



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ivo Pospíšila, soudkyně Lenky Kaniové a soudce Michala Bobka v právní věci žalobce: **Český rozhlas**, sídlem Vinohradská 1409/12 Praha 2, zastoupen JUDr. Pavlem Dejlem, Ph.D., LL.M., advokátem sídlem Jungmannova 24, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 9. 2023, č. j. 30037/23/5300-22443-710132, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 13. 6. 2024, č. j. 6 Af 20/2023-137,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 13. 6. 2024, č. j. 6 Af 20/2023-137, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Podstatou nyní posuzované věci je otázka způsobu určení nároku na odpočet DPH v souvislosti s ekonomickou činností žalobce, coby subjektu provozujícího veřejnoprávní rozhlasové vysílání jako neekonomickou činnost, tedy výpočet poměrné výše nároku na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění tak, aby nárok odpovídal plněním, která mají vazbu na podnikatelskou činnost žalobce.

[2] Dodatečnými platebními výměry ze dne 18. 12. 2018 Finanční úřad pro Hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) doměřil žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden - prosinec 2015 a zdaňovací období leden - prosinec 2016 (dále jen „prvostupňová rozhodnutí“ či „platební výměry“) a vyměřil mu penále. Tyto platební výměry žalovaný k odvolání žalobce změnil napadeným rozhodnutím, které vydal poté, co

Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) zrušil jeho předchozí rozhodnutí a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[3] Rozsudkem označeným v záhlaví městský soud zamítl žalobu proti napadenému rozhodnutí. Konstatoval, že podstata sporu je již vyřešena četnou judikaturou. Předně je na žalobci, aby uvedl, v jakém poměru bylo přijaté plnění použito ve vztahu k ekonomické činnosti a v jakém poměru bylo použito k činnosti neekonomické. Správce daně může žalobcem uvedený výpočet upravit, aby co nejvíce odpovídal skutečnému poměru mezi ekonomickými a neekonomickými činnostmi. Nejvyšší správní soud shledal použití metody založené na výnosech ke stanovení poměrného koeficientu pro účely výpočtu odpočtu daně v poměrné výši za dostačující, plně vyhovující kritériím přezkoumatelnosti správních rozhodnutí. Jestliže žalobce neposkytl žalovanému 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, vyšel žalovaný z veřejně dostupných údajů o hospodářské činnosti žalobce za příslušné zdaňovací období (zejména z výroční zprávy). Městský soud konstatoval, že takto shrnutá judikatura „*podrobně a v úplnosti odpovídá na hmotněprávní otázky nastolené žalobcem*“.

[4] Městský soud nepřisvědčil námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, neboť žalovaný reagoval na všechny uplatněné námitky a srozumitelně zdůvodnil své závěry včetně toho, proč nepoužil metody stanovení poměrného koeficientu, které navrhl žalobce. Metoda dle přiřazení dodavatelů (dle využití přijatých plnění) je nepoužitelná pro rozpor s dosavadní judikaturou, neboť nedostatečně reflektuje, že žalobce částečně provozuje ekonomickou činnost a částečně provozuje činnost, která není ekonomickou činností. S tím se soud ztotožnil.

[5] S metodou dle poměru nákladů na bloky vysílání se žalovaný vypořádal velmi podrobně. Dle soudu se jedná o metodu obdobnou výpočtu poměrného koeficientu dle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), ve znění zákona č. 170/2017 Sb., neboť se od této metody liší jen v nepodstatných drobnostech. Metoda spočívá poměrově v tom, zda lze v daném programovém bloku umístit komerční sdělení, či nikoli. V konkrétní rovině se jedná o vzorec, v jehož čitateli je celková hodnota přijatých plnění určená k tvorbě, pořízení a zpřístupnění programového obsahu vysílaného na program, v jehož rámci lze umístit komerční sdělení, a v jehož jmenovateli je celková hodnota všech přijatých plnění určených k tvorbě, pořízení a zpřístupnění programového obsahu vysílaného na všech programech; výsledná částka se násobí číslem 100. Městský soud proto dospěl ve shodě s žalovaným k závěru, že se jedná o metodu přinejmenším srovnatelnou s metodou výpočtu poměrného koeficientu dle zákona o DPH ve znění zákona č. 170/2017 Sb. Nemožnost užít tuto metodu dle dřívějšího znění zákona vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 9. 10. 2023, č. j. 5 Afs 184/2022 - 40.

[6] Jestliže nebylo možné využít žádnou z metod navržených žalobcem, pak žalovaný využil v souladu s judikaturou výnosovou metodu. V tomto ohledu žalobce nepředložil žádné podklady, neboť svojí procesní aktivitu směřoval k jím zvoleným metodám, žalovaný proto vyšel z výroční zprávy žalobce. V návaznosti na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2024, č. j. 10 Afs 79/2022 - 56, městský soud konstatoval, že žalovaný postupoval správně, pokud uplatnil metodu výnosovou. Ani po přijetí rozsudku

pokračování

Soudního dvora EU ze dne 16. 9. 2021, ve věci C-21/20, *Balgarska Nacionalna Televizia*, žalobce neprezentoval žádnou metodu, kterou by žalovaný mohl akceptovat.

[7] Žalovaný vysvětlil, proč obě žalobcem navržené metody nelze použít, proto neměl žádný rozumný důvod k těmto metodám provádět jakékoli dokazování, což dostatečně zdůvodnil.

[8] Nedůvodné shledal soud i námitky mířící proti vyměření penále dle § 251 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). Důvodem pro vznik rozdílu mezi částkou daně tvrzenou v dodatečných daňových přiznáních a částkou daně stanovenou dodatečnými platebními výměry bylo to, že daňové orgány neuznaly položky uplatněné žalobcem v dodatečných daňových přiznáních jako položky snižující základ daně. Penále by nevzniklo, pokud by došlo k doměření na základě žalobcem podaných dodatečných přiznání podle § 251 odst. 4 daňového řádu. Pokud by žalobce v dodatečných daňových přiznáních opakovaně neuplatňoval plné nároky na odpočet daně, které mu náleží, k vyměření penále by nedošlo. Dodatečná daňová tvrzení se lišila oproti skutečnostem, z nichž vyšel při dodatečném vyměření daně žalovaný. Dospěl-li žalovaný k závěru o nezbytnosti změnit žalobcovu daňovou povinnost oproti jím podaným dodatečným daňovým přiznáním, neměl prostor pro úvahu o tom, zda byly v posuzované věci splněny podmínky pro to, aby mohl uplatnit výjimku ze stanovení daňového penále.

II. Obsah kasační stížnosti a další podání účastníků řízení

[9] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek městského soudu kasační stížností, kterou založil na důvodech podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Navrhuje Nejvyššímu správnímu soudu, aby zrušil napadený rozsudek i napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[10] Podle stěžovatele městský soud aproboval protiústavní postup správních orgánů, které mu snížily nárok na odpočet daně, aniž by podmínky omezení tohoto práva stanovil zákon. Z judikatury přitom vyplývá, že pokud zákon nestanoví konkrétní metodu poměrného snížení nároku na odpočet DPH, mají správní orgány v zásadě akceptovat jakékoliv kritérium zvolené plátcem daně. V daném případě správní orgány metodu zvolenou stěžovatelem neakceptovaly a ani předem nevydaly rozhodnutí, kterým by mu sdělily, jak konkrétně výši odpočtu DPH vypočítat (což jsou požadavky plynoucí z rozsudku Soudního dvora EU ze dne 8. 5. 2019, ve věci C-566/17, *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego*). Stěžovatel si zvolil metodu přiřazení podílu podle využití přijatých plnění, kterou považuje za vhodnou a v souladu se zákonem o DPH v tehdy účinném znění i se soudní praxí. Kromě toho navrhl také alternativní vhodnou metodu. Žalovaný zpochybnil pouze postup stěžovatele při užití zvolené metody, ale přesto bez snahy o její korekci stanovil výši nároku na odpočet daně na základě metody, kterou si zvolil sám, ačkoliv stěžovatel projevoval ochotu k součinnosti. Tím postupoval v rozporu se zásadou legality i judikaturou Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu.

[11] Za protiústavní označuje stěžovatel také postup žalovaného při zjišťování skutkového stavu, neboť neprovedl důkazy navržené stěžovatelem za účelem správného vyčíslení daňové povinnosti. Nejednalo se jen o důkazy k prokázání správnosti výpočtu

dle metod navržených stěžovatelem, ale také o důkazy, které bylo nezbytné provést pro správné stanovení daně jakoukoliv metodou. Důsledky pochybení žalovaného stěžovatel konkrétně vyčíslil na příkladu měsíce prosince 2015. Městský soud se s touto námitkou nevypořádal a pouze konstatoval, že podle žalovaného byly metody navržené stěžovatelem nepoužitelné, a proto neměl důvod k nim provádět dokazování. Nevysvětlil ani, jak si mohl žalovaný učinit závěr o nepoužitelnosti metod, aniž by provedl důkazy navržené k prokázání jejich vhodnosti a správnosti. Ačkoliv stěžovatel navrhoval provedení důkazů potřebných také pro správný výpočet při užití výnosové metody, městský soud nesprávně uzavřel, že v tomto ohledu stěžovatel nepředložil žádné podklady, a žalovaný proto nepochybil, pokud vyšel z výroční zprávy. Městský soud se věcí zjevně řádně nezabýval a pouze „recykloval“ své závěry z rozsudku ve věci sp. zn. 17 Af 3/2023. Oproti této věci však žalovaný v nyní posuzovaném případě vycházel z účetních dokladů předložených stěžovatelem, jak uvádí v bodě 44 napadeného rozhodnutí. Údaje však v důsledku neprovedení navržených důkazů zjistil neúplně a nesprávně.

[12] Podle stěžovatele se městský soud dostatečně nevypořádal s námitkami, které se týkají výnosové metody použité žalovaným. Konstatoval, že judikatura, na niž odkázal, dostatečně odpovídá na hmotněprávní otázky nastolené v žalobě. Nejvyšší správní soud se však v žádném z těchto rozhodnutí výnosovou metodou v kontextu stěžovatelových námitek věcně nezabýval. Nejvyšší správní soud v předchozích rozsudcích buď uzavřel, že judikatura již výnosovou metodu akceptovala, nebo z nich plyne, že užití výnosové metody žalovaný dostatečně zdůvodnil, a týkaly se tedy pouze přezkoumatelnosti odůvodnění, nikoliv věcné správnosti při užití dotčené metody. Vlastní hmotněprávní přezkum výnosové metody Nejvyšší správní soud v žádném rozhodnutí neprovedl. Argumentace, která se týká rozporu výnosové metody se zněním zákona o DPH v rozhodném znění, judikaturou Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu i samotnými závěry žalovaného, zůstala nevypořádaná.

[13] Stěžovatel dále namítá, že výnosová metoda není použitelná pro správný výpočet nároku na odpočet DPH. Ve skutečnosti nepracuje s výnosy, neboť do nich zahrnuje rozhlasové poplatky, které však nejsou výnosem. Není zde přímá souvislost mezi činností stěžovatele a sumou vybraných poplatků. Kromě toho je nepoužitelná pro řádné daňové přiznání, neboť potřebné údaje nemá daňový subjekt k dispozici v okamžiku vzniku povinnosti daň přiznat. Nárok na odpočet daně se má vztahovat k činnostem, které jsou předmětem daně (má odpovídat rozsahu použití přijatého zdanitelného plnění pro ekonomické činnosti). Relevantní je tedy účel použití přijatých plnění, což výnosová metoda nereflektuje.

[14] Podle Soudního dvora EU zakládá nárok na odpočet daně existence bezprostřední souvislosti mezi konkrétními plněními na vstupu a na výstupu. Tuto souvislost však Soudní dvůr EU připustil také u bezúplatné činnosti, pokud je způsobilá ovlivnit cenu služeb poskytovaných za úplatu (rozsudek ze dne 10. 11. 2016, ve věci C-432/15, *Baštová*). Nárok na odpočet daně se neřídí způsobem financování (rozsudek ze dne 22. 10. 2015, ve věci C-126/14, *Sveda*). U stěžovatele ovlivňuje kvalita vysílání cenu jím poskytovaného plnění (cenu za vysílání obchodních sdělení). Proto je zde přímá souvislost mezi dosažením výše úplat za stěžovatelem uskutečněná plnění a činností v podobě veřejnoprávního vysílání. Výše dosažené úplaty tudíž reflektuje také hodnotu nákladů vynaložených na výrobu

pokračování

příslušného veřejnoprávního pořadu, proto by měl mít stěžovatel nárok na odpočet daně na vstupu bez ohledu na to, že daný pořad zčásti financoval z výnosu rozhlasových poplatků. Na veřejnoprávním vysílání jsou závislá i další zdanitelná plnění, např. prodej veřejnoprávních pořadů na nosičích CD, prodej vstupenek na některé pořady apod.

[15] V rozsudku ve věci C-21/20, pak Soudní dvůr srovnal postavení bulharského provozovatele veřejnoprávního vysílání se stěžovatelem a k výpočtu nároku na odpočet DPH vyslovil, že relevantní je použití zboží a služeb pořízených na vstupu pro uskutečnění zdanitelná plnění, nikoliv způsob financování takových nákupů. Proto nelze nárok na odpočet DPH stěžovatele kalkulovat výnosovou metodou. Neodráží totiž skutečný poměr použití přijatých zdanitelných plnění pro uskutečňovaná zdanitelná plnění. Unijní úpravu vykládanou rozhodovací praxí Soudního dvora EU je v tomto případě třeba respektovat. Správní orgány proto mohly využít jen takovou metodu, která by odrážela účel použití zdanitelných plnění. V případě pochybností Nejvyššího správního soudu o nepoužitelnosti výnosové metody je povinností tohoto soudu položit Soudnímu dvoru EU předběžnou otázku – zda metoda určující nárok na odpočet daně poměrem zdrojů, ze kterých stěžovatel financuje svou činnost, odpovídá smyslu a účelu směrnice č. 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“).

[16] Aplikovatelnost závěrů citované judikatury Soudního dvora na odpočet DPH dle zákona o DPH potvrzuje i rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu (rozsudky ze dne 16. 3. 2015, č. j. 8 Afs 13/204 - 93, ze dne 21. 8. 2014, č. j. 9 Afs 36/2013 - 29, či ze dne 10. 10. 2013, č. j. 9 Afs 8/2013 - 42). Rozhodující je výhradně účel použití dotčeného plnění. Také v rozsudku ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 Afs 124/2014 - 178, Nejvyšší správní soud vyslovil, že nárok na odpočet daně stěžovatele má odpovídat rozsahu použití přijatých plnění pro ekonomickou činnost. Pokud by se chtěl Nejvyšší správní soud od této judikatury odchýlit, je povinen předložit věc rozšířenému senátu. Ve světle rozhodovací praxe Soudního dvora a kasačního soudu neobstojí způsob, jakým nárok na odpočet daně stěžovatele správní orgány snížily, a nesprávné jsou tedy i závěry městského soudu.

[17] Kromě toho žalovaný aplikoval výnosovou metodu na nesprávnou hodnotu přijatých plnění, neboť stěžovatel v odvolacím řízení doložil, že základ daně byl ve skutečnosti vyšší, než určil žalovaný. To měl žalovaný zohlednit bez ohledu na použitou metodu, přičemž městský soud tuto námitku ignoroval.

[18] Městský soud se nedostatečně vypořádal i s námitkou, podle které žalovaný dostatečně nezpochybnil správnost metody dle využití přijatých plnění, jež navrhl stěžovatel (nadto ji odmítl, aniž provedl stěžovatelem navržené důkazy), neboť pouze uzavřel, že byla dle žalovaného v rozporu s dosavadní judikaturou. Správnost závěrů žalovaného však nijak nezkoumal.

[19] Pokud jde o alternativně navrženou metodu, nesouhlasí stěžovatel, že jde o metodu srovnatelnou s metodou zahrnutou do zákona o DPH novelou č. 170/2017 Sb., která je založená na fikci, že stěžovatel vykonává ekonomickou činnost v celém rozsahu. Je totiž založená na poměru použití přijatých zdanitelných plnění pro činnosti, v souvislosti s nimiž stěžovatel skutečně dosahoval protiplnění, ku činnostem, v souvislosti s nimiž protiplnění

nedosahoval. Dále stěžovatel polemizuje také se závěrem, podle kterého je samotná metoda, doplněná do zákona o DPH uvedenou novelou, založená na fikci ekonomické činnosti stěžovatele i ve vztahu k veřejnoprávnímu vysílání (k tomu odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 355/2018 - 55). Žalovaný ani městský soud neuvedli žádné ustanovení unijního práva či rozhodnutí Soudního dvora EU, kterým by měla navržená metoda odporovat.

[20] Konečně považuje stěžovatel za protiústavní také vyměření daňového penále coby sankce trestní povahy, neboť důvodem doměření daně byla pouze revize výpočtu nároku na odpočet daně, která však byla výsledkem nesprávného právního názoru žalovaného na povahu rozhlasových poplatků. Kromě toho k revizi došlo výlučně z iniciativy stěžovatele a za využití dokladů, které stěžovatel sám předložil. Jelikož daňový subjekt nemá být trestán za samotné doměření daně, ale za nesprávná skutková tvrzení, nemělo dojít k vyměření penále. Kromě toho Česká republika nedostála povinností plynoucím z judikatury Soudního dvora EU a neumožnila stěžovateli provést nezbytné výpočty. Za daných okolností je vyměření penále nemravné a absurdní. Městský soud v rozporu s čl. 6 Úmluvy nepodrobil uloženou sankci řádnému individuálnímu přezkumu.

[21] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že stěžovateli neznemožnil zvolit si vlastní metodu výpočtu poměrného koeficientu, pouze ji neakceptoval a vysvětlil proč. Stěžovatel dostatečně konkrétně nerozklíčoval podíl své ekonomické a neekonomické činnosti tak, aby bylo možné výpočet pouze korigovat. Postup žalovaného tudíž nebyl v rozporu se závěry Soudního dvora ve věci C-566/17. Žalovaný neodepřel stěžovateli možnost si stanovit vlastní výpočet, nebyl však povinen jej bezvýhradně akceptovat, jelikož se nejednalo o vhodné kritérium.

[22] Žalovaný rovněž nemusel v souladu se zákonem vyhovět důkazním návrhům stěžovatele, přičemž jejich neprovedení zdůvodnil.

[23] Podle žalovaného není napadený rozsudek nepřezkoumatelný. Městský soud nemusel reagovat na každou dílčí námitku. Odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu, které shledaly užití výnosové metody za dostačující a náhled stěžovatele za odporující setrvalé judikatuře. Žalovaný nesouhlasí, že by výnosová metoda byla nepoužitelná. Tato metoda je vždy přiléhavá, když provozovatelé veřejnoprávního vysílání neprokáží jinou možnost stanovení poměrného koeficientu. I z judikatury Soudního dvora EU citované stěžovatelem vyplývá, že nárok na odpočet daně lze uplatnit pouze v rozsahu, ve kterém lze přijatá plnění přičíst ekonomickým činnostem osoby povinné k dani. Odkaz na rozsudek ve věci C-432/15 není přiléhavý, neboť se netýká televizního či rozhlasového vysílání, nýbrž specifického případu daňového subjektu, kterému plynuly příjmy za ceny získané umístěním vlastních koní v dostizích a trenérské podíly z cen za umístění cizích koní, jakož i příjmy ze zajištění provozu dostihové stáje. Rozsudek ve věci C-21/20 odpovídá na otázku povahy dotace, z níž je financovaná bulharská televize. Neposkytuje návod na konkrétní výpočet nároku na odpočet DPH.

[24] Žalovaný nesouhlasí ani s námitkou, že provedl výpočet na základě nesprávné hodnoty přijatých plnění. Správní orgány neměly k dispozici všechny relevantní podklady

pokračování

dokládající celkovou činnost stěžovatele, proto vycházely z údajů zveřejněných ve výroční zprávě.

[25] Žalovaný se v napadeném rozhodnutí náležitě zabýval metodami navrženými stěžovatelem a popsal, proč je nelze použít. První metoda nedostatečně odráží to, že stěžovatel provozuje částečně činnost, která není ekonomickou činností. Druhá navržená metoda se jen v drobnostech lišila od metody výpočtu dle zákona o DPH ve znění zákona č. 170/2017 Sb., přičemž podle ustálené judikatury nelze tuto metodu aplikovat na předcházející zdaňovací období. Za této situace žalovaný oprávněně užil výnosovou metodu. Stěžovatel dostatečně netvrdil rozsah použití zdanitelných plnění na ekonomickou činnost i výši osvobozených plnění bez nároku na odpočet DPH, proto vyšel žalovaný z výroční zprávy stěžovatele. Správnost takového postupu potvrzuje judikatura Nejvyššího správního soudu. Městskému soudu nepříslušelo korigovat závěry kasačního soudu.

[26] Konečně nesouhlasí žalovaný ani s námitkou protiústavnosti vyměřeného penále. Rozhodnutí správce daně o vyměření penále je deklaratorní, neboť penále vzniká ze zákona. Jestliže žalovaný dospěl k závěru, že je třeba změnit daňovou povinnost oproti dodatečným daňovým přiznáním stěžovatele, nemohl uvažovat o nestanovení daňového penále. Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

[27] Stěžovatel v replice k vyjádření žalovaného uvádí, že se žalovaný snaží „svalit“ odpovědnost za chybějící právní úpravu způsobu kalkulace nároku na odpočet daně na stěžovatele. Absenci zákonných kritérií pro rozdělení částek daně zaplacené na vstupu mezi plnění podléhající a nepodléhající dani prezentuje jako skutečnost, která zakládá povinnost stěžovatele stanovit příslušnou metodu tak, aby odpovídala nevyřčeným představám správce daně. To pak sankcionuje vyměřením daně metodou, která je v rozporu s právní úpravou a soudní praxí.

[28] Stěžovatel připomíná, že posuzovaný spor se netýká prostého výpočtu daně na základě jasně stanovených kritérií, ale vymezení samotného základního kritéria, dle něhož má být povinnost k dani kalkulována. Takových mohla být celá řada. I žalovaný zvažoval dvě různá kritéria (dle vysílacího času a dle výnosů). A také stěžovatel navrhl dvě vhodná kritéria (dle využití přijatých plnění a dle nákladů). Každé vyžadovalo doložení jiných údajů a podkladů. Svůj výpočet stěžovatel doložil relevantními podklady a očekával, že jej žalovaný akceptuje. Jediný přijatelný postup by byl dle § 98 odst. 4 daňového řádu, tedy sjednání daně s daňovým subjektem. Veškeré snahy stěžovatele o spolupráci však žalovaný odmítl a důkazně podloženými návrhy stěžovatele se nezabýval. Stěžovatel v podání ze dne 19. 7. 2023 dostatečně rozklíčoval podíl užití smíšených plnění pro ekonomickou činnost.

[29] Dle stěžovatele z § 92 odst. 2 daňového řádu vyplývá povinnost správce daně provést nejen důkazy navržené daňovým subjektem, ale i jiné důkazy, pokud se týkají relevantních rozhodných skutečností. Žalovaný se řádně s návrhy stěžovatele nevypořádal a pouze v bodě 86 napadeného rozhodnutí k nim uvedl, že nepovažuje ani jednu z metod za vhodnou pro výpočet poměrného koeficientu, proto v dokazování nepokračoval. Závěr o nevhodnosti a nesprávnosti navržených metod však učinil bez provedení důkazů, které

stěžovatel navrhl za účelem prokázání vhodnosti a správnosti označených metod. Zcela pak pominul důkazy navržené k prokázání sumy přijatých zdanitelných plnění.

[30] Městský soud nedostal právu na spravedlivý proces stěžovatele, neboť se s námitkami o nepoužitelnosti výnosové metody vypořádal pouze odkazem na judikaturu, která se její použitelností věcně vůbec nezabývala (nevypořádal ani další uplatněné námitky, např. námitku nezohlednění celkové sumy zdanitelných plnění). Ani v rozsudku odkazovaném žalovaným (ze dne ze dne 27. 3. 2024, č. j. 10 Afs 79/2022 - 56) se Nejvyšší správní soud správností a slučitelností metody s rozhodovací praxí Soudního dvora EU i svou vlastní věcně nezabýval a pouze odkázal na svou přechozí judikaturu, která se danými otázkami rovněž věcně nezabývala. Žalovaný navíc dezinterpretuje závěry rozsudku ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 Afs 124/2014 - 178, který podle stěžovatele potvrzuje, že pro vyčíslení poměrného koeficientu je relevantní jediné účel použití přijatých zdanitelných plnění. Žalovaný označil jako hodnotu ekonomické činnosti stěžovatele výnosy z této činnosti a za hodnotu veřejnoprávního vysílání pak příjem z výběru rozhlasových poplatků, které však nejsou výnosem z této činnosti. Výpočet je tak založen na poměru neporovnatelných částek, neboť porovnává na jedné straně skutečné výnosy ku částce, která s činností stěžovatele nijak nesouvisí (její výše vyplývá ze zákona).

[31] Aplikovatelnost právních závěrů Soudního dvora EU na případ stěžovatele zpochybňuje žalovaný nesmyslným vyzdvihováním skutkového základu posuzovaných věcí. Tím však nijak nepopřel obecné závěry, podle kterých pro nárok na odpočet daně není rozhodný zdroj financování přijatých plnění a podstatná je bezprostřední souvislost přijatých plnění s uskutečněnými plněními. Z rozsudku ve věci C-21/20 výslovně plyne, že členské státy musí stanovit způsob výpočtu nároku na odpočet DPH, který objektivně odráží podíl vstupních výdajů, jenž skutečně připadá na ekonomickou činnost, přičemž poměr zdrojů financování zde není relevantní.

[32] Argumentace žalovaného týkající se námitky nesprávně vyčíslené hodnoty přijatých plnění se mýlí s podstatou této námitky. Nemíří totiž proti způsobu výpočtu poměrného koeficientu, ale proti hodnotě, kterou do něj žalovaný dosadil. Při výpočtu žalovaný nevycházel z výroční zprávy stěžovatele, ale z předložených účetních dokladů. Městský soud se touto námitkou vůbec nezabýval.

[33] Stejně jako v napadeném rozhodnutí, tak ve vyjádření ke kasační stížnosti jsou argumenty žalovaného o nepoužitelnosti metod navržených stěžovatelem bezobsažné. Stěžovatel navíc nikdy nezastíral, že se při návrhu alternativní metody inspiroval § 75 odst. 1 zákona o DPH ve znění zákona č. 170/2017 Sb. Její užití by nepředstavovalo nepřipustnou retroaktivitu, nýbrž užití příznivějšího znění zákona ve prospěch stěžovatele.

[34] Stěžovatel vytýká městskému soudu, že se nezabýval příčinami doměření daně. Žalovaný pak ve vyjádření uznal, že penalizován má být daňový subjekt pouze při odhalení nesprávných skutkových tvrzení, avšak u stěžovatele šlo o odlišné právní posouzení. Nebyly tedy splněny podmínky pro uložení sankce. Městský soud měl tudíž zasáhnout, a to tím spíše, když v daném případě žalovaný vyměřil celkově za dotčená zdaňovací období daňový přeplatek.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[35] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[36] Kasační stížnost je důvodná.

[37] Nejvyšší správní soud předesílá, že ačkoliv napadený rozsudek zrušil pro částečnou nepřezkoumatelnost (jak bude vysvětleno v textu níže), většinu stěžovatelových námitek shledal nedůvodnými, a to z následujících důvodů.

[38] Podle § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH ve znění do 30. 6. 2017 (není-li dále uvedeno jinak, rozumí se „zákonem o DPH“ vždy zákon o DPH ve znění účinném do 30. 6. 2017, který byl aplikovatelný na projednávanou věc) *předmětem daně je poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku.*

[39] Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH je *plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci své ekonomické činnosti použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.*

[40] Podle § 75 zákona o DPH:

(1) Použije-li plátce přijaté zdanitelné plnění jak v rámci svých ekonomických činností, tak pro účely s nimi nesouvisejícími, má nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití pro své ekonomické činnosti.

(2) ...

(3) Příslušná výše odpočtu daně v poměrné výši se vypočte jako součin daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, u kterého má plátce nárok na odpočet daně v poměrné výši, a podílu použití tohoto plnění pro ekonomické činnosti plátce (dále jen „poměrný koeficient“). Poměrný koeficient se vypočítá jako procentní podíl zaokrouhlený na celé procento nahoru.

(4) Nelze-li v okamžiku uplatnění odpočtu daně stanovit výši poměrného koeficientu podle skutečného podílu použití, stanoví ji plátce kvalifikovaným odhadem. Po skončení kalendářního roku, ve kterém po uskutečnění zdanitelného plnění plátce byl oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně a tento nárok uplatnil, plátce do hodnoty poměrného koeficientu zohlední skutečný podíl použití tohoto zdanitelného plnění pro své ekonomické činnosti v příslušném roce. Odchyluje-li se poměrný koeficient vypočtený podle skutečného použití od poměrného koeficientu

stanoveného odhadem o více než 10 procentních bodů, výše uplatněného odpočtu daně se opraví. Je-li vypočtená částka opravy kladná, je plátce oprávněn výši uplatněného odpočtu daně opravit, je-li záporná, je plátce povinen výši uplatněného odpočtu daně opravit. Opravu plátce uvede v daňovém přiznání za poslední zdaňovací období kalendářního roku, ve kterém po uskutečnění zdanitelného plnění je oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně, jehož se oprava týká.

[41] Na základě § 2 odst. 1 zákona č. 484/1991 Sb., o Českém rozhlasu, (dále „zákon o Českém rozhlasu“) stěžovatel poskytuje službu veřejnosti tvorbou a šířením rozhlasových programů, popřípadě dalšího multimediálního obsahu a doplňkových služeb na celém území České republiky a do zahraničí (dále jen „veřejná služba v oblasti rozhlasového vysílání“). Hlavní úkoly veřejné služby v oblasti rozhlasového vysílání demonstrativně vypočítává § 2 odst. 2 zákona o Českém rozhlasu. Jednotlivé formy naplňování veřejné služby stěžovatele upravuje § 3 tohoto zákona.

[42] Podle § 10 zákona o Českém rozhlasu jsou finančními zdroji stěžovatele zejména a) rozhlasové poplatky vybírané podle zvláštního právního předpisu a b) příjem z vlastní podnikatelské činnosti.

[43] Podle § 11 zákona o Českém rozhlasu:

- (1) Český rozhlas je oprávněn vykonávat za podmínek stanovených právními předpisy podnikatelskou činnost, která souvisí s předmětem jeho činnosti a která nesmí ohrozit jeho úkoly (§ 2 tohoto zákona).
- (2) Finanční zdroje používá Český rozhlas k plnění svých úkolů podle § 2 a 3.

III.1 Předmět sporu a jeho stručný kontext

[44] Předmětem sporu v projednávané věci je otázka metody určení (výpočtu) poměrného koeficientu ve smyslu § 75 odst. 3 zákona o DPH, tj. podílu použití přijatého zdanitelného plnění pro ekonomické činnosti. Touto otázkou se přitom již v minulosti Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval. Stěžovatel však zdůrazňuje, že se tento soud doposud podrobněji nezabýval slučitelností výnosové metody výpočtu poměrného koeficientu, kterou daňové orgány a správními soudy již široce akceptovaly, s podmínkami vzniku poměrného nároku na odpočet DPH, a to s ohledem na judikaturu Soudního dvora EU.

[45] Dle správního spisu podal stěžovatel v prosinci 2017 dodatečná daňová přiznání na zdaňovací období měsíců let 2015 a 2016, v nichž snížil hodnotu plnění osvobozených od daně *bez nároku na odpočet daně* o hodnotu zaplacených rozhlasových poplatků. Současně navýšil objem přijatých zdanitelných plnění použitých pro plnění reprezentovaná rozhlasovými poplatky. V důsledku toho snížil svoji daňovou povinnost.

[46] Správce daně však v rámci následně uskutečněné daňové kontroly neakceptoval hodnotu přijatých zdanitelných plnění a snížil ji na základě poměrného koeficientu dle § 75 zákona o DPH. Vycházel ze závěrů Soudního dvora EU ve věci stěžovatele C-11/15, *Český rozhlas*, která se týkala zdaňovacích období roku 2006. Soudní dvůr v rozsudku ze dne 22. 6. 2016 rozhodl, že veřejnoprávní vysílání, které je financováno prostřednictvím

pokračování

povinného poplatku placeného na základě zákona vlastníky či držiteli rozhlasového přijímače a provozováno vysílací společností zřízenou zákonem, není poskytováním služeb „za protiplnění“ ve smyslu čl. 2 bodu 1 šesté směrnice Rady 77/388/EHS [nyní čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH – pozn. Nejvyššího správního soudu]. Nespadá tedy vůbec do působnosti uvedené směrnice.

[47] Jelikož provozování služby veřejnoprávního vysílání stěžovatelem nepředstavuje poskytování služeb za úplatu, *nejedná se o ekonomickou činnost spadající do působnosti směrnice o DPH*. Promítnuto do podmínek české právní úpravy, hlavní činnost stěžovatele provozujícího veřejnoprávní rozhlasové vysílání na základě zákona o Českém rozhlasu není předmětem DPH ve smyslu § 2 odst. 1 zákona o DPH.

[48] Vznikla tak otázka, jakým způsobem stanovit nárok stěžovatele na odpočet DPH zaplacené za uskutečněná zdanitelná plnění na vstupu, pokud stěžovatel tato plnění používá jak v souvislosti se svojí ekonomickou činností, tedy s podnikatelskou činností podle § 11 odst. 1 zákona o Českém rozhlasu, tak v souvislosti se svojí činností, která není předmětem DPH.

III.2 Východiska vyplývající z judikatury

[49] Podle konstantní judikatury Soudního dvora i Nejvyššího správního soudu je existence nároku na odpočet daně vázána na základní podmínku, že osoba povinná k dani (plátce daně), která jedná jako taková, pořídí zboží nebo službu a použije je *pro účely své ekonomické činnosti*, tj. pro účely poskytnutí plnění, která sama podléhají DPH. Aby DPH byla odpočitatelná, musí mít plnění uskutečněná na vstupu dále *přímou a okamžitou spojitost* s plněními na výstupu zakládajícími nárok na odpočet (srov. např. rozsudky ze dne 16. 2. 2012, ve věci C-118/11, *Eon Aset Menidjunt*, bod 69; ze dne 13. 3. 2008, ve věci C-437/06, *Securenta*, bod 27; ze dne 6. 9. 2012, ve věci C-496/11, *Portugal Telecom*, bod 36; a ze dne 16. 7. 2015, ve věci C-108/14 a C-109/14, *Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt*, body 23 a 24).

[50] V podmínkách zákona o DPH je předpokladem vzniku nároku na odpočet souvislost zdanitelných plnění, za která byla odpočitatelná DPH odvedena na vstupu, s uskutečňováním ekonomických činností plátce daně podléhajících dani. Nárok na odpočet ve smyslu § 72 odst. 1 zákona o DPH je dán obecně v případě přímé a okamžité vazby plnění na vstupu s plněními, která jsou předmětem DPH a nejsou od DPH osvobozena (zdanitelná plnění ve smyslu § 2 odst. 2 zákona o DPH), popřípadě s DPH podléhajícími plněními, která jsou osvobozena od daně, ale zákon pro ně stanoví nárok na odpočet (§ 63 až § 71g zákona).

[51] Logika systému DPH spočívá v daňovém zatížení konečných spotřebitelů a tomu odpovídajícímu sejmutí daňové zátěže z podnikatelů, pokud zdanitelná plnění dále využívají pro své ekonomické činnosti. Proto mají být všechny ekonomické činnosti bez ohledu na cíle nebo výsledky těchto činností zdaněny neutrálním způsobem za podmínky,

že uvedené činnosti v zásadě samy o sobě podléhají DPH [srov. rozsudky Soudního dvora ze dne 10. 11. 2016, ve věci C-432/15, *Baštová*, bod 42 a tam citovaná judikatura; či ze dne 18. 3. 2021, ve věci C-895/19, *A.*, bod 33).

[52] Z toho vyplývá, že pouze daně zatěžující na vstupu zboží nebo služby použité osobou povinnou k dani (plátcem daně) pro účely jejich *zdanitelných, tj. dani podléhajících plnění* jsou odpočitatelné. Jinými slovy, odpočet daně na vstupu je spojen s vybráním daně na výstupu. Pokud jsou zboží nebo služby pořízené osobou povinnou k dani použity pro účely plnění osvobozených od daně *nebo nepodléhajících DPH*, nemůže dojít ani k vybrání daně na výstupu, ani k odpočtu této daně na vstupu. Naproti tomu v rozsahu, v němž jsou zboží nebo služby použity pro účely plnění zdaněných na výstupu, je odpočet daně, která je zatěžuje, na vstupu *nutný* za účelem zamezení dvojímu zdanění (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. 6. 2016, ve věci C-229/15, *Mateusiak*, bod 24 a citovaná judikatura).

[53] V situaci, kdy existuje přímá a okamžitá vazba přijatého zdanitelného plnění na vstupu a poskytnutého zdanitelného plnění (respektive osvobozeného plnění s nárokem na odpočet) na výstupu, má tedy osoba povinná k dani zásadně nárok na odpočet DPH. To platí pochopitelně bez ohledu na to, z jakých zdrojů plátce daně financoval pořízení zdaněných služeb nebo zboží na vstupu (srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 16. 9. 2021, ve věci C-21/20, *Balgarska Nacionalna Televizia*, bod 52), pokud taková osoba jednala jako osoba povinná k dani ve smyslu čl. 9 a násl. směrnice o DPH, respektive v postavení plátce daně podle § 6 až 6f zákona o DPH.

[54] Problematická je situace, kdy plátce daně použije přijatá zdanitelná plnění jak pro účely ekonomických, tak neekonomických činností, přičemž nelze stanovit (rozlišit) přímou a okamžitou vazbu takových plnění buď s ekonomickou, nebo s neekonomickou činností. Slovy generálního advokáta Szpunara ve věci *Český rozhlas* jde o situace, kdy jsou pořízené zboží a služby neoddělitelným způsobem použity jak pro účely činností nepodléhajících DPH, tak pro účely činností zdanitelných (stanovisko ze dne 17. 3. 2016, ve věci C-11/15 *Český rozhlas*).

[55] Posledně uvedené je i případ stěžovatele, který provozuje především činnost nepodléhající DPH v podobě veřejné služby v oblasti rozhlasového vysílání. V případech podobných smíšených činností jednoho a toho samého subjektu musí být určena metoda, pomocí které lze DPH zaplacenou na vstupu vztáhnout k ekonomické a neekonomické činnosti, a to tak, aby stěžovateli náležel nárok na odpočet *pouze v rozsahu, v jakém byly zboží a služby použity pro účely poskytovaných zdanitelných plnění* (srov. zejména rozsudek Soudního dvora ze dne 13. 3. 2008, ve věci C-437/06, *Securenta*, jakož i rozsudek ze dne 8. 5. 2019, ve věci C-566/17, *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego*, bod 32).

[56] Jak opakovaně konstatoval Soudní dvůr, směrnice o DPH v tomto ohledu nestanoví žádná pravidla. Proto spadá stanovení metod a kritérií rozdělení částek DPH zaplacené na vstupu mezi ekonomické a neekonomické činnosti do pravomoci členských států. Při výkonu této pravomoci ovšem státy musí zohlednit účel a systematiku směrnice o DPH a stanovit v tomto ohledu *způsob výpočtu, který objektivně odráží podíl vstupních výdajů, který skutečně připadá na každou z těchto dvou činností* (srov. citované rozsudky ve věcech

pokračování

Securenta, bod 37, *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego*, bod 29, dále rozsudek ze dne 25. 7. 2018, ve věci C-140/17, *Gmina Ryjewo*, bod 58 a tam citovanou judikaturu). Členské státy přitom mohou *případně uplatnit klíč rozdělení podle povahy investic nebo klíč rozdělení podle povahy plnění nebo i jakýkoliv jiný vhodný klíč, aniž by se musely omezovat na jednu z těchto metod* (viz rozsudek Soudního dvora ve věci *Securenta*, bod 38).

[57] K tomu je nutno dodat, že pouhá absence takových pravidel v použitelné daňové právní úpravě neznamená, že je osoba povinná k dani oprávněna odečíst DPH ze svých výdajů v plné výši, pokud jde rovněž o část daně zaplacené na vstupu, která je spojena s plněními nespádajícími do působnosti systému DPH. Přiznání nároku na plný odpočet daně by mělo za následek rozšíření rozsahu tohoto nároku v rozporu se základními zásadami společného systému DPH (citovaný rozsudek ve věci *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego*, bod 35). Obdobně konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 5 Afs 124/2014 - 178: „[Českému rozhlasu] dle zákona o DPH [...] nárok na odpočet DPH v plném rozsahu nikdy nevznikl, neboť dle § 72 odst. 5 zákona o DPH, v rozhodném znění, [ve znění účinném do 30. 6. 2017] měl plátce daně nárok na odpočet DPH u plnění přijatých na vstupu pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu jejich použití v rámci ekonomické činnosti. Za takovou činnost ovšem [...] nelze dle rozsudku Soudního dvora vydaného v této věci považovat poskytování služby veřejnoprávního rozhlasového vysílání v rozsahu financovaném rozhlasovými poplatky.“

[58] Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku dále uvedl, že „lze o nároku na odpočet daně uvažovat pouze za předpokladu, že žalobce prokáže, že jím pořízená (přijatá) plnění byla alespoň částečně využita v rámci jiných 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 žalobce nárok na odpočet DPH, je tedy v první řadě na něm, aby v případě, kdy toto plnění není použito výlučně v rámci jeho ekonomické činnosti, stanovil, v jakém poměru bylo konkrétní přijaté plnění použito ve vztahu k jeho ekonomické a neekonomické činnosti, s tím, že správce daně je samozřejmě oprávněn zvolený výpočet korigovat tak, aby skutečně poměru mezi ekonomickými a neekonomickými činnostmi žalobce ve vztahu ke konkrétnímu přijatému plnění co nejvíce odpovídal. Je zřejmé, že zvolená metoda se může u jednotlivých přijatých plnění lišit.“

[59] Otázkou stanovení poměrného nároku na odpočet ve skutkově obdobných situacích se poté Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval – srov. např. rozsudky ze dne 26. 11. 2021, č. j. 4 Afs 130/2021-59, ze dne 22. 4. 2022, č. j. 2 Afs 170/2019 - 47, ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 355/2018-55, ze dne 9. 10. 2023, č. j. 5 Afs 184/2022 - 40, ze dne 27. 3. 2024, č. j. 10 Afs 79/2022 - 56, ze dne 11. 11. 2024, č. j. 5 Afs 21/2024 - 50, ze dne 11. 11. 2024, č. j. 5 Afs 184/2023 - 44, a ze dne 24. 1. 2025, č. j. 8 Afs 280/2023 - 72. V těchto rozhodnutích zdůraznil, že povinnost prokázat alespoň částečné využití zdanitelných plnění pro účely ekonomických činností, tj. i odpovídající poměr při použití pro smíšené činnosti, *tíží plátce daně*. Správce daně přitom může výpočet uvedený plátcem daně upravit, aby co nejvíce odpovídal skutečnému poměru mezi ekonomickými a neekonomickými činnostmi. Korekce ze strany správce daně může spočívat i ve stanovení jiné metody založené na vhodném kritériu, pokud daňový subjekt zvolil kritérium nevhodné (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 124/2014 - 178, a ze dne 24. 1. 2025, č. j. 8 Afs 280/2023 - 72).

III.3 K námitkám týkajícím se legality daně, protiústavního postupu žalovaného a metodám navrženým stěžovatelem

[60] Pokud jde o námitku porušení zásady legality daně, je třeba nejprve souhlasit se stěžovatelem, že podmínky zakládající daňovou povinnost musí být stanoveny v zákoně (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006 - 155). Současně DPH je plně harmonizovanou daní. Zásadu legality daně, která tvoří obecnou zásadu unijního práva, je proto třeba vykládat ve světle judikatury Soudního dvora.

[61] Z těchto východisek nicméně neplyne, jak se mylně domnívá stěžovatel, že nad rámec stanovení daňové povinnosti by rovněž každý detail výpočtu daně povinnosti musel být stanoven přímo zákonem. V citovaném rozsudku *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego* Soudní dvůr konstatoval, že zásada legality daně vyžaduje, aby všechny *hlavní prvky* definující *podstatné znaky* daně byly stanoveny zákonem. Naproti tomu však „*tato zásada nevyžaduje, aby všechny technické aspekty zdanění byly taxativně upraveny, pokud zákonem stanovená pravidla umožňují osobě povinné k dani stanovit a vypočítat výši splatné daně a určit, kdy je splatná*“ (bod 39 rozsudku). Jak dále uvedl Soudní dvůr, v tomto smyslu je jedním z hlavních prvků DPH nárok na odpočet daně, který je definován v čl. 168 směrnice o DPH. Ustanovení § 72 zákona o DPH upravuje nárok na odpočet DPH způsobem odpovídajícím čl. 168 směrnice o DPH, a to včetně určení rozsahu tohoto nároku (srov. zejména body [39] a [50] výše v tomto rozsudku). Soudní dvůr následně uvedl, že „*pokud osoba povinná k dani může na základě použitelné daňové právní úpravy určit přesný rozsah nároku na odpočet daně, nelze mít za to, že povinnost, která jí náleží, tj. stanovit z jejích smíšených výdajů podíl, který připadá na ekonomickou činnost, je v rozporu se zásadou legality daně. Takový požadavek totiž není v rámci společného systému DPH hlavním prvkem definujícím jeden z podstatných znaků DPH, který musí být z tohoto důvodu výslovně stanoven v použitelné daňové úpravě, ale pouze vedlejším prvkem, jakožto podmínka, kterou musí osoba povinná k dani splnit, aby mohla uplatnit nárok na odpočet daně.*“

[62] Vztaheno k projednávané věci, rozsah nároku na odpočet bylo možno předem stanovit zejména s ohledem na § 72 zákona o DPH, jež odpovídá čl. 168 směrnice o DPH, obdobně jako tomuto článku odpovídal čl. 86 polského zákona o DPH v případě *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego*. Skutečnost, že rozhodná česká právní úprava neupravovala konkrétní metodu výpočtu podílu výdajů připadajících na ekonomickou činnost, tudíž nezpůsobuje rozpor se zásadou legality daně.

[63] Soudní dvůr v rozsudku *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego* hodnotil rovněž skutečnost, že při absenci technických pravidel rozdělení DPH na vstupu mezi ekonomické a neekonomické činnosti mohla podle použitelné polské úpravy osoba povinná k dani obdržet individuální daňové rozhodnutí, jímž jí bylo sděleno, jak v její konkrétní situaci postupovat. Vedle toho měla také k dispozici volbu metody určující takové rozdělení. Tato skutečnost ovšem nic nemění na tom, že hlavním prvkem daně je stanovení podmínek nároku na odpočet způsobem odpovídajícím čl. 168 směrnice o DPH, který jednoznačně určuje, jakou daň zaplacenou na vstupu si osoba povinná k dani smí odečíst. Interpretace citovaného rozsudku provedená stěžovatelem je značně zavádějící, pokud z něj vyvozuje,

pokračování

že správce daně musí stěžovateli předem sdělit (přezkoumatelným rozhodnutím), jakým způsobem má poměrný koeficient vypočítat. Možnost obdržet individuální rozhodnutí sdělující, jakým způsobem má osoba povinná k dani určit poměrný odpočet, byla okolnost, kterou Soudní dvůr vzal v potaz ve vztahu k posuzované polské právní úpravě. Výslovně však uvedl, že povinnost osoby povinné k dani stanovit si ze smíšených výdajů podíl, který připadá na ekonomickou činnost, není v rozporu se zásadou legality (bod 43).

[64] S ohledem na specifický český zákonný kontext Nejvyšší správní soud navíc v této souvislosti odkazuje na § 75 odst. 3 a 4 zákona o DPH, který – nad rámec směrnice o DPH, která tuto otázku neřeší – upravuje další podmínky stanovení poměrného nároku na odpočet a rovněž postup plátce daně při jeho určení. Podle § 75 odst. 3 zákona je nárok na odpočet dán v poměrné výši a odpovídá procentuálnímu podílu použití zdanitelných plnění pro ekonomické činnosti. Má se přitom jednat o *skutečný podíl* použití pro ekonomické činnosti, jak stanoví § 75 odst. 4 zákona o DPH. Z § 75 odst. 4 dále vyplývá, že poměrný koeficient má zásadně určit plátce daně. V okamžiku uplatnění odpočtu je možné metodu výpočtu založit rovněž na *kvalifikovaném odhadu* plátce daně. Po skončení příslušného kalendářního roku však plátce daně musí provést porovnání odhadem stanoveného podílu s *podílem skutečným*, který rovněž stanoví podle jím zvolené metody. Plátce daně je přitom zvýhodněn zavedením široké tolerance odchylky odhadem určeného a skutečného podílu použití plnění pro ekonomické činnosti ve výši 10 %.

[65] Rozhodná úprava připouštěla možnost stanovit poměrný koeficient „předem“, tj. v okamžiku uplatnění odpočtu, kvalifikovaným odhadem. Stěžovatel tudíž může využít ke kvalifikovanému odhadu výnosovou metodu (k její vhodnosti se Nejvyšší správní soud vyjádří dále) s užitím údajů z předešlého roku a po skončení příslušného kalendářního roku svůj výpočet dle zákonných pravidel revidovat. Správní orgány tak stěžovateli poskytly dostatečné vodítko pro konkrétní výpočet v okamžiku, kdy má daň přiznat a odvést. Zákon o DPH obsahoval v § 75 odst. 4 rovněž širokou toleranci pro odchylku podílu stanoveného odhadem a skutečného podílu stanoveného na základě údajů, které má daňový subjekt k dispozici po skončení příslušného období. Nesankcionoval tudíž plátce daně za to, že objektivně v okamžiku uplatnění nároku na odpočet nemůže mít všechny relevantní údaje pro výpočet skutečného podílu použití zdanitelných plnění pro své ekonomické činnosti. To navíc za situace, kdy povinnost určit skutečný podíl připadající na ekonomickou činnost tíží v souladu se zákonem o DPH (jenž je zcela v souladu s výkladem unijního práva zaujatým Soudním dvorem) stěžovatele, nikoliv správce daně či žalovaného.

[66] Plátcům daně tedy *náleží volba vhodné metody* výpočtu poměrného koeficientu. Uvedené vyplývá z obecné zásady daňového řízení, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat (má břemeno tvrzení), ale také povinnost toto své tvrzení doložit (má i břemeno důkazní). Jak konstatoval Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 15. 11. 2018, č. j. 9 Afs 427/2017 - 42: „*Uplatňuje-li daňový subjekt nárok na odpočet DPH, je v první řadě na něm, aby v případě, kdy plnění není použito výlučně v rámci jeho ekonomické činnosti, stanovil, v jakém poměru bylo použito ve vztahu k jeho ekonomické a neekonomické činnosti. Metody výpočtu jsou na jeho uvážení a mohou se u jednotlivých přijatých plnění lišit. Správce daně je oprávněn zvolený výpočet korigovat tak, aby skutečně poměru mezi ekonomickými a neekonomickými činnostmi daňového subjektu ve vztahu ke konkrétnímu*

přijatému plnění co nejvíce odpovídá.“ Plátce daně má tudíž učinit konkrétní výpočet poměrného nároku a rovněž prokázat jednak vhodnost jím zvolené metody, jednak i údaje a hodnoty, které do výpočtu vstupují. Povinnost daňového subjektu (České televize) „*nejen tvrdit, v jakém poměru bylo to které přijaté plnění použito v rámci ekonomické činnosti a v jakém poměru k činnosti jiné (což by snad ve velice obecné rovině bylo možno ve Vyjádření nalézt), ale též takové tvrzení prokázat*“, již v minulosti ve skutkově obdobné věci dovodil Nejvyšší správní soud, mimo jiné v citovaném rozsudku č. j. 10 Afs 79/2022 - 56.

[67] V souzené věci nemá kasační soud důvod se od všech shora citovaných závěrů odchýlit. Úprava odpočtu DPH v zákoně o DPH použitelná pro posuzovaná zdaňovací období dostala požadavkům plynoucím z rozsudku Soudního dvora ve věci *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego*. Předvídatelně stanovila právní rámec určování poměrného nároku na odpočet při použití zdanitelných plnění ke smíšeným činnostem. Upravovala *hlavní prvky* daně včetně určení rozsahu nároku na odpočet v § 72 odst. 1 zákona o DPH, respektive poměrného nároku podle § 75 odst. 1 tohoto zákona.

[68] Stěžovatel uvedený právní rámec uplatňování poměrného odpočtu DPH zcela pomíjí, stejně jako skutečnost, že vlastní metody výpočtu poměrného koeficientu v daňovém řízení přdestřel a daňové orgány se těmito metodami zabývaly. Pokud stěžovatel tvrdí, že žalovaný jím zvolenou metodu neakceptoval a bez dalšího vydal rozhodnutí, jímž stanovil daň, toto tvrzení neodpovídá zjištěnému skutkovému stavu a správnímu spisu.

[69] Nejvyšší správní soud zjistil ze správního spisu, že stěžovatel podal v prosinci 2017 dodatečná daňová přiznání na zdaňovací období měsíců leden až prosinec 2015 a 2016, v nichž snížil svoji daňovou povinnost (viz výše bod [45]). Správce daně na základě zjištění z daňové kontroly vydal platební výměry, v nichž stěžovatelem provedenou změnu neakceptoval. V průběhu odvolacího řízení správce daně stěžovatele vyzval mj. k tomu, aby prokázal rozsah nároku na odpočet podle § 75 zákona o DPH (přičemž odkázal též na postup podle odst. 4 tohoto ustanovení).

[70] Stěžovatel v reakci na výzvu ve vyjádření ze dne 12. 7. 2018 trval na tom, že nárok na odpočet daně uplatnil ve správné výši, neboť vykonává jednu nedělitelnou ekonomickou činnost. Současně však jako alternativu uvedl blíže neodůvodněný kvalifikovaný odhad poměrného koeficientu „*minimálně ve výši 88 %*“ (za rok 2015; za rok 2016 odhadem určil 86 %).

[71] Také v odvolání ze dne 15. 1. 2019 setrval na názoru, že mu náleží nárok na odpočet DPH ve výši, kterou deklaroval v dodatečných daňových přiznáních, a poukázal rovněž na možnost použít poměrný koeficient podle § 75 zákona o DPH ve znění účinném od 1. 7. 2017.

[72] Po zrušujícím rozsudku městského soudu ze dne 23. 2. 2022, č. j. 10 Af 31/2019 - 104, ve vztahu k prvnímu rozhodnutí žalovaného o odvolání stěžovatele v této věci, stěžovatel v reakci na seznámení s výsledky odvolacího řízení ve vyjádření ze dne 19. 7. 2023 navrhl pokračovat v dokazování a přdestřel žalovanému dvě metody výpočtu poměrného koeficientu. První byla metoda dle přiřazení dodavatelů

pokračování

(dle využití přijatých plnění) založená na rozdělení přijatých zdanitelných plnění na ta, která využívá výhradně k neekonomické činnosti, a na veškerá zbývající plnění, která označil za plnění použitá pro ekonomickou činnost (obchodní povahy). Koeficient pak vypočítal poměrem hodnoty zbývajících plnění a všech přijatých plnění pro ekonomickou i neekonomickou činnost. Tato metoda vedla stěžovatele k výpočtu poměrného koeficientu 88 %. Stěžovatel totiž pouze vyřadil plnění, která vůbec nemohl použít pro ekonomickou činnost, ale všechna zbylá (tedy smíšená plnění) dosadil do výpočtu poměrného koeficientu do čitatele v plné výši – tedy v konečném důsledku vůbec nestanovil část plnění, která by připadala na ekonomickou činnost, neboť smíšená plnění bez dalšího označil na plnění užitá pro ekonomickou činnost obchodní povahy. Žádal tudíž uznat nárok na odpočet tak, jako kdyby užil smíšená plnění pro ekonomickou činnost, aniž by tento poměr objektivně určoval rozsah užití smíšených plnění pro jednotlivé činnosti (ekonomickou a neekonomickou).

[73] Závěry správních orgánů a městského soudu, podle kterých metoda je nepoužitelná pro rozpor s dosavadní judikaturou (zejména rozsudkem Soudního dvora ve věci *Český rozhlas*), neboť nedostatečně reflektuje, že stěžovatel částečně provozuje ekonomickou činnost a částečně provozuje činnost, která není ekonomickou činností, jsou tudíž správné. Žalovaný poukázal na závěry Soudního dvora k povaze rozhlasové činnosti stěžovatele a na skutečnost, že rozhlasové poplatky lze užívat jen k financování činnosti veřejné služby. Uvedl, že metoda navržená stěžovatelem vychází z předpokladu, že přijatá plnění použitá pro rozhlasové vysílání jako celek využívá výhradně pro ekonomickou činnost obchodní povahy. Stěžovatel proto žalovanému nesprávně vytýká, že nemožnost použít navrženou metodu nezdůvodnil. Zcela účelově pak vytrhává z kontextu, že žalovaný použil slovní spojení „při použití“ navržené metody, a vyvozuje z toho, že žalovaný nezpochybnil metodu jako takovou, ale způsob její aplikace. Z kontextu odůvodnění je však zřejmé, že metodu zpochybnil jako celek, a námitky stěžovatele jsou tudíž nedůvodné.

[74] Jako druhou navrhl stěžovatel metodu dle poměru nákladů na bloky vysílání. V tomto případě však zvolil stejnou logiku jako u první metody. Určil programy, v rámci nichž lze umístit reklamu, a v plném rozsahu je poměřil s programy, v rámci nichž reklamu umístit nelze. Obdobně tedy vytvořil poměr, který považuje smíšená plnění za plnění určená pro ekonomickou činnost. Poměrný koeficient stanovil podílem mezi (U) celkovou hodnotou přijatých plnění určených k tvorbě programového vysílání, do kterého lze umístit komerční sdělení (v čitateli), a (V) celkovou hodnotou přijatých plnění určených na tvorbu veškerého programového vysílání (ve jmenovateli), přičemž tento podíl vynásobil stem (tedy $U/V \cdot 100$). Takový poměr proto nemohl určovat skutečnou část přijatých plnění připadající na ekonomickou činnost. V podstatě tím totiž stěžovatel vyjádřil názor, že by měl mít nárok na odpočet ve vztahu ke všem přijatým plněním určeným na tvorbu rozhlasového vysílání (veškerých pořadů), v rámci kterých může umístit reklamu. Na označených programech stěžovatel rovněž primárně poskytoval svoji hlavní (veřejnou) službu, tedy rozhlasové vysílání. Nárokoval by si tudíž odpočet z daně na vstupu, která se vztahuje také k neekonomické činnosti. Již jen z logiky věci – pokud veřejná služba v oblasti rozhlasového vysílání nepodléhá DPH, nemůže v souvislosti s poskytováním této služby dojít k výběru DPH na výstupu. Přijetí metody (ať už jde o metodu založenou na přiřazení dle dodavatelů či dle programů) navrhané stěžovatelem by znamenalo,

že DPH zatěžující (na vstupu) veškeré náklady na tvorbu a poskytování veřejné služby v oblasti rozhlasového vysílání by z naprosto převažující části státu nebyla odvedena.

[75] Žalovaný se alternativně navrženou metodou zabýval podrobně v bodech 89-102 napadeného rozhodnutí. Městský soud pak upozornil, že se jedná o obdobnou, ne-li totožnou metodu výpočtu jako je metoda upravená v zákoně o DPH ve znění zákona č. 170/2017 Sb. V každém případě by však daný výpočet vedl k tomu, že by si stěžovatel odečetl nárok na odpočet DPH také ve vztahu k plněním, která nepodléhají dani na výstupu, neboť je použil k plnění veřejné služby rozhlasového vysílání. Proto je takový výpočet nepřipustný. Lze tedy souhlasit s městským soudem, že navržený výpočet předpokládá, že stěžovatel vykonává ekonomickou činnost v celém rozsahu (byť „pouze“ ve vztahu k tvorbě rozhlasového vysílání, v rámci něhož lze umístit reklamní sdělení), a nelze jej proto použít.

[76] Jelikož Nejvyšší správní soud ve shodě s městským soudem a správními orgány dospěl k závěru, že ani alternativně navržená metoda nebyla vhodná pro výpočet poměrného koeficientu, jsou nedůvodné i námitky, podle kterých by byla použitelná i metoda obsažená v zákoně o DPH ve znění zákona č. 170/2017 Sb. (čímž stěžovatel obhajoval použitelnost navržené metody, která je obdobná). Nicméně lze dodat, že kasační soud již dříve vyslovil, že pro výpočet poměrného koeficientu pro zdaňovací období, na která se nevztahuje zákon o DPH ve znění zákona č. 170/2017 Sb., nelze retroaktivně aplikovat tuto metodu. Opakovaně přitom shledal dostatečným odůvodnění správních orgánů, které poukázaly na rozpor s unijním právem a nepřipustně retroaktivní použití zákona o DPH ve znění zákona č. 170/2017 Sb. (viz např. rozsudky ze dne 22. 4. 2022, č. j. 2 Afs 170/2019 - 47, ze dne 14. 1. 2022, č. j. 4 Afs 129/2021 - 53 nebo č. j. 10 Afs 79/2022 - 56).

[77] Stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že navrhoval provést důkazy k prokázání vhodnosti jím zvolených metod a že se městský soud s touto námitkou vypořádal nedostatečně. Stěžovatel však k důkazům navrženým v podání ze dne 19. 7. 2023 výslovně uvedl, že se vztahují „k prokázání výše uvedeného“ (viz str. 7), tedy k první navržené metodě výpočtu, či ve vztahu k druhé metodě výpočtu „k prokázání skutečností nezbytných pro aplikaci alternativního výpočtu poměrného koeficientu“ (viz str. 9). Z ničeho neplyne, že by chtěl stěžovatel navrženými důkazy prokazovat vhodnost navržených metod. Městský soud proto nepochybil, pokud uzavřel, že metody byly nepoužitelné, a žalovaný k nim tudíž nemusel provádět dokazování.

[78] Lze tedy uzavřít, že stěžovatel v průběhu daňového řízení nepředložil žádnou vhodnou metodu výpočtu poměrného koeficientu, resp. logicky zdůvodněný *výpočet skutečného podílu* použití zdanitelných plnění pro ekonomickou činnost. Po celou dobu odmítal svůj nárok na odpočet určovat poměrně podle § 75 zákona o DPH tak, aby odpovídal rozsahu použití pro ekonomickou činnost. Stěžovatel tudíž nenaplnil požadavky plynoucí z § 75 odst. 4 zákona o DPH.

[79] Nejvyšší správní soud dodává, že žalovaný mimo jiné trefně upozornil (v bodech 21 a 35 napadeného rozhodnutí) na povinnost stěžovatele (vyplývající z jeho Statutu) vést účetnictví tak, aby umožňovalo rozlišení nákladů a výnosů souvisejících s poskytováním

pokračování

veřejné služby v oblasti rozhlasového vysílání a nákladů a výnosů souvisejících s podnikatelskou činností. To by bylo možné, pokud by stěžovatel obě činnosti oddělil tak, aby o nich bylo možné i odděleně účtovat. V případě účetního oddělení ekonomických a neekonomických činností, jak vyžaduje Statut stěžovatele, by otázka poměrného určení nároku na odpočet (stejně jako projednávaná věc) vlastně neměla vyvstat. Existovala by zřetelná vazba přijatých zdanitelných plnění na vstupu ke zdanitelným plněním poskytovaným v rámci ekonomické činnosti na výstupu. Ve vztahu k účetně odlišeným nákladům na poskytování veřejné služby v oblasti rozhlasového vysílání by stěžovateli nárok na odpočet DPH vůbec nenáležel, neboť uvedené náklady by byly použity ryze k poskytování dani nepodléhající činnosti.

[80] Správní orgány proto správně přistoupily ke stanovení nároku na odpočet vlastní metodou. Jak vyplývá z konstantní judikatury kasačního soudu, správce daně může v rámci korekce tvrzení daňového subjektu určit nárok na odpočet pomocí jiné metody založené na vhodném kritériu, pokud daňový subjekt zvolil kritérium nevhodné (viz např. citované rozsudky č. j. 5 Afs 124/2014 - 178 a č. j. 8 Afs 280/2023 - 72). Pokud stěžovatel odůvodněnou metodu výpočtu poměrného koeficientu nepředloží, a neprokáže tak tvrzený poměrný nárok na odpočet, daňové orgány mohou vycházet z dostupných údajů a stanovit poměrný nárok výnosovou metodou (např. citované rozsudky 4 Afs 130/2021 - 59, č. j. 4 Afs 355/2018 - 55 a č. j. 10 Afs 79/2022 - 56).

[81] Lze uzavřít, že v rámci prvního okruhu námitek Nejvyšší správní soud nedospěl k závěru, že by daňové orgány v rozporu se zásadou legality daně jednostranně stanovily daň, aniž by stěžovateli umožnily volbu metody výpočtu poměrného koeficientu, respektive aniž by měl stěžovatel předem k dispozici kritéria pro určení své daňové povinnosti.

III.4 Ke vhodnosti výnosové metody

[82] Další okruh námitek stěžovatele se týká výnosové metody. Stěžovatel nejprve namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pramenící z toho, že městský soud nedostatečně vypořádal příslušné žalobní body.

[83] Je třeba připomenout, že městský soud napadeným rozsudkem v projednávané věci rozhodoval již podruhé. Již v prvním zrušujícím rozsudku neshledal pochybení žalovaného při určení poměrného koeficientu výnosovou metodou. Ke zrušení rozhodnutí žalovaného přistoupil z důvodu nedostatečného posouzení povahy zahraničního vysílání. Námitky mířící proti vhodnosti výnosové metody neshledal důvodnými.

[84] Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu je úkolem krajského soudu rozhodujícího o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, které tento orgán vydal v dalším řízení po zrušení svého předchozího rozhodnutí, ověřit, zda správní orgán postupoval v souladu se závazným právním názorem soudu. Ohledně již jednou vyřešených otázek „*není prostor pro polemiku*“ (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 2. 2022, č. j. 1 Azs 16/2021-50, a ze dne 1. 7. 2015, č. j. 5 Afs 91/2012-41). Stejně tak je svým vlastním názorem vysloveným dříve ve zrušujícím rozsudku v téže věci vázán krajský soud. To platí „*pochopitelně za předpokladu, že v období mezi jednotlivými rozhodnutími [krajského] soudu zůstal skutkový stav v této věci nezměněn a nedošlo ani ke změně právního stavu či ke změně*

pro [krajský] soud závazné judikatury soudní“ (rozsudek ze dne 20. 5. 2024, č. j. 9 As 66/2023 - 72).

[85] V projednávané věci sice po prvním zrušujícím rozsudku městského soudu došlo k „doplnění řízení“. V jeho rámci však žalovaný změnil platební výměry v důsledku názoru, podle kterého je vysílání stěžovatele do zahraničí předmětem daně a je od daně osvobozeno. Ze správního spisu nevyplývá, že by došlo ke změně skutkového stavu rozhodného pro určení poměrného koeficientu, z něhož žalovaný vycházel ve svém rozhodnutí před vydáním prvního zrušujícího rozsudku (stěžovatel stále nenavrhl vlastní vhodnou metodu výpočtu, proto žalovaný určil poměrný koeficient výnosovou metodou). Stejně tak nedošlo ani ke změně rozhodné právní úpravy nebo soudní praxe, která se již v době vydání žalobou napadeného rozhodnutí a napadeného rozsudku ustálila na závěru o použitelnosti výnosové metody.

[86] Vypořádání žalobních námitek stěžovatele spočívající v odkazu na předchozí judikaturu správních soudů by bylo postačující i v situaci, pokud by se jednalo o námitky v řízení o žalobě proti novému rozhodnutí. Konstantní judikatura Nejvyššího správního soudu váže krajské soudy. Nejedná se sice o závaznost *formální* v tom smyslu, že by soud nižšího stupně nemohl za žádných okolností předestřít odlišný odůvodněný právní názor (srov. např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 4. 5. 2010, č. j. 4 Ads 77/2007 - 91). Pakliže se však soud nižšího stupně nehodlá od ustálené judikatury vrcholného soudu odchýlit, postačí na tuto judikaturu odkázat, pochopitelně s vysvětlením, proč její závěry dopadají na posuzovaný skutkový stav. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 9. 2024, č. j. 10 As 158/2024 - 45, „[v]ypořádání se s každým žalobním bodem krajským soudem [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] nemusí spočívat v použití sofistikovaných interpretačních metod a doktrinárních závěrů, nýbrž i v odkazu na kogentní znění zákona nebo na prejudikaturu s konstatováním, že není důvod se od ní jakkoliv odchýlovat.“ Rovněž v tomto ohledu městský soud nijak nepochybil.

[87] Skutečnost, že v řízení o žalobě proti novému rozhodnutí žalovaného nelze znovu přezkoumávat již dříve posouzené otázky, nevylučuje možnost žalobce brojit v kasačním řízení proti závaznému právnímu názoru vyslovenému v předchozím zrušujícím rozsudku krajského soudu (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 1. 7. 2015, č. j. 5 Afs 91/2012 - 41). Jedná se o výjimku logickou, která má zaručit rovnost zbraní a stejný přístup ke kasačnímu soudu pro všechny účastníky řízení.

[88] Nejvyšší správní soud se proto v projednávané věci zabýval námitkami stěžovatele proti samotné zákonnosti výnosové metody.

[89] Stěžovatel namítá „nepoužitelnost“ výnosové metody pro výpočet poměrného koeficientu. Tato metoda má být neslučitelná se základními podmínkami vzniku poměrného nároku na odpočet stanovenými v § 75 odst. 1 zákona o DPH a opakovaně vyloženými mimo jiné v judikatuře Soudního dvora. Pro výpočet poměrného nároku na odpočet DPH je dle stěžovatele relevantní pouze účel použití přijatých zdanitelných plnění, nikoli způsob financování zdanitelných plnění na vstupu.

pokračování

[90] K tomu je třeba nejprve uvést, že judikatura Nejvyššího správního soudu výnosovou metodu shledala obecně vhodnou pro určení poměrného koeficientu. V citovaném rozsudku č. j. 2 Afs 170/2019 - 47 Nejvyšší správní soud posuzoval skutkově obdobnou situaci projednávané věci. K argumentu stěžovatele, že poměrné snížení odpočtu na DPH je nutno uplatnit podle účelu použití zdanitelných plnění, ne podle výnosů, uvedl, že stanovení výpočtové metody žalovaným se odvíjí od předložených, zjistitelných a dostupných informací o činnosti České televize (stěžovatelky v citované věci). Výnosová metoda zvolená žalovaným není jediným a paušálně správným způsobem výpočtu, avšak má „*ve svém jádru logickou a zcela legitimní úvahu v návaznosti na to, jaké podklady měl žalovaný k dispozici*“. Skutkově obdobnou věcí, v níž stěžovatel rovněž namítal nepoužitelnost výnosové metody, se kasační soud rovněž zabýval v rozsudku č. j. 4 Afs 355/2018 - 55. S poukazem na rozsudky Soudního dvora ve věcech *Securenta* a *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego* uvedl, že výnosovou metodu již Nejvyšší správní soud aproboval v citovaném rozsudku č. j. 4 Afs 130/2021-59. V tomto posledně uvedeném rozsudku se zabýval odůvodněním výnosové metody v bodech [49] až [57], na které kasační soud v navazujících rozhodnutích často odkazuje. Konstatoval zde, že „*za účelem stanovení poměru použití přijatých smíšených plnění v rámci ekonomické činnosti žalobce bylo potřeba stanovit podíl ekonomické činnosti na celkové činnosti žalobce a s ohledem na možný způsob použití televizních poplatků měl [žalovaný] za to, že tento poměr stanovil sám žalobce ve výroční zprávě*“. K samotnému způsobu výpočtu Nejvyšší správní soud uvedl, že zdůvodnění daňovými orgány je logické a srozumitelné, s ohledem na absenci součinnosti daňového subjektu také dostatečné. Je však třeba přisvědčit, že zde řešil otázku přezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného, nikoliv samotnou vhodnost výnosové metody. Konečně v rozsudku č. j. 10 Afs 79/2022 - 56 uvedl, že výnosová metoda „*bude vždy přiléhavá a použitelná v obdobných situacích sporu o výpočet nároku na odpočet daně u provozovatelů veřejnoprávního vysílání, pokud jeho provozovatelé neprokáží jinou možnost stanovení poměrného koeficientu pro účely spolehlivého výpočtu nároku na odpočet daně*“.

[91] Z uvedených rozhodnutí i z další judikatury citované např. výše v bodu [59] implicitně vyplývá, že Nejvyšší správní soud považuje výnosovou metodu za souladnou s podmínkami určení poměrného nároku na odpočet (§ 72 odst. 1 a § 75 odst. 1 a 3 zákona o DPH), respektive za souladnou se závěry judikatury Soudního dvora, zejména s rozsudky ve věcech *Securenta* a *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego*, na něž také kasační soud v souvislosti s posouzením výnosové metody opakovaně odkazoval.

[92] Nejvyšší správní soud nicméně připouští, že v uvedených rozhodnutích podrobněji výnosovou metodu nepřezkoumal z věcných hledisek. Důsledně neanalyzoval podstatu výnosové metody a to, do jaké míry lze podíl použití zdanitelných plnění pro ekonomické činnosti určovat pomocí srovnání výnosů za ekonomickou a neekonomickou činnost. Dále se proto podrobněji zaměří na podstatu výnosové metody a její soulad s principy DPH, a to ve světle judikatury Soudního dvora.

[93] Základní podmínkou přiznání nároku na odpočet DPH zaplacené na vstupu je použití přijatých zdanitelných plnění v rámci ekonomické činnosti pro účely poskytování plnění, která jsou předmětem DPH (tedy obecně zdanitelných plnění nebo plnění osvobozených od DPH s nárokem na odpočet). Proto pochopitelně vždy rozhoduje účel použití dotčených přijatých zdanitelných plnění, resp. jejich *skutečné použití k uvedenému*

účelu. Výnosová metoda proto musí určovat rozsah či poměr, v němž jsou zdanitelná plnění sloužící jak k činnostem podléhajícím DPH (k plněním s nárokem na odpočet), tak k činnostem k dani nepodléhajícím (k činnostem, za které odpočet DPH nenáleží) použita k jednomu či druhému účelu. Jedná se přitom o situaci, kdy není zřejmá *přímá a okamžitá vazba přijatého zdanitelného plnění s činností dani podléhající, nebo naopak nepodléhající*, resp. není zřejmý přesný rozsah této vazby na plnění podléhající dani. Přijatá zdanitelná plnění jsou v celkové činnosti daňového subjektu „smíšena“. Jsou využívána současně jak v rámci činností dani podléhajících, tak i činností dani nepodléhajících.

[94] Metoda výpočtu poměrného koeficientu musí určit poměr, v jakém lze zdanitelná plnění užívaná ke smíšené činnosti „vztáhnout“ k účelům podléhajícím dani. Obecně určit skutečný podíl použití zdanitelných plnění k ekonomickým účelům je velmi obtížné. Z povahy věci – s ohledem na řečené v předchozím bodu – tento podíl nelze určit na základě samostatně oddělitelné přímé a bezprostřední vazby zdanitelného plnění na vstupu se zdanitelným plněním na výstupu. Je proto nutné hledat vhodné kritérium pro toto rozlišení. Příkladem mohou být náklady stěžovatele na výrobu pořadu, jehož hlavní složkou je poskytnutí veřejné služby v oblasti rozhlasového vysílání, ale v němž je rovněž dílčím způsobem přítomen komerční aspekt – takovým pořadem je například sportovní přenos s reklamou. Sportovní přenos je veřejnou službou, reklama je služba poskytovaná stěžovatelem podnikateli, který za tuto službu stěžovateli platí cenu.

[95] Metoda určení poměrného koeficientu musí být zároveň prakticky proveditelná. Nejvyšší správní soud si nedokáže představit, že by stěžovatel za účelem stanovení co možná nejpresnějšího rozsahu nároku na odpočet v každém jednotlivém pořadu, potažmo u jiných forem jeho činnosti v oblasti rozhlasového vysílání, určoval podíl přítomnosti komerční služby pomocí vysílacího času. Nelze navíc opomenout celkovou provázanost jednoho aspektu činnosti s druhým: i „neekonomický“, tedy čistě „veřejnoprávní“ pořad vysílaný a vysoce sledovaný v určitém čase bude mít pochopitelně dopad do výše příjmů za podnikatelskou činnost v podobě poskytované reklamy, jak ostatně namítá stěžovatel.

[96] Výnosová metoda, kterou pro výpočet poměrného nároku na odpočet zvolily daňové orgány, spočívá v určení poměrného koeficientu pomocí poměru výnosů z podnikatelské činnosti stěžovatele ku celkovým výnosům stěžovatele za rok 2015, resp. 2016. Stěžovatel má pravdu v tom, že tato metoda operuje s výnosy, tj. se zdroji financování zdanitelných plnění na vstupu. Důsledkem této metody však není, jak se mylně domnívá stěžovatel, vyloučení nároku na odpočet v důsledku financování vstupních nákladů z veřejných prostředků v rozporu s konstatováním Soudního dvora v bodu 52 rozsudku *Balgarska Nacionalna Televizia*. Již v rozsudku č. j. 8 Afs 280/2023 - 72 Nejvyšší správní soud vysvětlil, že výnosová metoda nepopírá judikaturu, podle které nárok na odpočet DPH nelze snížit poměrem zdrojů financování, neboť z příslušné judikatury vyplývá, že i plnění na vstupu financované z dotace se mohlo stát předmětem daně, pakliže plnění na výstupu bylo také zdanitelné. V nyní posuzované situaci jde o to, že tu část výnosů, kterou stěžovatel získává z veřejných zdrojů (tj. z poplatků), naopak nelze odečíst ani pro DPH na vstupu, ani pro DPH na výstupu. V odkazovaném rozsudku ve věci *Balgarska Nacionalna Televizia* se v tomto smyslu Soudní dvůr nevyjadřoval k otázce volby konkrétního klíče pro rozdělení částek DPH zaplacené na vstupu mezi ekonomické a neekonomické činnosti, jestliže se vyjadřoval k financování činnosti formou dotace.

pokračování

[97] Stěžovatel nadto pomíjí, k čemu zohlednění výnosů dotčenou metodou slouží: k určení *podílu hodnoty ekonomické činnosti* na celkové činnosti stěžovatele. Výnosová metoda určuje tento podíl pomocí ekonomické hodnoty ekonomické a celkové (ekonomické a neekonomické) činnosti. Tuto hodnotu stanovuje pomocí výnosů, a sice jednak výnosů za podnikatelskou činnost (přijatých plateb od odběratelů stěžovatele za jím poskytovaná zdanitelná plnění – zboží a služby, např. reklamu), jednak celkových výnosů, tj. včetně zdrojů v podobě rozhlasových poplatků. Výnosová metoda zachovává základní pravidlo, že poměrný nárok na odpočet je dán v rozsahu použití zdanitelných plnění *pro účely ekonomické činnosti*. Tento rozsah odpovídá podílu ekonomické činnosti na celkové činnosti, jenž je zjištěn pomocí výnosů.

[98] Výnosová metoda určuje podíl ekonomické činnosti na celkové smíšené činnosti plátce daně. Vychází poté z předpokladu, že veškerá přijatá zdanitelná plnění jsou k ekonomické činnosti použita právě v tomto poměru. Jinými slovy: pokud stěžovatel vykonává smíšenou činnost ($X + Y$), je třeba stanovit poměr ekonomické činnosti (X) vůči činnosti neekonomické (Y), respektive vůči celkové činnosti ($X + Y$). Výnosová metoda tento poměr určuje pomocí ekonomické hodnoty zjištěné z výnosů za X , respektive za Y . Zdanitelná plnění jsou poté k ekonomické činnosti používána v poměru $X : (X + Y)$. V případě stěžovatele tento poměr činí – po převedení na procenta – 7 % (po zaokrouhlení na celá procenta nahoru). V tomto poměru stěžovatel používá přijatá zdanitelná plnění pro účely ekonomické činnosti, tedy v tomto poměru stěžovateli náleží odpočet DPH zaplacené na vstupu. V případě určení poměrného nároku na odpočet výnosovou metodou proto stále platí, že nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu je dán pouze v případě použití přijatých zdanitelných plnění *pro ekonomickou činnost*, tj. *pro účely uskutečňování činností podléhajících DPH s nárokem na odpočet*.

[99] Pro zpochybnění použitelnosti výnosové metody tedy nestačí poukazovat na skutečnost, že operuje s výnosy, tj. částečně i se zdroji financování. Ostatně jak konstatoval Soudní dvůr ve výše citovaném rozsudku ve věci *Securenta*, bod 38, členské státy mohou *uplatnit klíč rozdělení podle povahy investic nebo klíč rozdělení podle povahy plnění nebo i jakýkoliv jiný vhodný klíč*.

[100] Stěžovatel se v kasační stížnosti dále snaží zpochybnit poměr nákladů připadajících na ekonomickou činnost zjištěný podle výnosové metody právě argumentem, že nárok na odpočet je dán i u DPH placené v souvislosti s náklady bezúplatné – neekonomické – činnosti, pokud je taková činnost způsobila ovlivnit cenu služeb poskytovaných za úplatu. Přinejmenším náklady na výrobu veřejnoprávních pořadů, do nichž stěžovatel zařazuje obchodní sdělení, podle stěžovatele ovlivňují dosažení a výši úplat za jím poskytovaná zdanitelná plnění. Stěžovatel se v tomto ohledu odvolává především na rozsudek Soudního dvora *Baštová*.

[101] Je pravdou, že Soudní dvůr v minulosti dovedl nárok na odpočet DPH, která zatížila pořízení zboží nebo služeb na vstupu, i v případech, kdy náklady vynaložené na takové pořízení jsou součástí režijních výdajů a jako takové tvoří součást prvků spoluurčujících cenu plnění zdanitelných na výstupu. Takové náklady mají totiž přímou a bezprostřední souvislost s celkovou ekonomickou činností osoby povinné k dani (srov. rozsudky ze dne

8. 6. 2000, ve věci C-98/98, *Midland Bank*, body 23 a 31, či ze dne 8. 2. 2007, ve věci C-435/05, *Investrand*, bod 24). Uvedenou souvislost je třeba určovat podle objektivního obsahu plnění. Součástí objektivního obsahu je však i výlučný důvod takového plnění. Pokud plnění *nebylo uskutečněno pro účely zdanitelných činností osoby povinné k dani, nemůže být toto plnění považováno za plnění, jež má přímou a bezprostřední souvislost s ekonomickými činnostmi* ve smyslu judikatury Soudního dvora, i kdyby bylo toto plnění s ohledem na svůj objektivní obsah zdanitelné DPH (rozsudek ze dne 21. 2. 2013, ve věci C-104/12, *Becker*, bod 29).

[102] Především však Soudní dvůr v citovaném rozsudku *Investrand* uvedl, že náklady nemají přímou a bezprostřední souvislost s ekonomickými činnostmi, pokud nejsou těmito činnostmi výlučně zapříčiněny (bod 33). O případy nákladů, z nichž lze odečíst DPH, uvedené v bodu [104] se jedná pouze tehdy, pokud by tyto náklady nevznikly, kdyby plátce daně nevykonával ekonomickou činnost podléhající DPH. Jak konstatoval Soudní dvůr v bodu 25 rozsudku *Becker* s odkazem na rozsudek *Investrand*, „*vzhledem k tomu, že provádění zdanitelné činnosti nepřestavuje výlučný důvod vynaložení určitých výdajů a nákladů, nelze u těchto výdajů a nákladů mít za to, že mají s touto činností přímou a bezprostřední souvislost.*“

[103] Náklady na výrobu veřejnoprávních pořadů, respektive obecně na poskytování veřejné služby v oblasti rozhlasového vysílání, v převážném rozsahu nemají přímou a bezprostřední souvislost s ekonomickými činnostmi stěžovatele. Jde o náklady vynaložené na rozhlasové vysílání, které je stěžovatel povinen provozovat ze zákona. Uvedené náklady by tak jako tak vznikly, i pokud by stěžovatel nevykonával podnikatelskou činnost. Podnikání je pouze vedlejší činností stěžovatele. Stěžovatel neprovádí žádnou podnikatelskou činnost nesouvisející s veřejnou službou v oblasti rozhlasového vysílání (§ 11 odst. 1 zákona o Českém rozhlasu). Náklady vynaložené na neekonomickou činnost stěžovatele tak mohou být v důsledku ekonomické činnosti pouze o něco vyšší, primárně však nemají vést k zajišťování této činnosti. Mohou pak pouze zprostředkovaně ovlivnit cenu zboží a služeb poskytovaných stěžovatelem za úplatu. DPH zaplacenou v souvislosti s těmito náklady proto nelze odečíst v plném rozsahu, čehož se zřejmě domáhá stěžovatel. Opačný závěr by ostatně popíral shora citované rozsudky Soudního dvora ve věci *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego* a Nejvyššího správního soudu ve věci č. j. 5 Afs 124/2014 - 178.

[104] Uvedeným přitom Nejvyšší správní soud nepochybně, že kvalita vysílaného pořadu může ovlivnit výši výnosů z podnikatelské činnosti. Tím se však rovněž zvýší poměr výnosů z podnikatelské činnosti vůči výnosům z celkové činnosti, a tedy i poměrný koeficient a v konečném důsledku nárok stěžovatele na odpočet DPH. Výnosová metoda proto vhodným způsobem reflektuje i tento aspekt dané věci.

[105] Nejvyšší správní soud proto shrnuje, že pokud jde o *princip* výnosové metody, předpoklad, že rozsah použití přijatých zdanitelných plnění pro ekonomické činnosti odpovídá poměru ekonomické hodnoty (výnosů z) ekonomické činnosti vůči hodnotě (výnosům z) celkové činnosti, je akceptovatelným zjednodušením. Naprosté přesnosti lze stěží docílit jakoukoli metodou výpočtu, natož má-li být taková metoda rovněž prakticky použitelná. Stěžovatel ostatně sám žádnou použitelnou metodu výpočtu poměrného

pokračování

koeficientu nenabídl. Princip výnosové metody s ohledem na vše shora uvedené neodporuje rozhodné právní úpravě, a to ani ve světle závěrů judikatury Soudního dvora.

[106] Pokud jde o samotné *prvky* výnosové metody, Nejvyšší správní soud předně nepovažuje za problematické stanovit podíl ekonomické (a neekonomické) činnosti na celkové činnosti vykonávané stěžovatelem pomocí výnosů za tyto činnosti, tj. poměrem jejich ekonomické hodnoty. Hospodářská hodnota se ve vnitropodnikové ekonomice běžně vyjadřuje peněžním ekvivalentem odpovídajícím ceně hodnoceného statku. Určení ekonomické hodnoty pomocí výnosu je pochopitelně použitelné primárně v situaci, kdy se ve výši ceny za poskytované plnění promítají tržní mechanismy. Výnosy ve formě přijatých úplat za poskytnutá plnění tak adekvátně odrážejí hodnotu podnikatelské, tj. ekonomické činnosti poskytované stěžovatelem. Výše rozhlasových poplatků financujících poskytování veřejné služby v oblasti rozhlasového vysílání je naproti tomu stanovena zákonem. Nelze je tudíž považovat za „cenu“ poskytované služby, což ostatně zdůraznil Soudní dvůr v rozsudku *Český rozhlas*. Přesto se však o „výnosy“ svého druhu jedná (ostatně co by to také bylo jiného). Hodnota čerpání rozhlasových poplatků může být přinejmenším vnímána jako ekonomická hodnota činnosti v podobě rozhlasového vysílání.

[107] Jakkoliv tedy suma televizních poplatků není skutečnou protihodnotou neekonomické činnosti stěžovatele (zatímco suma výnosů z ekonomické činnosti je skutečnou protihodnotou ekonomické činnosti), poměr určený na základě výnosů z ekonomické a celkové (ekonomické i neekonomické) činnosti lze za daných podmínek použít jako objektivní kritérium pro rozdělení smíšených zdanitelných plnění na vstupu mezi ekonomickou a neekonomickou činnost stěžovatele.

[108] Nejvyšší správní soud tak neshledal důvod odchýlit se od své dosavadní judikatury, která aprobovala výnosovou metodu určení poměrného koeficientu, a to především v situaci (která nastala i v souzené věci), kdy plátce daně neprokázal skutečný podíl použití zdanitelných plnění pro ekonomické činnosti a správce daně vycházel toliko z veřejně dostupných údajů o jeho činnosti. Závěry, k nimž ohledně výnosové metody dospěl, plně odpovídají taktéž citované judikatuře Soudního dvora (zejm. rozsudky ve věcech *Securenta*, *Gmina Ryjewo*, *Český rozhlas*, *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego*, *Balgarska Nacionalna Televizia*).

[109] Z této judikatury vyplývají dostatečná vodítka pro posouzení zákonnosti výnosové metody; tato otázka již byla Soudním dvorem dostatečně vyjasněna (ve smyslu rozsudku Soudního dvora ze dne 6. 10. 2021, ve věci C-561/19, *Consorzio Italian Management*, bod 36). Nebylo proto třeba se na Soudní dvůr obracet s předběžnou otázkou, jak navrhoval stěžovatel. Ostatně z věcné analýzy argumentů stěžovatele provedené výše v tomto rozsudku jasně plyne, že jak postup, tak věcné posouzení učiněné žalovaným respektuje rámec stanovený unijním právem.

[110] Konečně základní problém v právní pozici stěžovatele by bylo závěrem možné také výrazně zjednodušit. Je obecně obtížné představitelné, aby v rovině získávání finančních prostředků byl stěžovatel mimořádným subjektem, který nemá podléhat běžným ekonomickým pravidlům, neboť poskytuje speciální veřejnosprávní službu, která vůbec nevstupuje do rámce DPH, nicméně v rovině následného odpočtu té samé daně na vstupu

se stejný subjekt mávnutím kouzelného pohádkového proutku stane subjektem ekonomickým, dle svých vlastních představ oprávněn k odpočtu v plném rozsahu.

III.5 Ke správnosti výpočtu výnosovou metodou

[111] Jelikož Nejvyšší správní soud shora dospěl k závěru, že výnosová metoda užitá správními orgány je vhodná pro výpočet poměrného koeficientu, přistoupil k vypořádání námítky stěžovatele, podle které byly hodnoty dosazené do výpočtu nesprávné (konkrétně tvrdil, že žalovaný aplikoval metodu na nesprávnou hodnotu přijatých plnění).

[112] Nejvyšší správní soud přisvědčil stěžovateli, že městský soud se touto námitkou nezabýval, ačkoliv ji stěžovatel v žalobě uplatnil a podrobně zdůvodnil (bod 31 a zejména body 70 až 77 žaloby). Stěžovatel na konkrétním příkladu popsal, v čem spočívala nesprávnost výpočtu žalovaného a jak se toto údajné pochybení mělo promítnout do výše jeho daňové povinnosti. Proto nepostačilo, pokud městský soud uzavřel, že stěžovatel navrhoval provedení důkazů ve vztahu k jím zvoleným metodám, a že tedy žalovaný správně vyšel z výroční zprávy žalobce. Tím totiž nijak nereagoval na námitku, podle které žalovaný vypočítal – za použití výnosové metody – nárok na odpočet daně z nesprávné výše přijatých zdanitelných plnění.

[113] Vzhledem k tomu, že tímto směrem městský soud na námitku stěžovatele nijak nereagoval, nepřísluší Nejvyššímu správnímu soudu, aby se nyní zabýval její důvodností.

III.6 Penále

[114] Podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu *[d]aňovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani, ve výši 20 %*. Podle § 251 odst. 4 téhož zákona *[p]ovinnost uhradit penále nevzniká z daně dodatečně tvrzené v dodatečném daňovém přiznání nebo dodatečném vyúčtování, na jehož základě došlo k doměření daně. To neplatí, pokud toto dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování nebylo přípustné*.

[115] Stěžovatel zakládá svou argumentaci o protiústavnosti vyměření penále na premise, že k doměření daně došlo výhradně z důvodu revize právního názoru týkajícího se výpočtu nároku na odpočet daně, která byla výsledkem nesprávného posouzení povahy rozhlasových poplatků. Tato premisa je však mylná a nijak nezpochybňuje závěry městského soudu, podle kterých daňové orgány neuznaly položky uplatněné stěžovatelem v dodatečných daňových přiznáních jako položky snižující základ daně, neboť stěžovatel uplatňoval nárok na odpočet daně v nesprávné výši. Jednalo se tudíž o nesprávná skutková tvrzení (o výši nároku na odpočet DPH). Nesprávnou výši nároku pak stěžovatel neuplatňoval z důvodu pochybení správních orgánů, ale z důvodu vlastního nesprávného názoru, podle kterého by měl mít nárok na odpočet DPH i ve vztahu k přijatým plněním určeným k zajištění rozhlasového vysílání. V době, kdy podal dodatečná daňová přiznání, byla již povaha rozhlasových poplatků vyjasněna. Stěžovatel pak v návaznosti na to požadoval vyšší nárok na odpočet daně, než mu skutečně náleží, a doměření daně v odlišné výši tedy nezapříčinily správní orgány, ani změna právního názoru.

pokračování

[116] Městský soud proto správně konstatoval, že pokud by stěžovatel v dodatečných daňových přiznáních neuplatňoval plné nároky na odpočet daně, které mu nenáleží, k vyměření penále by nedošlo. Ani v průběhu odvolacího řízení pak výši nároku na odpočet daně neupravil tak, aby odpovídal skutečnému rozsahu přijatých zdanitelných plnění pro ekonomickou činnost. Jeho argumentace, podle které nebyla příčinou doměření daně nesprávná skutková tvrzení stěžovatele, ale pouze odlišné právní posouzení věci, je tudíž nepřipadná. V posuzované věci byly splněny podmínky pro vyměření penále, a správní orgány ani městský soud tedy nijak nepochybily.

IV. Závěr a náklady řízení

[117] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první, část věty před středníkem s. ř. s.); v něm je městský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku kasačního soudu (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Vypořádá se s námitkou obsaženou v části 5.2.3 na str. 17 až 19 žaloby a náležitě posoudí její důvodnost.

[118] Městský soud posléze v novém rozhodnutí o žalobě rozhodne také o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. března 2025

Ivo Pospíšil
předseda senátu