení metody výpočtu v právní rovině při využití možnosti, kterou dle jeho názoru, jako *možnou alternativu* nabízelo ust. § 75 ZDPH, Nejvyšší správní soud vycházel bezprostředně ze stěžejní zásady dokazování daňové povinnosti, ležící na daňovém subjektu s tím, že břemeno důkazu splnění zákonných podmínek na odpočet DPH leželo na žalobkyni a že žalobkyně měla s návrhem příslušné metody již učinit výpočet sníženého nároku na odpočet daně, aniž by k tomu měla být znovu vyzvána po případné aprobaci navržené metody žalovaným. To s odkazem na to, že prokazování nároku je prvotně náležitostí dokladovou. Tak tomu městský soud nyní porozuměl. Nejvyšší správní soud výslovně usoudil, že žalobkyně nereagovala na výzvu žalovaného v Seznámení, aby sama rovnou rozklíčovala podíl vstupních přijatých plnění pro činnost ekonomickou a zároveň i výši osvobozených plnění bez nároku na odpočet daně (bod 39 rozsudku Nejvyššího správního soudu). Současně odmítl použití žalobkyní navržené metody odpovídající ust. § 75 ZDPH ve znění po novele s účinností od 1. 7. 2017 z důvodu nepřípustné retroaktivity na šetřená období roku 2011 a za skutkové a právní situace v této věci posvětil i užití výnosové metody jako příléhavou, s odkazem na svou předchozí judikatorní praxi.
87. Ve světle těchto závěrů nemohla argumentace žalobkyně k rozsudku Nejvyššího správního soudu obstát, neboť závěry o neprůkaznosti podkladů žalobkyně vůbec nebo i pro případnou úvahu o možnosti užití navržené metody, byly Nejvyšším správním soudem se závazností pro městský soud naprosto jednoznačně přijaty (bod 37 rozsudku NSS). Oproti tomu žalobkyně ve své oponentuře nepřinesla jiná, nová tvrzení a skutečnosti, které by mohly přinést odůvodněnou změnu oproti závěrům Nejvyššího správního soudu.
88. Stejně tak je neefektivní apel žalobkyně na to, aby to byl městský soud, který by měl nyní věcně posoudit vhodnost výnosové metody s tím, že doposud se správní soudy touto otázkou nezabývaly. To proto, že toto již městský soud učinil ve svém původním rozsudku v této věci, kdy dle jeho obsahu dostatečně srozumitelně vyložil své pochybnosti o výnosové metodě, které spatřoval v tom, že stanovení výše poměrného nároku na odpočet daně kvalifikovaným odhadem dle § 75 odst. 4 ZDPH ve znění pro šetřená období, by mělo vycházet nikoliv z charakteru zdrojů financování činnosti žalobkyně, ale zásadně z účelu jejich použití, což by mělo být v souladu i s povinností žalobkyně vést oddělené, resp. rozklíčované účetnictví tak, aby byl zřejmý podíl finančních zdrojů žalobkyně z televizních poplatků a finančních zdrojů z ekonomické činnosti na výstupní činnosti žalobkyně, spočívající jak ve veřejnoprávním vysílání, tak i v poskytování zdanitelného plnění
- Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

(ekonomické činnosti). To při jednoznačně judikovaném právním základu, že televizní poplatky nevyjadřují hodnotu veřejnoprávního televizního vysílání, nejsou předmětem DPH a činnost žalobkyně není jednotnou ekonomickou činností.

89. Uvedené vedlo městský soud k nepřesvědčivosti žalovaným zvolené výnosové metody a toto „nepřesvědčení“ vlastně odpovídá i argumentaci žalobkyně podstatně založené na judikatuře SDEU, ale i Nejvyššího správního soudu, podle které zdroj a způsob financování ze státního rozpočtu (ať již jde o dotace nebo rozhlasové či televizní poplatky) nemá pro výši nároku na odpočet DPH vliv a že rozhodující je účel použití. Pochybnosti městského soudu sice nepředstavovaly věcné posouzení výnosové metody, kterého se žalobkyně nyní dovolává, a ani věcným posouzením nemohly být, když k tomu soud neměl nalézací oprávnění (ostatně jak obecně zmiňuje i žalobkyně), a proto posouzení vhodnosti a spolehlivosti výnosové metody z důvodu názoru na nepřezkoumatelnost napadených rozhodnutí ponechal na výkonném správním orgánu - žalovaném.
90. Uvedené neobstálo před Nejvyšším správním soudem, který jako kvalifikovaný odhad v této věci připustil využití Výroční zprávy o hospodaření žalobkyně za rok 2011. I když se lze domnívat, jak ostatně uvedl i zástupce žalovaného při jednání před soudem, že využití této metody je již judikováno v řadě zdanitelných období, a tedy z hlediska letitého sporu je k užití výnosové metody přistupováno komplexně, v dané věci bylo využití výnosové metody odůvodněno Nejvyšším správním soudem neprůkaznými údaji. Pokud Nejvyšší správní soud závazně pro městský soud neshledal v této věci za dostatečně průkazné podklady žalobkyně pro účely výpočtu poměrného nároku na odpočet daně a to, že žalobkyně neurčila výši odpočitatelné DPH, bylo využití výnosové metody pro účely poměrného snížení nároku na odpočet DPH v souladu se závěry Nejvyššího správního soudu i v jiných rozsudcích, kdy využití této metody bylo shledáno Nejvyšším správním soudem za srozumitelné, logické i věcně správné pro situace, kdy daňový subjekt neposkytl údaje, které měl k dispozici a považoval je za vhodnější (srov. např. rozsudek č.j. 5 Afs 184/2022 ve věci Českého rozhlasu).
91. Z uvedených důvodů městskému soudu vůbec nepřislušelo, aby korigoval závěry Nejvyššího správního soudu a aby dál vedl přezkum napadených rozhodnutí z hlediska vhodnosti výnosové metody, naopak byl rozsudkem Nejvyššího správního soudu vázán. Také i v tom, že Nejvyšší správní soud závazně odmítl i využití metody stanovené v § 75 ZDPH ve znění účinném od 1.7.2017 a to až do 31. 12. 2024 z důvodu zákazu retroaktivity a zpětné neaplikovatelnosti na šetřená období a také z důvodu jeho náhledu na rozpor s evropským právem, založeným na zásadě neutrality daně.
92. Městský soud nepovažoval za případné k návrhu žalobkyně položit SDEU předběžnou otázku formulovanou žalobkyní v závěru žaloby. To nikoliv proto, že by tak učinit nemohl, ale proto, že položení předběžné otázky z hlediska její formulace a obsahu ve vztahu k evropské právní úpravě by nepřineslo požadovanou odpověď. Žalobkyně se totiž domáhala odpovědi, která neodkazovala na *výklad určitého článku Směrnice*, který by se týkal výpočtu poměrného nároku z hlediska metody, která by se zabývala způsobem použití finančních zdrojů různé povahy (zde dotací či poplatků ze státního rozpočtu). Z judikatury SDEU vyplývá, že stanovení metod a kritérií rozdělení částek DPH zaplacené na vstupu mezi ekonomické a neekonomické činnosti spadá do posuzovací pravomoci členských států. Žalobkyně by se tedy ani položením předběžné otázky nemohla dočkat konkrétní odpovědi, návodu či vzoru postupu, jak mají vnitrostátní daňové orgány postupovat, když takový postup či metodu Směrnice ani rámcově neobsahuje.
- Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

93. Městský soud v Praze byl rovněž zavázán Nejvyšším správním soudem v otázce stanovení penále.
94. Nejvyšší správní soud zcela jednoznačně nepovažoval napadené rozhodnutí i v otázce penále nepřezkoumatelné z hlediska absence úvah žalobkyně, neboť v intencích rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu v usnesení č.j. 4 Afs 210/2014 poukázal na to, že předpis penále nepodléhá správnímu uvážení, vzniká ze zákona a je stanoveno automaticky ve sledu doměření daně. Argumentace žalobkyně spočívají v tom, že se nepodílela na doměření daně zatajováním určitých skutečností nebo nesoučinností, když sama upozornila od počátku na nesprávný přístup správce daně k povaze rozhlasových (televizních) poplatků, u otázky stanovení penále je rozhodné, zda se liší posledně uvedená daň od daně doměřené. Jestliže ano, tak zda daň byla doměřena na základě tvrzení obsaženého v dodatečném daňovém přiznání. Z tohoto hlediska, a nikoliv z geneze náhledů na výši daňové povinnosti od počátku a jeho úprav, se hledí na to, zda došlo posledně k dobrovolnému podání dodatečného daňového přiznání v důsledku určitého vytříbeného postupu vyměřování nebo nad rámec daňového tvrzení. Žalobkyní uplatněná oponentura, namítající odhlédnutí od přispění žalobkyně k vývoji správného vyměření daně, je tak spíše okolností, která by měla směřovat do řízení o prominutí penále podle § 259a daňového řádu, který umožňuje posouzení rozsahu součinnosti daňového subjektu v rámci postupu vedoucího k doměření daně z moci úřední. Ostatně tak to naznačil i Městský soud v Praze ve svém původním rozsudku, když se vyslovil k možnosti zvážení relevance prvotního správného tvrzení žalobkyně v jejím daňovém přiznání. Uvedená „benevolence“ určitého zvážení přispění žalobkyně ke stanovení daňové povinnosti na počátku daňového řízení však neobstála. Mimo jiné i proto, že předmětem napadených rozhodnutí bylo doměření daňové povinnosti žalobkyně odchylně od poslední známé daňové povinnosti, ostatně ve sporu, a tato skutečnost je rozhodující.
95. Na uvedeném nemohou nic změnit ani odkazy žalobkyně na rozhodovací činnost ESLP prostřednictvím usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č.j. 4 Afs 210/2014-57, neboť Nejvyšší správní soud se v tomto usnesení zabýval povahou penále jako trestu sui generis a byť se vyjádřil kriticky k argumentům o automatickém ukládání penále bez správního uvážení, přesto dospěl k závěru, že povaha konkrétního platebního deliktu nemusí umožňovat zohlednění všech zásad trestání a u konkrétních povinností daňových subjektů vyloučil diskreci a aplikaci obvyklých kritérií při trestání.
96. Ve světle uvedeného usnesení rozšířeného senátu a současně i rozsudku Nejvyššího správního soudu v této věci žalobkyně, tak nebyly dány důvody pro zrušení napadených rozhodnutí i v otázce uložení penále.
97. Ze všech shora uvedených důvodů Městský soud v Praze neshledal nezákonnost napadených rozhodnutí, a proto podanou žalobu, týkající se všech v záhlaví uvedených rozhodnutí ve spojených věcech podle § 78 odst. 1 s.ř.s. jako nedůvodnou zamítl.
98. O žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 10. 2018, č.j. 47895/18/5300 224447-11887, které v době rozhodování soudu již neexistovalo, neboť bylo změněno jiným rozhodnutím ze dne 19. 12. 2018, č. j. 56075/18/5300-22444-711887, které se namísto něho stalo předmětem přezkumu ve spojených věcech, městský soud rozhodl samostatným usnesením.
99. Výrok o nákladech řízení je dán ust. § 60 s.ř.s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, proto jí soud náhradu nákladů řízení nepřiznal a žalovanému nad rámec jeho běžné činnosti náklady soudního řízení nevznikly.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. 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 22. května 2024

JUDr. Naděžda Řeháková v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.