



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Veroniky Juříčkové, soudkyně zpravodajky Jiřiny Chmelové a soudce Filipa Dienstbiera v právní věci žalobkyně: **Česká televize**, sídlem Na Hřebenech II 1132/4, Praha 4, zastoupená JUDr. Pavlem Dejlem, Ph.D., LL.M., advokátem, sídlem Jungmannova 745/24, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě 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, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 22. 5. 2024, č. j. 9 Af 47/2018-219,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a předchozí řízení

[1] Žalobkyně dodatečnými daňovými přiznáními snížila hodnotu osvobozených plnění bez nároku na odpočet DPH a poslední známou daňovou povinnost za zdaňovací období červenec až prosinec 2011 v souhrnu o částku 240 793 537 Kč. Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále též „správní orgán prvního stupně“ nebo „správce daně“) nově tvrzenou daňovou povinnost ověřoval postupem k odstranění pochybností. Žalobkyně v reakci na

výzvu k odstranění pochybností uvedla, že na televizní poplatky nelze nahlížet jako na úplatu za televizní vysílání, a proto mohla snížit hodnoty osvobozených plnění bez nároku na odpočet daně. Na tuto argumentaci žalovaný nepřistoupil. Dospěl k závěru, že televizní poplatky naopak lze považovat za úplatu, vůči které je žalobkyně jako protiplnění poskytována veřejná služba ve formě televizního vysílání. Vydal proto dodatečné platební výměry na DPH, kterými žalobkyni vyměřil změnu poslední známé daňové povinnosti ve výši 0 Kč. Žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům podala odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 7. 10. 2015 zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil. Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu k Městskému soudu v Praze, který rozhodnutí žalovaného rozsudkem ze dne 22. 11. 2017, č. j. 3 Af 57/2015-81, zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení žalovaný vydal dne 29. 10. 2018 rozhodnutí:

- 1) č. j. 47886/18/5300-22444-711887, kterým bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu – 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,
- 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 (dále společně jen jako „napadená rozhodnutí“, avšak v případě posledního rozhodnutí je napadeným rozhodnutím rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 12. 2018, č. j. 56075/18/ 5300-22444-711887, srovnej bod [2] tohoto rozsudku).

[2] Žalovaný v napadených rozhodnutích změnil dodatečné platební výměry správního orgánu prvního stupně tak, že změnil způsob výpočtu nároku na odpočet daně, čímž fakticky žalobkyni krátil původně uplatňované nadměrné odpočty daně za zdaňovací období červenec až prosinec 2011. Žalovaný v napadených rozhodnutích zohlednil nový právní stav, který vzešel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 Afs 124/2014-178, vydaného v návaznosti na rozsudek Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ze dne 22. 6. 2016, ve věci C-11/15, *Český rozhlas*, podle kterého poplatky za televizní vysílání nejsou předmětem DPH. Z tohoto důvodu není možné, aby si stěžovatelka nárokovala odpočet DPH v plném rozsahu. Žalovaný uvedl, 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

pokračování

v rámci své ekonomické činnosti, tak v rámci činnosti, která není předmětem DPH. Výši odpočtu určil žalovaný poměrným koeficientem, který vypočetl jako podíl ekonomické činnosti žalobkyně na její celkové činnosti. Žalovaný aplikoval tzv. výnosovou metodu (poměr použití smíšených plnění v rámci ekonomické činnosti na základě poměru výnosů z podnikatelské činnosti za rok 2011 a celkových výnosů žalobkyně za daný rok), neboť měl za to, že se jedná o nejpřesnější metodu. Opřel se o výroční zprávu žalobkyně za rok 2011 (dále „výroční zpráva“), 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 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 dovodil, že žalobkyně má nárok na 11,7 %, resp. po zaokrouhlení na 12 % z celkového nároku na odpočet daně z přijatých smíšených plnění. Žalovaný nepřistoupil na žalobkyní navrhovaný postup při stanovení poměrového koeficientu v reakci na výzvu k odstranění pochybností k důvodům snížení hodnoty osvobozených plnění bez nároku na odpočet daně, neboť žalobkyní navrhovaná metoda vycházela z právní úpravy, která nebyla pro šetřená zdaňovací období účinná. Za zdaňovací období prosince 2011 dále žalovaný předepsal žalobkyni penále. Žalovaný o zdaňovacím období prosince 2011 rozhodoval znovu, a to na základě podnětu k přezkumu, který podala žalovaná. V novém rozhodnutí ze dne 19. 12. 2018, č. j. 56075/18/5300-22444-711887, žalovaný změnil hodnotu vypořádacího koeficientu a změnil i výrok o stanovení penále, které nově zní na 1 620 752 Kč. Své závěry k podstatě sporu však nezměnil.

[3] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobami, které městský soud spojil ke společnému projednání a rozhodnutí. Ve vztahu ke snížení nároku na odpočet daně žalobkyně považovala za jediné akceptovatelné řešení metodu výslovně zakotvenou až novelou provedenou zákonem č. 170/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní (dále jen „novela č. 170/2017 Sb.“). Touto novelou se mj. změnil i zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“). Žalovaný se dle názoru žalobkyně nevypořádal s její argumentací ohledně vhodnosti a použitelnosti této metody. Dále žalobkyně namítala, že jí nemělo být stanoveno penále.

[4] Nynějšímu řízení předcházelo ještě vydání rozsudku městského soudu ze dne 17. 1. 2022, č. j. 9 Af 47/2018-149 (dále jen „původní rozsudek“), který dříve napadená rozhodnutí žalovaného z důvodu nepřezkoumatelnosti zrušil a věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V něm městský soud konstatoval, že otázka povahy poplatků přijímaných provozovateli rozhlasového a televizního vysílání již byla vyřešena: hodnota zdanitelného plnění v rozsahu veřejnoprávního vysílání není dána výší televizních poplatků. K rozsahu nároku žalobkyně na odpočet daně však městský soud shledal důvod ke zrušení napadených rozhodnutí z důvodu nedostatečného prověření a odůvodnění, zda není možné alternativně využít způsob zdanění žalobkyně na základě metody, kterou pro účely provozovatelů rozhlasového a televizního vysílání stanovil ZDPH platný a účinný v době rozhodování žalovaného. Žalovaný dle městského soudu neposoudil návrh žalobkyně na využití metody dle zákona a neověřil, zda a jak by tato metoda spolehlivěji odrážela skutečné poměry žalobkyně oproti poměrům podle výnosové metody. Městský soud též vyjádřil výhrady k výroku žalovaného o stanovení penále. Žalovaný výrok o stanovení penále, kromě odkazu na zákonné ustanovení, nijak neodůvodnil.

[5] Původní rozsudek městského soudu napadl kasační stížností žalovaný, který svá rozhodnutí považoval za přezkoumatelná. Využití žalobkyní navrhované metody dle žalovaného představuje nepřipustný požadavek na retroaktivní aplikaci novely č. 170/2017 Sb. Žalovaný nesouhlasil ani s požadavkem městského soudu na bližší odůvodnění uloženého penále. Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 27. 3. 2024, č. j. 10 Afs 79/2022-56, zrušil původní rozsudek městského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud se zabýval tím, zda se žalovaný dostatečně vypořádal s návrhem žalobkyně na aplikaci alternativní metody výpočtu poměrného koeficientu pro určení jejího nároku. Uvedl, že pokud žalobkyně uplatnila 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 oprávněn zvolený výpočet korigovat tak, aby skutečně poměru mezi ekonomickými a neekonomickými činnostmi daňového subjektu ve vztahu ke konkrétnímu přijatému plnění co nejvíce odpovídal. Pokud ZDPH v rozhodné době neupravoval konkrétní metodu snížení odpočtu pro případ použití přijatého plnění na vstupu jak pro ekonomické, tak i jiné činnosti, bylo primárně na žalobkyni, aby tuto metodu stanovila, poměrně odpočet daně z přidané hodnoty snížila a určila výši odpočitatelné DPH.

[6] Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 10 Afs 79/2022-56 připomněl, že přílehavost a použitelnost výnosové metody opakovaně dovodil v obdobných sporech o výpočet nároku na odpočet daně u provozovatelů veřejnoprávního vysílání, pokud neprokazují jinou možnost stanovení poměrného koeficientu pro spolehlivý výpočet tohoto nároku (viz rozsudek ze dne 26. 11. 2011, č. j. 4 Afs 130/2021-59, rozsudek ze dne 14. 1. 2022, č. j. 4 Afs 129/2021-53, rozsudek ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 355/2018-55, a rozsudek ze dne 22. 4. 2022, č. j. 2 Afs 170/2019-47). Nejvyšší správní soud přisvědčil názoru městského soudu, že při absenci konkrétní metody snížení odpočtu v zákoně si žalobkyně mohla takovou metodu stanovit. Kromě obecného odkazu na novelu zákona obsahujícího metodu daného výpočtu a naznačeného poměru však žalobkyně nepředložila žádnou jasně stanovenou konkrétní metodu výpočtu nebo označený poměrný odpočet či výši odpočitatelné DPH, přestože k tomu byla žalovaným vyzvána. Zároveň byla poučena, že pro případ nedoložení průkazné metody bude žalovaný postupovat metodou výnosovou. Žalobkyně žalovanému nedoložila dostatečný podklad pro stanovení její daňové povinnosti, resp. její konkrétní výše tak, aby žalovaný mohl žalobkyni navrženou metodu v posuzovaném případě aplikovat, příp. korigovat, a zároveň ji posoudit co do vhodnosti s metodou výnosovou. Nejvyšší správní soud dále odkázal na svou dřívější judikaturu, ve které shledal nemožnost použití metody dle novely č. 170/2017 Sb. na obdobný případ z důvodu respektování ústavně zakotveného zákazu retroaktivity. Úvahu žalovaného o nemožnosti tuto metodu použít z toho důvodu, že se v době jeho rozhodování jednalo o neúčinnou právní úpravu, považoval Nejvyšší správní soud za dostačující.

[7] Nejvyšší správní soud shrnul, že žalobkyně k výzvě žalovaného dostatečně konkrétně nerozklíčovala podíl své ekonomické a neekonomické činnosti (rozsah podílu stanovila toliko obecně předestřením jisté modelové situace) a již vůbec neuvedla výši nároku na odpočet, resp. možný výpočet snížení nároku na odpočet; též nedoložila podklady na

pokračování

podporu své metody. Za této situace Nejvyšší správní soud neshledal důvod odchýlit se od své předchozí judikатурní praxe, která potvrdila možnost snížit nárok na odpočet výnosovou metodou. Nejvyšší správní soud vyslovil, že na jeho závěru nemůže nic změnit ani to, že žalobkyní navrhovaná metoda byla následně zákonodárcem vtělena do ZDPH a že žalovaný rozhodoval již za účinnosti novely č. 170/2017 Sb. Nejvyšší správní soud dodal, že i kdyby odhlédl od toho, že správce daně vždy vychází z hmotněprávní úpravy účinné pro šetřená zdaňovací období, je třeba zdůraznit, že žalobkyně dostatečně konkrétně nereagovala na výzvu, a sama tak učinila tuto možnost bezpředmětnou. Žalovaný proto nebyl povinen se jí navrhovanou metodou obsahově zabývat nad rámec toho, jak to učinil v napadených rozhodnutích. Ve věci uloženého penále Nejvyšší správní soud shledal, že dospěl-li žalovaný k závěru, že došlo k naplnění podmínek § 251 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, neměl již prostor pro správní uvážení ohledně uložení penále. Tomu odpovídá i odůvodnění, které v zásadě spočívá jen v odkazu na konkrétní ustanovení daňového řádu. Nejvyšší správní soud proto uzavřel, že městský soud nesprávně dovodil nepřezkoumatelnost napadených rozhodnutí.

[8] Městský soud v návaznosti na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 79/2022-56 věcně přezkoumal žalobami napadená rozhodnutí a nyní napadeným rozsudkem (označeným v záhlaví) žaloby zamítl. Městský soud svou argumentaci založil na tom, že Nejvyšší správní soud jednoznačně přisvědčil žalovanému ve stanovení daně žalobkyní výnosovou metodou za použití *výroční zprávy*. Vycházel přitom ze stěžejní zásady dokazování daňové povinnosti ležící na daňovém subjektu s tím, že břemeno důkazní stran naplnění zákonných podmínek na odpočet DPH leželo na žalobkyni, která měla s návrhem příslušné metody učinit i výpočet sníženého nároku na odpočet daně, aniž by k tomu měla být znovu vyzvána po případné aprobaci navržené metody žalovaným. Nejvyšší správní soud současně odmítl použití žalobkyní navržené metody z důvodu nepřípustné retroaktivity. Žalovaný proto postupoval správně, pokud použil výnosovou metodu. Argumentace žalobkyně tak nemohla ve světle těchto závěrů obstát. Žalobkyně nepřinesla nová tvrzení a skutečnosti odůvodňující změnu oproti závěrům Nejvyššího správního soudu. Městský soud sice v původním rozsudku popsal pochybnosti týkající se výnosové metody, ty ale nespočívaly ve věcném posouzení a hodnocení výnosové metody, neboť městský soud v původním rozsudku posouzení vhodnosti a spolehlivosti výnosové metody z důvodu závěru o nepřezkoumatelnosti napadených rozhodnutí ponechal na žalovaném. Toto posouzení však neobstálo u Nejvyššího správního soudu. Využití výnosové metody pro účely poměrného snížení nároku na odpočet DPH bylo Nejvyšším správním soudem i v jiných rozsudcích vyhodnoceno jako srozumitelné, logické i věcně správné pro situace, ve kterých daňový subjekt neposkytl údaje, které měl k dispozici a považoval je za vhodnější. Městský soud dále uvedl, že žalobkyní navržená metoda odpovídající § 75 ZDPH ve znění po novele č. 170/2017 Sb. byla odmítnuta v řadě rozsudků městského soudu i Nejvyššího správního soudu z důvodu nepřípustné retroaktivity na šetřená období, pro něž nebyla tato úprava účinná, a nesouladu se zásadou neutrality daně. Podle městského soudu rovněž nebyly dány důvody pro zrušení napadených rozhodnutí v otázce uložení penále. Žalobkyní uplatněná námitka ohledně odhlédnutí od přispění žalobkyně k vývoji správného vyměření daně je okolností, která by dle městského soudu měla směřovat do řízení o prominutí penále dle § 259a daňového řádu. Byť se Nejvyšší správní soud ve své předchozí soudní praxi vyjádřil kriticky k argumentům o automatickém ukládání penále bez správního uvážení, dospěl k závěru, že povaha konkrétního platebního deliktu vždy nevyžaduje zohlednění

všech zásad trestání, přičemž u konkrétních povinností daňových subjektů vyloučil diskreci a aplikaci obvyklých kritérií při trestání. Závěrem městský soud uvedl, že nepovažoval za případné k návrhu žalobkyně položit SDEU předběžnou otázku formulovanou žalobkyní. To proto, že položení předběžné otázky by z hlediska její formulace a obsahu ve vztahu k evropské právní úpravě nepřineslo požadovanou odpověď. Žalobkyně se totiž domáhala odpovědi, která neodkazovala na výklad určitého článku směrnice o DPH, který by se týkal výpočtu poměrného nároku z hlediska metody, která by se zabývala způsobem použití finančních zdrojů různé povahy. 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 v případě, že takový postup či metodu směrnice o DPH ani rámcově neobsahuje.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[9] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti napadenému rozsudku městského soudu kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), d) s. ř. s. a navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

[10] Stěžovatelka namítá, že napadený rozsudek městského soudu nemůže obstát, neboť jím městský soud: (i) aproboval protiústavní postup žalovaného při snížení nároku stěžovatelky na odpočet daně; (ii) aproboval snížení nároku stěžovatelky na odpočet daně na základě způsobu financování její činnosti (tzv. výnosovou metodou), a tedy způsobem rozporným s rozhodnou zákonnou úpravou i relevantní praxí SDEU a Nejvyššího správního soudu; (iii) aproboval nepoužití metody zvolené stěžovatelkou, byť důvody pro její nepoužití, o které žalovaný opřel napadená rozhodnutí, neobstojí; (iv) bez řádného přezkumu podmínek pro uložení trestu aproboval v rozporu se smyslem a účelem dané správní sankce a zásadou spravedlnosti potrestání stěžovatelky daňovým penále.

[11] Stěžovatelka nejprve uvedla, že žalovaný protiústavně neakceptoval jí zvolenou metodu pro snížení nároku na odpočet daně, i když tak podle soudní praxe učinit mohla. Naopak napadená rozhodnutí vydal za použití metody, kterou si určil sám, namísto toho, aby se stěžovatelkou kooperoval, jak stanovuje judikatura. Postupoval tak v rozporu s ústavněprávní zásadou legality daně.

[12] V další námitce uvedla, že výnosová metoda snížení nároku na odpočet daně, použitá žalovaným, je nesprávná a nepoužitelná. Ve skutečnosti totiž s výnosy stěžovatelka nepracuje. Navíc tato metoda nemůže být použitelná pro řádné přiznání daně, jelikož je založena na údajích, které stěžovatelka nemá v okamžiku vzniku povinnosti přiznat daň k dispozici. Metoda za výnosy považuje vybrané televizní poplatky, které však výnosy nejsou, což potvrdil i SDEU. Navíc je metoda nesprávná i v kontextu právní úpravy (§ 75 odst. 1 a 3 ZDPH). Sám žalovaný podle stěžovatelky v napadených rozhodnutích uvedl, že „není relevantní, z jakých zdrojů jsou přijatá plnění hrazena, či jak je o nich účtováno, neboť jediným kritériem je způsob jejich použití“. To však dále nijak konkrétně nevysvětlil.

pokračování

[13] Stěžovatelka rovněž poukázala na to, že ZDPH v rozhodné době nestanovoval kritéria pro snížení nároku na odpočet. Pouze podle jeho § 75 odst. 1 platilo, že pokud plátce daně použije přijatelné zdanitelné plnění jak v rámci ekonomické činnosti, tak pro nesouvisející účely, má nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši, v rozsahu odpovídajícím použití přijatého zdanitelného plnění pro ekonomické činnosti. Podle § 75 odst. 3 ZDPH platí, že se výše odpočtu daně v poměrné výši vypočte podle účelu použití přijatých zdanitelných plnění. Dále stěžovatelka upozornila i na ustálenou judikaturu SDEU, podle které nárok na odpočet daně zakládá existence bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a výstupu (rozsudek SDEU ze dne 8. 6. 2000, ve věci C-98/98, *Midland Bank*, nebo ze dne 22. 2. 2001, ve věci C-408/98, *Abbey National*). U stěžovatelky taková souvislost dána je, minimálně v případě vysílání, do kterého zařazuje obchodní sdělení, což stěžovatelka dále prezentuje na příkladu *product placement* ve sportovním vysílání. Popsala i umístování dalších obchodních sdělení v pořadech, jako je např. *StarDance*. Podle stěžovatelky dále do tvorby veřejnoprávních pořadů zasahuje i financování prostřednictvím prodeje DVD, vysílacích práv, či příjmy z SMS soutěží. Náklady na výrobu a vysílání některých veřejnoprávních pořadů financovaných televizními poplatky tak podle stěžovatelky vykazují přímou a bezprostřední souvislost s úplatnou činností stěžovatelky, která zakládá nárok na odpočet daně. Její argumentaci měl potvrdit i SDEU v rozsudku ze dne 16. 9. 2021, ve věci C-21/20, *Balgarska natsionalna televizia*, podle kterého způsob financování zboží a služeb na vstupu není pro určení nároku na odpočet relevantní. ZDPH musí být dle stěžovatelky vykládán v souladu s unijním právem a judikaturou SDEU, neboť se jedná o plně harmonizovanou otázku. Aplikovatelnost stěžovatelkou prezentovaného přístupu potvrdil dle jejího názoru i NSS například v rozsudcích ze dne 16. 3. 2015, č. j. 8 Afs 13/2014-93, nebo ze dne 21. 8. 2014, č. j. 9 Afs 36/2013-29.

[14] Stěžovatelka dále v kasační stížnosti upozornila na to, že věcná správnost výnosové metody nebyla doposud předmětem posouzení Nejvyššího správního soudu, a to ani po rozsudcích ve věci *Českého rozhlasu*. Předmětem posouzení byla pouze otázka přezkoumatelnosti vydaných rozhodnutí žalovaného.

[15] Stěžovatelka poukázala rovněž na to, že městský soud se v původním rozsudku s její argumentací ohledně nevhodnosti a nepoužitelnosti výnosové metody jako prostředku pro snížení jejího nároku na odpočet daně ztotožnil. Nyní však městský soud uzavřel, že mu nepřísluší přezkoumávat právní názor Nejvyššího správního soudu, a proto názor do výroku napadeného rozsudku nepromítl. S tím stěžovatelka nesouhlasí, jelikož se Nejvyšší správní soud vyjadřoval pouze k přezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného. Vyjádřil se tak k výnosové metodě bez jejího věcného posouzení a bez vypořádání argumentace stěžovatelky. Vyměření povinnosti stěžovatelky k dani v rozporu s právní úpravou a judikaturou nelze za žádných okolností ospravedlnit.

[16] V případě, že by Nejvyšší správní soud dospěl k názoru, že by měl být skutečně nárok na odpočet daně snížen, stěžovatelka navrhla, aby k tomu byla využita metoda založená na podílu hodnoty nákladů na tvorbu, pořízení a zpřístupnění obsahu programů ČT1, ČT2, ČT4 a Sport a na internetu, na kterých uskutečňuje zdanitelná plnění, ku hodnotě celkových nákladů na tvorbu, pořízení a zpřístupnění programového obsahu vysílaného na všech

programech na internetu. Metoda podle ní reflektuje, že náklady vynaložené na pořízení zdanitelných plnění mají bezprostřední souvislost s cenou plnění na výstupu, což podle judikatury zakládá nárok na odpočet bez ohledu na to, z jakých zdrojů stěžovatelka tyto náklady financovala. Obdobný konkrétní návrh předložila stěžovatelka i žalovanému, kterému nic nebránilo, aby ji využil, či přiměřeně upravil. Žalovaný namísto toho použil výnosovou metodu s odůvodněním, že metodu prezentovanou stěžovatelkou ZDPH v rozhodném znění neznal, vůči čemuž se stěžovatelka bránila sdělením, že v ZDPH v rozhodné době nebyla upravena ani výnosová metoda, kterou žalovaný aplikoval. Tuto námitku uznal i městský soud ve svém prvním rozsudku a její opodstatněnost nepopřel ani Nejvyšší správní soud. Ten se však stěžovatelčinými námitkami vůči použité metodě dále nezabýval a uvedl, že žalovanému v použití jí navrhované metody bránil nedostatek předložených podkladů ze strany stěžovatelky. Podle jejího názoru jí však skutečnost, že ZDPH neupravoval kritéria pro snížení nároku na odpočet, nemohl být kladen k tíži, protože stanovení metod pro snižování nároků je primárně povinností státu.

[17] Bylo na stěžovatelce, aby zvolila metodu pro snížení nároku na odpočet, což učinila. Jí zvolená metoda zjevně odpovídala požadavkům rozhodné právní úpravy obsažené v § 75 ZDPH, pozdější zakotvení jiné metody na tom podle stěžovatelky nic nezměnilo. Obstát nemůže ani závěr žalovaného o údajné neslučitelnosti zvolené metody s unijní úpravou, tento závěr totiž žalovaný neodůvodnil odkazem na unijní předpis či rozhodnutí SDEU, které by toto tvrzení podporovalo. Odkázala přitom i na změnu ZDPH.

[18] Závěrem stěžovatelka uvedla, že penále jí bylo stanoveno protiústavním postupem. Žalovaný stěžovatelce uložil daňové penále bez ohledu na další skutkové okolnosti pouze proto, že jí doměřil napadenými rozhodnutími daňovou povinnost vyšší, než jakou vypočetla ve svých dodatečných daňových přiznáních. Stěžovatelka se při své obraně proti postupu správce daně bránila odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které je daňové penále akceptovatelné pouze v případě nesprávného skutkového tvrzení, které je odhaleno správcem daně bez přičinění daňového subjektu, což v případě stěžovatelky nebylo splněno. K vyměření daňového nedoplatku došlo na základě nesprávného právního názoru žalovaného na povahu televizních poplatků. To bylo odhaleno na základě iniciativy stěžovatelky. Protiprávně stanovené penále neodhalil ani městský soud.

[19] Stěžovatelka shrnula, že žalovaný zastává nesprávný názor na povahu televizních poplatků, přičemž k revizi došlo výlučně na základě její iniciativy. Vyčíslení daňové povinnosti proto nelze označit za neomluvitelné jednání stěžovatelky, které by mohlo být dále postihováno. Nesprávné závěry žalovaného vedly i k vyměření přeplatku na dani. Tyto okolnosti však městský soud nijak neposoudil, a proto je jeho rozsudek nejen nepřezkoumatelný, ale i rozporný s čl. 6 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (dále jen „Úmluva“) a soudní judikaturou.

[20] V případě, že by měl Nejvyšší správní soud navzdory jednoznačné praxi SDEU za to, že nárok stěžovatelky na odpočet daně bylo možné snížit na základě poměru zdrojů financování její činnosti, stěžovatelka navrhla, aby ve smyslu čl. 267 Smlouvy o fungování Evropské unie předložil SDEU předběžnou otázku ohledně výkladu čl. 168 směrnice o DPH. Vedle toho by Nejvyšší správní soud měl podle stěžovatelky předložit věc

pokračování

podle § 17 odst. 1 s. ř. s. i rozšířenému senátu, neboť by se v takovém případě odchýlil v řešení uvedené otázky od právního názoru vyjádřeného v jiných rozhodnutích Nejvyššího správního soudu.

[21] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že neznemožnil stěžovatelce volbu metody výpočtu poměrného koeficientu, toliko ji v souladu se soudní praxí neakceptoval. Dále nesouhlasil s námitkou stěžovatelky o nepoužitelnosti výnosové metody. S tou se dle jeho názoru Nejvyšší správní soud již opakovaně věcně vypořádal. Znovu připomněl také neaplikovatelnost stěžovatelkou zvolené metody z důvodu respektování ústavně zakotveného zákazu retroaktivity. Ve věci penále shrnul, že dospěl-li k závěru o nezbytnosti změnit daňovou povinnost stěžovatelky oproti jí podaným dodatečným daňovým přiznáním, neměl prostor pro úvahu o tom, zda byly v posuzované věci splněny podmínky pro uplatnění výjimky ze stanovení daňového penále. Z uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[22] V replice k vyjádření žalovaného stěžovatelka opětovně kritizovala postup žalovaného spočívající v odmítnutí aplikace jí navrhované metody. Nejvyšší správní soud se dle stěžovatelky výnosovou metodou doposud věcně nezabýval a neposoudil její slučitelnost s rozhodnou právní úpravou a ustálenou soudní praxí. Návrh stěžovatelky k aplikaci jí zvolené metody byl zcela konkrétní a jasný a žalovanému nic nebránilo, aby jej využil či přiměřeně korigoval. Stěžovatelka se neztotožnila ani se závěrem žalovaného o uložení penále.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[23] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

III. A Přípustnost kasační stížnosti

[24] Podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je kasační stížnost nepřipustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem. To neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

[25] Smyslem citovaného ustanovení je zamezit tomu, aby se Nejvyšší správní soud znovu zabýval věcí, u které již jedenkrát svůj právní názor vyslovil, a krajský (zde městský) soud se jím řídil (nález Ústavního soudu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05). K výkladu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. se vyslovil rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009-165, č. 2365/2011 Sb. NSS, *Ateliér pro životní prostředí*. Uvedl, že „ze zákazu opakované kasační stížnosti judikatura Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu dovodila nad rámec doslovného znění § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. výjimky, jejichž respektování znamená dodržení smyslu a účelu rozhodování Nejvyššího správního soudu. Dospěla k závěru, že toto ustanovení nelze vztáhnout zejména na případy, kdy Nejvyšší správní soud vytrýská nižšímu správnímu soudu procesní pochybení nebo nedostatečně zjištěný skutkový stav,

případně nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Odmítnutí kasační stížnosti za tohoto procesního stavu by znamenalo odmítnutí věcného přezkumu rozhodnutí z pohledu aplikace hmotného práva. [...] Lze tedy shrnout, že ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. limituje přípustnost kasační stížnosti ve vztahu k otázkám již dříve v téže věci Nejvyšším správním soudem závazně posouzeným.“

[26] Věc je před Nejvyšším správním soudem projednávána podruhé. Poprvé se soud zabýval ve věci spornými právními otázkami s ohledem na posuzovanou přezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného, jak již bylo blíže popsáno v bodu [5] tohoto rozsudku. Kasační stížnost je proto přípustná, neboť by jinak nebyl zajištěn plný věcný přezkum závěrů krajského (zde městského) soudu (rozsudek NSS ze dne 12. 8. 2022, č. j. 8 As 288/2019-103, bod 17).

[27] Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

III. B Přezkoumatelnost napadeného rozsudku městského soudu a rozhodnutí žalovaného

[28] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností rozhodnutí žalovaného a rozsudku městského soudu. Z judikatury vyplývá, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí musí být vykládána ve smyslu vady způsobující nemožnost určité rozhodnutí věcně přezkoumat (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74, č. 1566/2008 Sb. NSS).

[29] Podle stěžovatelky založil žalovaný své závěry na nepřezkoumatelné úvaze o údajné neslučitelnosti metody zvolené stěžovatelkou s unijní právní úpravou. Stěžovatelka dále shledává nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu v tom, že městský soud nepodrobil penále pečlivému přezkumu a neposoudil námitku stěžovatelky, že se nejednalo o nesprávné skutkové tvrzení, které by bylo odhaleno správcem daně bez přičinění daňového subjektu. Otázku přezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného již Nejvyšší správní soud plně posoudil v rozsudku č. j. 10 Afs 79/2022-56, ohledně této otázky tak již v řízení před městským soudem nebyl prostor pro polemiku (usnesení rozšířeného senátu NSS 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). Ohledně otázky penále lze konstatovat, že se městský soud vypořádal s námitkou stěžovatelky, že sama upozornila na nesprávný přístup správce daně k povaze televizních poplatků. Městský soud poukázal na to, že stěžovatelkou uplatněná oponentura, namítající odhlédnutí od přispění stěžovatelky k vývoji správného vyměření daně, je spíše okolností, která by měla směřovat do řízení o prominutí penále, ve kterém je umožněno posouzení rozsahu součinnosti daňového subjektu v rámci postupu vedoucího k doměření daně z moci úřední. Rozhodující skutečností v této věci naopak bylo, že předmětem napadených rozhodnutí bylo doměření daňové povinnosti stěžovatelce odchýlně od poslední známé daňové povinnosti. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu a současně i rozsudku Nejvyššího správního soudu v této věci stěžovatelky pak městský soud dovodil, že nebyly dány důvody pro zrušení žalobami napadených rozhodnutí ani ve vztahu k uložení penále. Lze tak uzavřít, že rozsudek městského soudu je přezkoumatelný.

pokračování

[30] Na tomto místě Nejvyšší správní soud uvádí, že nebude opakovaně obsírně popisovat širší kontext sporných otázek, neboť ten je všem účastníkům řízení znám zejména z rozsudků Nejvyššího správního soudu z poslední doby, v nichž řešil kasační stížnosti stěžovatelky týkající se jiných zdaňovacích období. Naposledy je možno jmenovat například rozsudek ze dne 6. 3. 2025, č. j. 1 Afs 101/2024-64, který se týkal bezprostředně navazujících zdaňovacích období leden až květen 2012. V uvedeném rozsudku Nejvyšší správní soud popsal i východiska vyplývající z judikatury, od níž neshledal důvod se odchýlit. Argumentaci obsaženou v rozsudku č. j. 1 Afs 101/2024-64 Nejvyšší správní soud přebírá i v tomto rozsudku, přičemž některé námitky stěžovatelky vypořádá stručně s odkazem na tuto argumentaci. Nejvyšší správní soud se také již opakovaně zabýval specifickým postavením stěžovatelky na trhu a podrobnými souvislostmi vyplývajících z rozsudků ve věci *Českého rozhlasu*.

III. C Námitka protiústavního postupu žalovaného při snížení nároku stěžovatelky na odpočet daně

[31] Stěžovatelka v první kasační námitce uvádí, že ZDPH v rozhodné době nestanovoval kritéria, na jejichž základě bylo možné poměrně snížit nárok na odpočet daně, i když takový požadavek vyplývá již z rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006-155, nebo z rozsudku SDEU ze dne 8. 5. 2019, ve věci C-566/17, *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego*. Stěžovatelka namítá, že dané podmínky naplněny nebyly a národní právní řád stěžovatelce neumožňoval zvolit si vlastní metodu pro účely snížení nároku na odpočet daně. Namísto toho žalovaný určil metodu snížení nároku sám, a postupoval tak v rozporu s ústavněprávní zásadou legality daně, ale také s judikaturou Nejvyššího správního soudu a SDEU.

[32] Pokud jde o dílčí námitku porušení zásady legality daně, je třeba souhlasit se stěžovatelkou, že podmínky zakládající povinnost musejí být stanoveny v zákoně, jak Nejvyšší správní soud již vyjádřil v rozsudku rozšířeného senátu č. j. 7 Afs 54/2006-155, na který odkazovala sama stěžovatelka. Současně se lze ztotožnit s tím, že DPH je harmonizovanou daň. Zásadu legality daně, která tvoří obecnou zásadu unijního práva, je proto třeba vykládat ve světle judikatury SDEU a unijních předpisů, avšak není možné izolovaně aplikovat obecné zásady unijního práva bez hlubších vazeb na konkrétní situace. Nejvyšší správní soud opakovaně stěžovatelce vysvětlil (naposledy např. v rozsudku ze dne 19. 5. 2025, č. j. 7 Afs 132/2024-46, nebo ze dne 6. 3. 2025, č. j. 1 Afs 101/2024-64), že směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“), neupravuje žádná konkrétní pravidla, jak stanovit metodu, pomocí které lze daň zaplacenou na vstupu vztáhnout k ekonomické a neekonomické činnosti, a to tak, aby stěžovatelce náležel nárok na odpočet „pouze v rozsahu, v jakém byly zboží a služby použity pro účely jí poskytovaných zdanitelných plnění“ (srov. zejména rozsudek SDEU 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). Stanovení konkrétních metod a kritérií tak spadá do pravomoci členských států. Určené metody však vždy musejí zohledňovat účel a systematiku směrnice o DPH.

[33] K tomu je nutno dodat, že pouhá absence takových pravidel v použitelné daňové právní úpravě neznámá, že je osoba povinná k dani oprávněna odečíst DPH 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). Lze tak uzavřít, že stěžovatelka závěry z rozsudku *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego* interpretovala nesprávně. Obdobně Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 5 Afs 124/2014-178 vyslovil následující závěry: „[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, měl plátce daně nárok na odpočet DPH u plnění přijatých na vstupu pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu jejich použití v rámci ekonomické činnosti.“

[34] V citovaném rozsudku č. j. 5 Afs 124/2014-178 Nejvyšší správní soud rovněž 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.“

[35] Otázkou stanovení poměrného nároku na odpočet ve skutkově obdobných situacích se Nejvyšší správní soud již opakovaně zabýval, srovnej 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 rozsudcích Nejvyšší správní soud 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 (např. rozsudky NSS č. j. 5 Afs 124/2014-178 a č. j. 8 Afs 280/2023-72).

[36] Zásada legality daně je obecnou zásadou unijního práva, je proto třeba ji vykládat ve světle judikatury SDEU. Z těchto východisek nicméně neplyne, jak se mylně domnívá stěžovatelka, 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* SDEU konstatoval, že zásada legality daně vyžaduje, aby všechny hlavní prvky definující podstatné znaky daně byly stanoveny zákonem. Naproti tomu

pokračování

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 SDEU, v tomto smyslu je jedním z hlavních prvků DPH nárok na odpočet daně, který je definován v čl. 168 směrnice o DPH. Ustanovení § 72 ZDPH upravuje nárok na odpočet DPH způsobem odpovídajícím čl. 168 směrnice o DPH, a to včetně určení rozsahu tohoto nároku. SDEU 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.“

[37] Vztaheno k projednávané věci, rozsah nároku na odpočet bylo možno předem stanovit zejména s ohledem na § 72 ZDPH, 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.

[38] V rozsudku *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego* SDEU 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 stěžovatelkou je zavádějící. Z tohoto rozsudku nikterak nevyplývá, že absence možnosti volby metody určení poměrného odpočtu plátcem daně, případně možnosti obdržet individuální rozhodnutí o postupu určení poměrného odpočtu zakládá porušení zásady legality daně. SDEU tyto skutečnosti zohlednil pouze jako vedlejší, doplňující argument v rámci úvahy, zda došlo k porušení zásady legality daně (viz bod 46 rozsudku uvozený slovy „jak vyplývá z předkládajícího rozhodnutí“).

[39] Nejvyšší správní soud navíc odkazuje na § 75 odst. 3 a 4 ZDPH, které – nad rámec směrnice o DPH, která tuto otázku neupravuje – stanoví další podmínky stanovení poměrného nároku na odpočet a rovněž postup plátce daně při jeho určení.

[40] Podle § 75 ZDPH (v případě, že není stanoveno jinak, rozumí se rozhodným zněním ZDPH znění do 30. 6. 2017 – pozn. NSS) platí, že:

(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] Plátcí daně tudíž podle § 75 odst. 4 ZDPH 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 prvé 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 odpovídal.“ 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.

[42] V souzené věci nemá Nejvyšší správní soud důvod se od těchto závěrů odchýlit. Jak konstatoval SDEU v rozsudku *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego*, povinnost plátce daně stanovit z jeho smíšených plnění podíl, který připadá na ekonomickou činnost, neodporuje zásadě legality daně, pokud plátce daně může určit rozsah nároku na základě vnitrostátního ustanovení odpovídajícího čl. 168 směrnice o DPH. Úprava odpočtu DPH obsažená ve vnitrostátním zákonu o DPH a použitelná pro posuzovaná zdaňovací období tomuto požadavku dostála. Předvídatelně totiž stanovila právní rámec určování poměrného nároku na odpočet při použití zdanitelných plnění ke smíšeným činnostem. Upravovala také rozsah nároku na odpočet v § 72 odst. 1 zákona o DPH, respektive poměrného nároku podle § 75 odst. 1 tohoto zákona.

[43] Povinnost tvrdit a prokázat poměrný nárok na odpočet tížila plátce daně, který za tím účelem disponoval volbou odpovídající metody výpočtu poměrného koeficientu. Rozhodná úprava připouštěla možnost stanovit poměrný koeficient „předem“, tj. v okamžiku uplatnění odpočtu, kvalifikovaným odhadem. 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. Zákonná úprava poměrného odpočtu proto odpovídá zásadě legality daně, jak ji vyložil SDEU.

[44] Žalovaný stěžovatelku seznámil dne 2. 10. 2018 (dále jen „*seznámení*“) se změnou právního názoru a upozornil ji, že má nárok na odpočet pouze v poměrné výši (dle rozsahu použití plnění v rámci ekonomické činnosti). Příslušná výše odpočtu daně se určí v souladu s § 75 odst. 3 ZDPH pomocí poměrného koeficientu. Ten se vypočte jako podíl ekonomické činnosti stěžovatelky na její celkové činnosti. Je proto třeba stanovit výši stěžovatelkou přijatých zdanitelných plnění, která byla použita jak pro ekonomickou činnost, tak pro činnost, která není předmětem daně (smíšená/neekonomická činnost). Žalovaný v *seznámení* též uvědomil stěžovatelku, že při výpočtu bude vycházet z údajů stěžovatelky uvedených v řádných daňových přiznáních (stěžovatelka dodatečně uplatnila nárok na odpočet daně u přijatých plnění, která souvisejí s činností neekonomickou) a využije stěžovatelkou deklarované výnosy (tzv. výnosová metoda) podle *výroční zprávy*, v níž jsou procentuálně rozčleněny jednotlivé zdroje financování. Žalovaný uznal nárok na 12 % (po zaokrouhlení) z celkového nároku na odpočet daně z přijatých smíšených plnění; nárok na odpočet daně bude takto krácen. Žalovaný stěžovatelku rovněž vyzval k prokázání rozsahu přijatých zdanitelných plnění k uskutečňování ekonomické činnosti a výše osvobozených plnění bez nároku na odpočet daně. Stěžovatelku poučil, že pokud nedoloží průkaznou metodu stanovení výše nároku na odpočet daně (dle § 75 a § 76 ZDPH), bude postupovat v souladu se závěry vyjádřenými v *seznámení*; tj. vycházet z *výroční zprávy* a řádných daňových přiznání k DPH za dotčená zdaňovací období.

[45] K *seznámení* podala stěžovatelka dne 17. 10. 2018 vyjádření. Byť nesouhlasila s odpočtem daně pouze v částečné výši, vyjádřila se i k rozsahu nároku na odpočet: způsob výpočtu nalezla v novele ZDPH č. 170/2017 Sb., tedy v metodě, která byla s účinností od 1. 7. 2017 zákonodárcem vtělena do ZDPH (tzv. metoda ekonomicky zdůvodnitelného kritéria) s tím, že novela vyplňuje právní mezeru a bylo nutné k ní přihlédnout. Stěžovatelka předestřela modelové situace. Pro účely určení poměru pro krácení nároku na odpočet DPH u nákladů, které souvisejí se všemi programy České televize, je dle stěžovatelky nejvhodnější vycházet v prvním kroku z poměru mezi počtem programů, na nichž je vysílán komerční obsah, a celkovým počtem všech programů provozovaných Českou televizí (4:7). Ve druhém kroku je pak třeba tento poměr objektivizovat a každému jednotlivému programu přisoudit váhu dle výše nákladů vynaložených na daný program. Stěžovatelka dostatečně konkrétně nerozklíčovala podíl své ekonomické a neekonomické činnosti (rozsah podílu stanovila toliko obecně předestřením jisté modelové situace), a již vůbec neuvedla výši nároku na odpočet, resp. možný výpočet snížení nároku na odpočet; též nedoložila podklady na podporu své metody.

[46] Je tedy zřejmé, že stěžovatelka na výzvu správce reagovala pouze obecně. Žalovaný stěžovatelkou předestřenou metodu neuznal, neboť dostatečně konkrétně neurčila způsob poměrného snížení odpočtu. Žalovaný proto sám určil aplikovanou metodu, jelikož stěžovatelka překládanou metodu neidentifikovala dostatečně tak, aby ji daňové orgány mohly aplikovat (rozsudek č. j. 10 Afs 79/2022-56, bod 37). Daňové orgány tak nestanovily daň jednostranně, aniž by stěžovatelce nedaly možnost volby metody výpočtu poměrného koeficientu, respektive, aniž by měla stěžovatelka předem k dispozici kritéria pro určení vlastní daňové povinnosti.

[47] Z výše uvedeného je zřejmé, že žalovaný nepostupoval v rozporu se zásadou legality daně a poskytl stěžovatelce dostatečný prostor k tomu, aby vhodnou metodu sama stanovila. Tato stěžovatelčina námitka proto nemůže být úspěšná. Na tomto závěru nic nemění ani stěžovatelčin odkaz na novelu č. 170/2017 Sb. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka dostatečně konkrétně nereagovala na *seznámení*, nemohl žalovaný o její aplikaci vůbec uvažovat, obzvláště vychází-li při své činnosti z hmotněprávní úpravy účinné během šetřeného zdaňovacího období.

III. D Námitka rozpornosti výnosové metody s právní úpravou a judikaturou

[48] V další kasační námitce označila stěžovatelka použitou výnosovou metodu za rozpornou s rozhodnou právní úpravou i judikaturou Nejvyššího správního soudu a SDEU.

[49] K tomu je třeba nejprve uvést, že judikatura Nejvyššího správního soudu shledala výnosovou metodu obecně vhodnou pro určení poměrného koeficientu. V rozsudku č. j. 2 Afs 170/2019-47 Nejvyšší správní soud posuzoval skutkově obdobnou situaci projednávané věci. K argumentu stěžovatelky, že poměrné snížení odpočtu na DPH je nutno uplatnit podle účelu použití zdanitelných plnění, a nikoli podle výnosů, Nejvyšší správní soud uvedl, že stanovení výpočtové metody žalovaným se odvíjí od předložených, zjištěných a dostupných informací o činnosti stěžovatelky. Výnosová metoda zvolená žalovaným není jediným a pašálně 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 žalobce (Český rozhlas) rovněž namítal nepoužitelnost výnosové metody, se Nejvyšší správní soud zabýval v citovaném rozsudku ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 355/2018-55. S poukazem na rozsudky SDEU ve věcech *Securenta* a *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego* uvedl, že výnosovou metodu již Nejvyšší správní soud aproboval v citovaném rozsudku ze dne 26. 11. 2021, č. j. 4 Afs 130/2021-59. V posledně uvedeném rozsudku se Nejvyšší správní soud výnosovou metodou zabýval v bodech 49 až 57, na které Nejvyšší správní soud v navazujících rozhodnutích opakovaně odkazuje. Je však pravdou, že primárně se Nejvyšší správní soud v dané věci zabýval otázkou, zda žalovaný dostatečně odůvodnil výpočet poměrného koeficientu. Soud v této souvislosti konstatoval, 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.*“ Dále uvedl, že zdůvodnění výpočtu použitého daňovými orgány

pokračování

je logické a srozumitelné; s ohledem na absenci součinnosti daňového subjektu je také dostatečné.

[50] Z uvedených rozhodnutí 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 ZDPH), resp. za souladnou se závěry judikatury SDEU, zejména s rozsudky ve věcech *Securenta* a *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego*, na něž také Nejvyšší správní soud v souvislosti s posouzením výnosové metody opakovaně odkazoval.

[51] Blíže se podstatou výnosové metody a toho, do jaké míry lze podíl použití zdanitelných plnění pro ekonomické činnosti určovat pomocí srovnání výnosů za ekonomickou a neekonomickou činnost v souladu s principy DPH a judikaturou SDEU, Nejvyšší správní soud zabýval v bodech 94 až 116 již citovaného rozsudku č. j. 1 Afs 101/2024-64, na které i v této věci odkazuje a plně se s nimi ztotožňuje.

[52] Nejvyšší správní soud v odkazovaném rozsudku č. j. 1 Afs 101/2024-64 dospěl k závěru, že „*poměrný nárok na odpočet DPH podle § 75 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění do 30. 6. 2017, lze v podmínkách poskytovatelů služby veřejnoprávního vysílání stanovit pomocí poměru výnosů z ekonomické činnosti k celkovým výnosům plátce daně. Jestliže plátce daně není schopen proveditelným a ověřitelným způsobem určit poměr použití přijatých zdanitelných plnění k ekonomické činnosti, daňové orgány mohou při stanovení poměrného nároku vyjít z veřejně dostupných zdrojů (výročních zpráv) a určit poměrný koeficient pomocí výnosů za podnikatelskou (ekonomickou) činnost a výnosů za neekonomickou činnost v podobě zákonem stanovených poplatků zatěžujících vlastníky či držitele přijímačů veřejnoprávního vysílání. Tato tzv. výnosová metoda je v souladu s úpravou podmínek vzniku nároku na odpočet DPH podle § 72 odst. 1 ve spojení s § 75 odst. 1 zákona o DPH, stejně jako čl. 168 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty.*“

[53] Nejvyšší správní soud proto neshledal důvod odchýlit se od své dosavadní judikatury, která aprobovala výnosovou metodu pro určení poměrného koeficientu, a to především v situaci, kdy plátce daně neprokázal skutečný podíl použití zdanitelných plnění pro ekonomické činnosti a správce daně mohl vycházet toliko z veřejně dostupných údajů o jeho činnosti.

[54] Z judikatury SDEU rovněž vyplývají dostatečná vodítka pro posouzení zákonnosti výnosové metody; tato otázka již byla SDEU dostatečně vyjasněna (ve smyslu rozsudku ze dne 6. 10. 2021, *Consortio Italian Management*, C-561/19, bod 36). Nebylo proto třeba se na SDEU obracet s předběžnou otázkou, jak navrhovala stěžovatelka. Z věcné analýzy argumentů stěžovatelky provedené výše v tomto rozsudku plyne, že jak postup, tak věcné posouzení učiněné žalovaným respektuje rámec stanovený unijním právem.

[55] Lze tedy uzavřít, že využití výnosové metody není v rozporu s národní či unijní právní úpravou, ani judikaturou. Ani tato stěžovatelčina námitka proto nemůže být úspěšná.

III. E Námitka nesprávného nepoužití metody navržené stěžovatelkou

[56] Stěžovatelka dále namítá, že předložila žalovanému alternativní metodu, dle které mělo být při určení nároku na odpočet postupováno. Návrh byl dle stěžovatelky zcela konkrétní a jasný, žalovanému tedy nic nebránilo v tom, aby navrženou metodu využil či částečně upravil. Žalovaný namísto toho stěžovatelce doměřil daň za použití vlastní zvolené metody, která stejně tak nebyla upravena v ZDPH. Stěžovatelka se domnívala, že jí zvolená metoda na rozdíl od metody výnosové alespoň odpovídala principům zákona ohledně vazby nároku na odpočet na účel použití přijatých zdanitelných plnění. Její závěry měl podpořit městský soud v původním rozsudku, přičemž jejich opodstatněnost nepopřel ani Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 10 Afs 79/2022-56.

[57] Není pravda, jak tvrdí stěžovatelka, že by se městský soud v původním rozsudku ztotožnil s jejím názorem na jí preferovanou metodu a že by se následně k této otázce Nejvyšší správní soud nijak nevyjadřoval. Městský soud svou argumentaci založil na tom, že je možné, že by stěžovatelkou navrhovaná metoda mohla být vhodnou k aplikaci s ohledem na její specifické postavení. Městský soud uvedl, že výnosová metoda je metodou obecně použitelnou, a proto měl žalovaný svou volbu podrobněji zdůvodnit. Podle městského soudu se žalovaný uplatnitelností této metody dostatečně nezabýval, a proto jeho rozhodnutí zrušil pro nepřezkoumatelnost. S tímto závěrem se však Nejvyšší správní soud neztotožnil s odůvodněním, že bylo na stěžovatelce, aby dostatečně tvrdila a především prokázala, že jí navržená metoda může být skutečně použita. To však stěžovatelka neučinila navzdory tomu, že jí k tomu žalovaný poskytl dostatečný prostor (body 32 až 35 rozsudku č. j. 10 Afs 79/2022-56). Se stěžovatelkou proto nelze souhlasit v tom, že jí preferovaná metoda byla za dané procesní situace využitelná.

[58] Nejvyšší správní soud se již výše v tomto rozsudku, a sice v oddíle věnujícím se námítce protiústavního postupu při snížení nároku na odpočet stěžovatelky, věnoval důvodům, pro které žalovaný nemohl využít stěžovatelkou navrhovanou metodu. Z tohoto důvodu se v této části touto otázkou nebude obšírněji zabývat. Pouze ve zkratce shrnuje, že bylo na stěžovatelce, aby prokázala konkrétní aplikační podmínky metody, kterou navrhla. Podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu tento přístup platí i v případě tvrzení obsažených v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení přitom vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v posuzovaném případě z § 75 a § 76 ZDPH. Hodlala-li stěžovatelka 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 však nedostála. Stěžovatel proto nebyl povinen, a prakticky ani neměl možnost se jí navrhovanou metodou obsahově zabývat nad rámec toho, jak to učinil v napadených rozhodnutích (shodně k tomu viz rozsudek č. j. 10 Afs 79/2022-56, body 36 až 39). Neobstojí proto stěžovatelčina polemika nad důvody, pro které podle jejího názoru žalovaný jí navrhovanou metodu nepoužil, anebo její tvrzení nepřezkoumatelně vůbec nezohlednil. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka nesplnila povinnost tvrdit a prokázat uplatněný nárok na odpočet, nebyl žalovaný povinen se jejími kusými tvrzeními dopodrobna zabývat.

pokračování

[59] Nejvyšší správní soud nad rámec výše uvedeného odkazuje na rozsudek č. j. 1 Afs 101/2024-64, bod 118, ve kterém popsal, proč stěžovatelkou preferovaná metoda odporuje základní podmínce vzniku nároku na odpočet v podobě použití přijatých zdanitelných plnění *v souvislosti s ekonomickou činností k uskutečňování plnění, která jsou předmětem DPH*. Přijetí metody navrhané stěžovatelkou by znamenalo, že DPH zatěžující (na vstupu) veškeré náklady na tvorbu a poskytování veřejné služby v oblasti televizního vysílání by z naprosto převažující části státu nebyla odvedena. Stát by DPH vybral pouze ve zcela marginálním rozsahu odvislém od daně zaplacené odběrateli stěžovatelky (na výstupu) v souvislosti s její podnikatelskou činností.

[60] Ani tato stěžovatelčina námitka proto nemůže být úspěšná.

III. F Námitka protiústavního postupu při stanovení penále

[61] Stěžovatelka zakládá svou argumentaci o protiústavnosti uložení 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 televizních poplatků. Tato premisa je však mylná a nijak nezpochybňuje závěry městského soudu, podle kterých daňové orgány neuznaly položky uplatněné stěžovatelkou v dodatečných daňových přiznáních jako položky snižující základ daně, neboť stěžovatelka uplatňovala nárok na odpočet daně v nesprávné výši. Nesprávnou výši nároku stěžovatelka neuplatňovala z důvodu pochybení správních orgánů, ale z důvodu vlastního názoru, podle kterého by měl být dán nárok na odpočet DPH i ve vztahu k přijatým plněním určeným k zajištění televizního vysílání. Stěžovatelka pak v návaznosti na to požadovala vyšší nárok na odpočet daně, než jí skutečně náleží, a doměření daně v odlišné výši tedy nezapříčinily daňové orgány ani změna právního názoru. Co se týče individuálních rozměrů případu, tj. specifických okolností, které měly vést k prominutí penále, ty mají svůj prostor v řízení o prominutí penále.

[62] Podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu *daňovému 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 *povinnost 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*.

[63] Městský soud ani v tomto případě nevybočil z mezí vytyčených judikaturou Nejvyššího správního soudu či Evropského soudu pro lidská práva. Není spor o to, že daňové penále má povahu trestu ve smyslu čl. 6 Úmluvy. Z čl. 6 Úmluvy však vyplývají pouze určitá procesní práva pro daňové subjekty v přístupu k soudu a v řízení před soudem. Městský soud přitom žalobu stěžovatelky namítající nezákonnost penále věcně přezkoumal. Přístup k soudu byl stěžovateli zaručen. Žádné procesní pochybení stěžovatelka v kasační stížnosti nenamítá. Nesouhlasí pouze s vlastním uložením penále. Nesouhlas s výsledkem soudního řízení však není otázkou, kterou by řešil čl. 6 Úmluvy, tedy právo na spravedlivý proces.

[64] Stěžovatelka také dezinterpretuje pasáž z rozsudku ESLP ve věci *Lucky Dev* proti Švédsku (ze dne 27. 11. 2014, stížnost č. 7356/10, § 67), v němž ESLP shledal zjevně neopodstatněnou námitku stěžovatelky, které bylo uloženo daňové penále. Penále přitom bylo uloženo na základě presumpce, že „*nepřesnosti zjištěné v průběhu vyměřování daně jsou způsobeny neomluvitelným jednáním daňového poplatníka a že není zjevně nepřiměřené uložit mu daňové penále jako sankci za toto jednání*“. Z rozsudku nelze dovodit, jak to činí stěžovatelka, že penále je v souladu s Úmluvou, pouze pokud jsou tyto podmínky splněny. Naopak ESLP dovodil, že bylo v zásadě přijatelné, pokud nic takového švédské daňové orgány nezjišťovaly, ale pouze presumovaly.

[65] Údajnou protiústavností vyměření daňového penále přímo stěžovatelce se pak Nejvyšší správní soud také zabýval, a sice v rozsudcích ze dne 11. 11. 2024, č. j. 5 Afs 184/2023-44, ze dne 24. 1. 2025, č. j. 8 Afs 280/2023-72, ze dne 28. 3. 2025, č. j. 1 Afs 157/2024-57, či ze dne 7. 5. 2025, č. j. 7 Afs 133/2024-67, v nichž stěžovatelčiny námitky důvodnými neshledal. Nejvyšší správní soud neshledal důvod se od dříve uvedených závěrů nyní odchýlit a v úplnosti na ně odkazuje.

[66] Závěrem Nejvyšší správní soud doplňuje, že nedospěl k závěru, že by měl předložit tuto věc rozšířenému senátu, neboť neshledal rozpor v judikatuře ani důvody, pro které by se měl od dosavadní judikatury vydané ve věcech stěžovatelky odchýlit.

IV. Závěr a náklady řízení

[67] Na základě výše uvedených skutečností tak Nejvyšší správní soud shledal, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[68] O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Žalobkyně (stěžovatelka) ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 12. června 2025

Mgr. Ing. Veronika Juříčková
předsedkyně

senátu