



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **Česká televize**, se sídlem Na Hřebenech II 1132/4, Praha 4, zastoupena JUDr. Pavlem Dejlem, Ph.D., LL.M., advokátem se sídlem Jungmannova 745/24, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 17. 1. 2017, č. j. 2186/17/5300-22443-711377, č. j. 2187/17/5300-22443-711377, č. j. 2188/17/5300-22443-711377, č. j. 2189/17/5300-22443-711377, č. j. 2190/17/5300-22443-711377, č. j. 2191/17/5300-22443-711377, č. j. 2193/17/5300-22443-711377, č. j. 2194/17/5300-22443-711377, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 29. 6. 2020, č. j. 8 Af 11/2017 - 236,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti 4114 Kč do 30 dní od právní moci tohoto rozsudku, k rukám JUDr. Pavla Dejla, Ph.D., LL.M., advokáta se sídlem Jungmannova 745/24, Praha 1.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Včasně podanou kasační stížností brojí žalovaný, jako stěžovatel, proti shora označenému rozsudku (dále jen „napadený rozsudek“) Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), jehož výrokem I. byla zrušena v záhlaví označená rozhodnutí stěžovatele a věci mu byly vráceny k dalším řízením; výrokem II. napadeného rozsudku byla stěžovateli uložena povinnost nahradit žalobkyni náklady řízení o žalobě ve výši 36 342 Kč.

[2] Dne 31. 3. 2015 podala žalobkyně Finančnímu úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „finanční úřad“ nebo „správce daně“) dodatečná daňová přiznání k DPH za zdaňovací období

měsíců leden až srpen 2014. V každém z nich snížila hodnotu osvobozených plnění bez nároku na odpočet daně (ř. 50 daňových příznání), což vyústilo ve snížení její poslední známé daňové povinnosti v tom kterém zdaňovacím období. Žalobkyně tak učinila v souvislosti se změnou svého názoru ohledně povahy televizních poplatků, jichž byla v předmětných zdaňovacích obdobích příjemkyní. Nově měla za to, že tyto televizní poplatky nelze ve smyslu zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (dále jen „ZDPH“), nahlížet jako přijatou úplatu za poskytnutou službu. Finanční úřad však po shromáždění a vyhodnocení důkazních prostředků dospěl k závěru, že televizní poplatky lze oprávněně považovat za úplatu, kdy jako protiplnění poskytuje žalobkyně veřejnou službu v oblasti televizního vysílání, která tak není poskytována bezplatně, a předmětné částky televizních poplatků proto podle § 51 odst. 1 písm. b) a § 53 ZDPH vstupují oprávněně do výpočtu koeficientu plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně. Z těchto důvodů finanční úřad uzavřel doměřovací řízení vydáním dodatečných platebních výměrů za předmětná zdaňovací období, v nichž žalobkyni dodatečně nárokováný odpočet daně neuznal a změnu daňových povinností vyčíslil v částce 0 Kč.

[3] Dodatečné platební výměry následně stěžovatel shora označenými rozhodnutími změnil tak, že upravil hodnoty na ř. 40, 41, 43, 46, 52 a 53 jednotlivých dodatečných platebních výměrů, v důsledku čehož zvýšil jednotlivé nároky žalobkyně na odpočet DPH, neboť žalobkyni přisvědčil v tom, že televizní poplatky nejsou protiplněním za veřejnou službu televizního vysílání. Stěžovatel dále v odůvodnění svých rozhodnutí uvedl, že konsekventně ani poskytování služby veřejnoprávního televizního vysílání v rozsahu financovaném televizními poplatky nelze považovat za ekonomickou činnost dle § 5 odst. 2 (od 1. 4. 2019 definovanou v § 5 odst. 3 ZDPH), což se ale současně musí promítnout v posouzení otázky rozsahu nároku žalobkyně na odpočet DPH. Stěžovatel shledal, že žalobkyně neprovozuje pouze jedinou činnost v podobě veřejné služby televizního vysílání, ale vedle ní vyvíjí i činnost podnikatelskou. Neztotožnil se tedy s postojem žalobkyně, že provozuje pouze jedinou (nedělitelnou) činnost. Navíc je stěžovatel toho názoru, že žalobkyně provozuje veřejnou službu v oblasti televizního vysílání nezávisle na své podnikatelské činnosti. Nárok na odpočet DPH tedy žalobkyni přísluší pouze u těch přijatých zdanitelných plnění, která následně použila ke své ekonomické činnosti. Poměrový koeficient pro určení rozsahu nároku žalobkyně na odpočet DPH stanovil stěžovatel metodou založenou na poměru výnosů z podnikatelské činnosti žalobkyně za rok 2014 a celkových výnosů žalobkyně za tentýž kalendářní rok. Vyšel přitom z podílu, který žalobkyně uvedla ve své Výroční zprávě o hospodaření za rok 2014 (dále jen „výroční zpráva“), tj. 9 %. Stěžovatel uzavřel, že zbývajících 91 % výnosů žalobkyně plynulo z činnosti (tj. ze zpoplatněné veřejné služby televizního vysílání), která není ekonomickou činností ve smyslu Šesté směrnice Rady 77/388/EHS (dále jen „Šestá směrnice“), a v jejímž rozsahu nemá žalobkyně právo na odpočet DPH.

[4] Městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku shodně se stěžovatelem dospěl k závěru, že veřejnoprávní televizní vysílání není ekonomickou činností ve smyslu ZDPH. Žalobkyně přitom nevykonává jednu komplexní ekonomickou činnost, která by spočívala ve veřejném televizním vysílání a v plněních s ním souvisejících. Vysílání nemající povahu veřejnoprávního vysílání, tj. vysílání obchodních sdělení, reklam, sponzorských programů a *product placement*, nelze dle názoru městského soudu považovat z integrální část veřejnoprávního vysílání, ale naopak za činnost podnikatelskou (ekonomickou), která je pro účely DPH oddělitelná od veřejnoprávního vysílání. Samotné veřejnoprávní televizní vysílání je tedy činností neekonomickou, zatímco vysílání obchodních sdělení, reklam, sponzorských programů či *product placement* již za ekonomickou činnost považovat lze. Povinnost platit DPH a zároveň právo na daňový odpočet se tedy budou vázat pouze na tuto část televizního vysílání, která nebude vysíláním veřejnoprávním, ale pouze dílčí činností, již lze považovat za činnost ekonomickou. Městský soud připustil, že komerční vysílání (umístění reklamy, značkového výrobku,

pokračování

sponzorského výrobku apod.) je věcně nemožné bez vysílání televizních pořadů, resp. bez existence celého televizního vysílání, nicméně z toho neplyne, že by pro účely DPH mělo být komerční vysílání považováno za integrální součást televizního vysílání. Naopak, § 53 ZDPH stanoví, že veřejnoprávní televizní vysílání je od daně osvobozeno, zatímco komerční vysílání (reklamy, teleshopping, sponzoring) nikoli. Za komerční vysílání platí zadavatel reklamy, teleshoppingu či sponzoringu, a existuje tedy konečný subjekt, který ponese daňovou zátěž. Ve zbytku, tedy v případě veřejnoprávního televizního vysílání bez komerčních vstupů, je konečným spotřebitelem žalobkyně, jelikož neexistuje žádný další subjekt, na který by mohla být daňová zátěž přenesena.

[5] Městský soud dále konstatoval, že nárok na odpočet DPH v plném rozsahu žalobkyni nikdy nevznikl, neboť měla nárok na odpočet u plnění přijatých (DPH na vstupu) jen v poměrné výši, která odpovídá rozsahu použití těchto plnění v rámci její ekonomické činnosti; provozování veřejnoprávního televizního vysílání financovaného televizními poplatky však takovou ekonomickou činností není. Nárok na odpočet žalobkyni může vzniknout, pokud prokáže, že přijatá plnění alespoň částečně využila v rámci jiných (ekonomických) činností, které podléhají DPH, a toliko v rozsahu, v jakém byla tato plnění k danému (ekonomickému) účelu skutečně použita. Je na žalobkyni, aby doložila, v jakém poměru bylo to které plnění použito ve vztahu k její ekonomické činnosti a v jakém poměru k činnosti neekonomické. Správce daně přitom může daňovým subjektem předestřený výpočet upravit tak, aby co nejvíce odpovídal skutečnému poměru jeho mezi ekonomickými a neekonomickými činnostmi.

[6] K námitce žalobkyně, že stěžovatel postupoval v rozporu se zákonem, když vypočtený poměrný koeficient 9,003 % zaokrouhlil v rozporu s § 75 odst. 3 ZDPH na celá procenta matematicky (dolů), a nikoli nahoru, městský soud shledal, že stěžovatel v tomto postupu skutečně pochybil. Žalobní námitku tudíž shledal důvodnou, a právě proto zrušil žalobou napadená stěžovatelova rozhodnutí a věci mu vrátil k dalším řízením.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobkyně

[7] Stěžovatel v kasační stížnosti nejprve odkázal na důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Kasační stížnost tedy podává z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a současně tvrdí nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před městským soudem, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

[8] Městský soud nesprávně dovodil stěžovatelovo porušení § 75 odst. 3 ZDPH. Stěžovatel totiž v odvolacích řízeních vůbec k výpočtu poměrného koeficientu nepřistoupil, a tudíž ani neměl důvod postupovat podle pravidla pro zaokrouhlování, uvedeného v odkazovaném zákonném ustanovení. Namísto toho stěžovatel poměrný koeficient stanovil na základě údajů z výroční zprávy, v níž je předmětný podíl vyčíslen samotnou žalobkyní jako 9 %.

[9] Dále se stěžovatel neztotožňuje výpočtem městského soudu, kterým v odůvodnění napadeného rozsudku stanovil poměrný koeficient. Městský soud totiž pro výpočet poměrného koeficientu, který následně zaokrouhloval (9,003 %), sám využil údaje z výroční zprávy, které jsou však uvedeny v tisících Kč, a nejde tedy o přesné hodnoty, z nichž by bylo možné poměrný koeficient vypočítat s přesností na desetinná místa. Z tohoto důvodu také stěžovatel v žalobou napadených rozhodnutích poměrný koeficient nepočítal, a namísto toho použil údaj uvedený ve výroční zprávě, tedy koeficient vyjádřený samotnou žalobkyní již v celých procentních bodech.

[10] Žalobkyně ve svém vyjádření ke kasační stížnosti zejména uvedla, že napadený rozsudek stojí na názoru, že poměrný koeficient je potřeba vypočítat postupem dle § 75 odst. 3 ZDPH, nikoli čerpat jeho hodnotu z výroční zprávy zveřejněné žalobkyní (kterýžto postup stěžovatel výslovně přiznává). Žalobkyně podotýká, že údaj, který zveřejnila ve své výroční zprávě, rozhodně neodpovídá poměrnému koeficientu ve smyslu § 75 odst. 3 ZDPH; jedná se pouze o žalobkyní čistě matematicky vypočtený údaj o tom, jakou část z jejích celkových zdrojů, z nichž financovala v roce 2014 svou činnost, činily tržby za její výkony a zboží. Žalobkyně se domnívá, že stěžovatel pochybil, když podle § 75 odst. 3 ZDPH vůbec nepostupoval. Ke stěžovatelově námitce, podle níž městský soud nesprávně při svém výpočtu poměrného koeficientu vycházel ze zaokrouhlených údajů, žalobkyně podotýká, že se stěžovatel dopustil zcela stejného pochybení, když sám vyšel z matematicky (tj. na celé jednotky dolů) zaokrouhlené hodnoty 9 %, kterou žalobkyně uvedla ve své výroční zprávě.

[11] Nejvyšší správní soud na tomto místě podotýká, že žalobkyně ve svém vyjádření vykročila i mimo rámec přezkumu napadeného rozsudku, který je vymezen uplatněnými kasačními námitkami, a sporovala i způsob, jakým městský soud provedl vlastní výpočet poměrného koeficientu podle § 75 odst. 3 ZDPH. Namítá, že městský soud nesprávně posoudil její žalobní námitku, podle které nelze činnost žalobkyně rozdělit na neekonomickou činnost (provozování veřejnoprávního televizního vysílání) a na ní zcela nezávislou činnost ekonomickou (vysílání obchodních sdělení); setrvává na názoru, že hodnota činnosti žalobkyně představované veřejnoprávním vysíláním není dána výší přijatých televizních poplatků. Nejvyšší správní soud k tomu může pouze uvést, že žalobkyně není v nynějším řízení o kasační stížnosti v postavení stěžovatele, a proto nyní nemůže svým vyjádřením rozšiřovat meze kasačního přezkumu napadeného rozsudku. V důsledku toho ani nelze vyhovět jejímu návrhu, aby Nejvyšší správní soud „výkladem odstranil nedostatky v posouzení Městského soudu v Praze“.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[12] Kasační stížnost je přípustná a projednatelná.

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti, neboť případná nepřezkoumatelnost napadeného soudního rozhodnutí je vadou, která z povahy věci objektivně brání meritornímu přezkumu ze strany Nejvyššího správního soudu a zpravidla znamená nutnost zrušení napadeného rozhodnutí bez dalšího.

[15] V rozsudku ze dne 12. 10. 2016, č. j. 1 As 230/2016 - 18, Nejvyšší správní soud shrnul, že „rozhodnutí soudu je třeba považovat za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, pokud například není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů nebo při utváření právního závěru, z jakého důvodu soud považoval žalobní námitky za liché či mylné, proč nepovažoval za důvodnou právní argumentaci v žalobě, proč podřadil daný skutkový stav pod určitou právní normu. O nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů se jedná rovněž i v případě, kdy soud opomněl vypořádat některou z uplatněných námitek, nebo pokud odůvodnění napadeného rozhodnutí obsahuje pasáže citované z jiného rozhodnutí, které se však týkalo skutkově i právně odlišné věci, aniž by soud rozvedl způsob aplikace závěrů vyslovených v takovém rozhodnutí na posuzovaný případ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 11. 2012, č. j. 8 Afs 60/2012 - 27). Nedostatkem důvodů se míní i situace, kdy se krajský soud ztotožní s nedostatečným odůvodněním rozhodnutí správního orgánu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 3. 2004, č. j. 1 Afs 3/2003 - 68)“. Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 76, však také zdůrazňuje, že „při posuzování nepřezkoumatelnosti soudních rozhodnutí je nutno postupovat obezřetně a vybrat tyto případy jen vážným vadám rozhodnutí. Zrušením

pokračování

rozhodnutí krajského soudu pro nepřezkoumatelnost se totiž oddaluje okamžik, kdy bude základ sporu správními soudy s konečnou platností vyřešen, což neprospívá zájmu účastníků řízení na projednání věci bez zbytečných průtahů ani veřejnému zájmu na hospodárnosti řízení. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno“.

[16] Optikou výše uvedeného pojetí nepřezkoumatelnosti shledává Nejvyšší správní soud napadený rozsudek městského soudu přezkoumatelným. Jeho odůvodnění je ucelené, přehledně a logicky strukturované a městský soud v něm předestřel své úvahy i navazující právní názory na podstatné žalobní argumenty. Výrok rozsudku pak takovému odůvodnění zcela odpovídá. Nejvyšší správní soud podotýká, že při kasačním přezkumu sice shledal v odůvodnění napadeného rozsudku určité nedostatky (jež jsou pojednány níže), ty ovšem nedosahují intenzity zakládající nepřezkoumatelnost rozhodnutí jako takového.

[17] Důvodnost kasační stížnosti se odvíjí od posouzení, zda ob stojí zrušovací důvod vyjádřený městským soudem v odst. 104 odůvodnění napadeného rozsudku. Městský soud zde uvedl následující: „K námitce žalobce, že žalovaný postupoval v rozporu se zákonem, když vypočtený poměrný koeficient v rozporu s ustanovením § 75 odst. 3 ZDPH zaokrouhlil matematicky a nikoli na celá procenta naboru, jak stanoví ZDPH, soud ověřil z Výroční zprávy, že žalobce v roce 2014 měl celkové výnosy 6 932 775 000 Kč, z toho výnosy z čerpání fondu televizních poplatků byly 6 257 526 000 Kč, což je 90,260 % všech výnosů. Tato činnost ve výši 90,260 % tedy nepředstavuje ekonomickou činnost žalobce podle Šesté směrnice, a tudíž není předmětem DPH. Tržby za vlastní výkony a zboží – tedy vysílání reklamy, vysílání sponzorovaných pořadů a ostatní tržby za vlastní výkony, v celkové částce 624 147 000 Kč představuje vůči čerpání fondu TV poplatků podíl 9,003 %, což je ve smyslu § 75 odst. 3 ZDPH poměrný koeficient. Podle pravidel zaokrouhlování na celé procento naboru podle § 75 odst. 3 ZDPH žalovaný podle soudu pochybil tím, že v daném případě pracoval s hodnotou poměrného koeficientu 9% a nikoli s hodnotou 10%, jelikož procento 9,003 % zaokrouhlil dolů, ačkoli měl toto procento zaokrouhlit naboru, tedy postupoval v rozporu se ZDPH. Soud se proto ztotožnil s námitkou žalobce nesprávného zaokrouhlení procenta, a s ohledem na tuto skutečnost zrušil napadená rozhodnutí a věc vrátil v tomto rozsahu přepočtu žalovanému.“

[18] Nejvyšší správní soud musí v první řadě korigovat třetí větu výše citovaného textu. Městský soud zde totiž nesprávně uvedl, že „[t]ržby za vlastní výkony a zboží – tedy vysílání reklamy, vysílání sponzorovaných pořadů a ostatní tržby za vlastní výkony, v celkové částce 624 147 000 Kč představuje vůči čerpání fondu TV poplatků podíl 9,003 %, což je ve smyslu § 75 odst. 3 ZDPH poměrný koeficient“ (zvýraznění doplněno NSS). Městský soud se v podtržené části textu zmýlil, neboť tržby žalobkyně za vlastní výkony a zboží (624 147 000 Kč) představují 9,003 % podíl z celkových výnosů (6 932 775 000 Kč), a nikoli 9,003 % podíl „vůči čerpání fondu TV poplatků“ (6 257 526 000 Kč). Částka celkových výnosů žalobkyně se totiž neskládá pouze z prostředků čerpaných z fondu televizních poplatků a tržeb za vlastní výkony; patří sem navíc i „jiné výnosy“, jež stěžovatel popsal v odst. [40] odůvodnění svých rozhodnutí (zejména přijaté úroky z uložených volných finančních prostředků, kurzové zisky, výnosy související s vymáháním televizních poplatků, výnosy z prodeje materiálu a dlouhodobého majetku a provozní dotace, to vše poníženo o změnu stavu zásob) ve výši 51 102 000 Kč (Nejvyšší správní soud podotýká, že žalovaný v důsledku zjevné písařské chyby povýšil posledně uvedenou částku v odůvodnění svých rozhodnutí o tři řády, nicméně toto pochybení se neprojevovalo v jeho výsledné úvaze). Přestože městský soud slovní označení částky 6 932 775 000 Kč zaměnil, operoval ve svém výpočtu s odpovídající (správnou) hodnotou, a proto nejde o vadu, pro kterou by bylo třeba napadený rozsudek zrušit.

[19] Stěžovateli je nutno přisvědčit, že se městský soud mýlil i v tvrzení, že stěžovatel „procento 9,003 % zaokrouhlil dolů“. Je totiž pravdou, že stěžovatel pro účely stanovení poměrného

koeficientu ve smyslu § 75 odst. 3 ZDPH sám výslovně v odůvodněních svých rozhodnutí žádnou matematickou operaci neprovedl, neboť při stanovení poměrného koeficientu vyšel z údaje 9 %, který byl uveden ve výroční zprávě. S podílem vyčísleným jako 9,003 % tedy stěžovatel ve svých rozhodnutích neoperoval, a tudíž jej ani nezaokrouhloval dle § 75 odst. 3 *in fine* ZDPH. Striktně vzato tedy byla výtka městského soudu vůči stěžovateli postavena na mylném předpokladu, přijatém městským soudem v důsledku nepochopení dílčí části odůvodnění stěžovatelových rozhodnutí.

[20] Výše popsané pochybení městského soudu mělo za následek, že se soud v odůvodnění napadeného rozsudku již nezabýval kruciólní otázkou, se kterou je nynější stěžovatelova kasační argumentace bytostně spjata. Stěžovatel v kasační stížnosti namítl, že poměrný koeficient postupem dle § 75 odst. 3 ZDPH vlastně vůbec nevypočetl (a tudíž ani nezaokrouhloval), neboť jeho hodnotu zjistil z výroční zprávy. Právě v důsledku toho, že si městský soud nebyl tohoto stěžovatelova postupu vědom, nýbrž se mylně domníval (stejně jako žalobkyně), že poměrný koeficient byl stěžovatelem vypočten a následně nesprávně zaokrouhlen, neměl ani sebemenší důvod posuzovat, zda stěžovatel postupoval souladně se zákonem, když poměrný koeficient toliko převzal z výroční zprávy o hospodaření žalobkyně za rok 2014. Rozřešení této otázky je přitom nezbytné pro určení, zda kasační výrok napadeného rozsudku ob stojí.

[21] Nejvyššímu správnímu soudu se sice v této situaci nabízela možnost zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci městskému soudu k dalšímu řízení, pro nějž by městský soud zavázal k posouzení, zda stěžovatel postupoval správně, když výpočet koeficientu (a následné zaokrouhlení) neprovedl, ale namísto toho jej převzal z výroční zprávy; takový postup se však nejvíce procesně ekonomickým, neboť Nejvyšší správní soud může takové posouzení provést sám v nynějším řízení o kasační stížnosti. V závislosti na jeho výsledku pak může určit, zda by popsaný postup stěžovatele beztak představoval důvod pro zrušení žalobou napadených rozhodnutí (výrok rozhodnutí o žalobě by se tedy v konečném důsledku nezměnil a odůvodnění napadeného rozsudku městského soudu by tudíž stačilo korigovat), anebo zda šlo o postup souladný se zákonem a žaloba tudíž měla být městským soudem zamítnuta. Z uvedeného důvodu Nejvyšší správní soud dále posuzoval, zda stěžovatelovo upuštění od provedení vlastního výpočtu poměrného koeficientu (a konsekvěně od jeho zaokrouhlení dle § 75 odst. 3 *in fine* ZDPH) bylo v souladu se zákonem.

[22] Podle § 75 odst. 3 ZDPH (v rozhodném znění) platilo, že „[p]říslušná 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 použítí tohoto plnění pro ekonomické činnosti plátce (dále jen „poměrný koeficient“). Poměrný koeficient se vypočítá jako procentní podíl zaokrouhlený na celé procento nahoru.“

[23] Ze správního spisu a rozhodnutí stěžovatele vyplývá, že stěžovatel nevzal žalobkyni (v daňovém řízení) tvrzené údaje za odůvodněné a prokázané, avšak jako věrohodnou, objektivní a důkazně relevantní shledal výroční zprávu. Z této zprávy nepochybnil byt' jediný údaj; v odůvodnění svých rozhodnutí z ní tedy vyšel a konstatoval, že údaj o hodnotě žalobkyni uskutečněných zdanitelných plnění za rok 2014 (624 147 000 Kč) shledal věrohodným, dále z výroční zprávy převzal i vyčíslení celkových výnosů žalobkyně za předmětný rok (6 932 775 000 Kč), a stejným způsobem čerpal z výroční zprávy také v jednotkách procent vyjádřený podíl, který hodnota uskutečněných zdanitelných plnění představuje z celkových výnosů (9 %).

[24] Nejvyšší správní soud nepochybuje o tom, že stěžovatel převzal údaj o 9 % podílu ekonomické činnosti na celkové činnosti žalobkyně (jak byl uveden ve výroční zprávě) až poté, co si jednoduchým matematickým výpočtem ověřil, že se velmi blíží nezaokrouhlenému podílu

pokračování

hodnoty 624 147 000 na hodnotě 6 932 775 000 (tyto dvě hodnoty z výroční zprávy rovněž přejal). Ostatně pokud by tak neučinil, vystavoval by se riziku, že z výroční zprávy převezme údaj stížený početní chybou zpracovatele této zprávy. I kdyby však naznačené ověření stěžovatel neprovedl, musel by *prima facie* nabýt pochybnosti o tom, zda první z uvedených hodnot skutečně představuje přesně (tedy bezesbytku či zaokrouhlení) podíl devíti setin z hodnoty druhé, a musel by tak být veden k matematickému ověření správnosti přejímaného údaje. Nejvyšší správní soud tedy má za to, že stěžovatel věděl nebo musel vědět o tom, že skutečný podíl uskutečněných zdanitelných plnění na celkových výnosech žalobkyně za rok 2014 nebyl právě 9 %. Rozhodl se ale tento podíl přesněji nevyčíslit, ačkoli § 75 odst. 3 *in fine* ZDPH zjevně předpokládá, že výpočet poměrného koeficientu může vést k výsledku nespadaajícímu do množiny celých čísel. Další zcela zjevnou indicí svědčící o tom, že z výroční zprávy přejatý podíl 9 % byl již v této zprávě zaokrouhlen, lze čerpat i ze skutečnosti, že veškeré procentuální údaje uváděné ve výroční zprávě jsou uváděny v celých číslech (s jedinou, a zcela pochopitelnou, typovou výjimkou, a sice v případě údajů větších než 0 % ale současně menších než 1 %); s ohledem na nominální výši relevantních částek je přitom nanejvýš nepravděpodobné, že se nejedná o důsledek jejich zaokrouhlení zpracovatelem výroční zprávy.

[25] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud uzavírá, že si stěžovatel musel být vědom toho, že ve výroční zprávě uvedený podíl 9 % není skutečným (přesným) podílem hodnoty žalobkyně přijatých zdanitelných plnění na jejich celkových výnosech. Podle § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“), však platí, že „[s]práva daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady“ (zvýraznění doplněno Nejvyšším správním soudem). Tomuto dílčímu účelu (cíli) správy daní se stěžovatel zpronevěřil, když na přesný výpočet procentního podílu rezignoval a jako poměrný koeficient vzal z výroční zprávy procentní podíl zaokrouhlený dolů. V konečném důsledku tak zapříčinil nezákonný rozdíl mezi jím uplatněným 9% poměrným koeficientem a správně zaokrouhleným 10% poměrným koeficientem. Zcela irelevantní je stěžovatelův poukaz na to, že již samotné do výpočtu vstupující údaje jsou zaokrouhleny na celé tisíce Kč; dvěma jednoduchými matematickými operacemi lze totiž ověřit, že mezní hodnoty intervalu daného jejich zaokrouhlením jsou zcela marginální a vždy se budou pohybovat nad 9 %:

624 147 999	÷	6 932 775 000	x 100 (%)	= 9,00285959085648 %
624 147 000	÷	6 932 775 999	x 100 (%)	= 9,00284388374914 %

[26] Nejvyšší správní soud shrnuje, že podstata stěžovatelovy kasační obrany spočívá v ozřejmení, že nepostupoval způsobem, který mu byl v napadeném rozsudku vytknut, nýbrž způsobem jiným (převzetím údaje o podílu hodnoty žalobkyně přijatých zdanitelných plnění na jejich celkových výnosech z výroční zprávy); tento jiný způsob však Nejvyšší správní soud shledal rovněž nezákonným, a proto je třeba uzavřít, že zrušující výrok napadeného rozsudku městského soudu ob stojí.

[27] Odůvodnění napadeného rozsudku (a jeho závazný právní názor) je nicméně třeba korigovat tak, že vyjde-li v dalším řízení žalovaný opět z hodnot přijatých zdanitelných plnění a celkových výnosů za rok 2014 tak, jak jsou prezentovány ve výroční zprávě, musí na jejich základě vypočítat skutečný podíl (tedy nepřevzít nepřesný, resp. na jednotky procent dolů zaokrouhlený, podíl dle výroční zprávy) a tento zaokrouhlit v souladu s § 75 odst. 3 *in fine* ZDPH.

[28] Na okraj Nejvyšší správní soud podotýká, že provedený přezkum napadeného rozsudku a v něm obsaženého vypořádání jednotlivých žalobních námitek byl omezen na stěžovatelem uplatněné kasační námítky. Z tohoto rozsudku Nejvyššího správního soudu tudíž nelze

vyvozovat jakékoli právní závěry co do správnosti posouzení zbývajících (s kasační stížností přímo nesouvisejících) žalobních námitek.

IV. Závěr a náklady řízení

[29] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl. Dílčí právní názor městského soudu a z něj vyvěrající závazný právní názor pro další řízení u žalovaného přitom v odůvodnění tohoto rozsudku korigoval.

[30] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud s přihlédnutím ke kritériu procesního úspěchu ve věci, zakotvenému v § 60 odst. 1 s. ř. s. (použitelný přiměřeně i v řízení o kasační stížnosti, srov. § 120 téhož zákona). Procesně úspěšná žalobkyně má tudíž proti stěžovateli právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Ty sestávají z nákladů zastoupení advokátem, který žalobkyni poskytl jeden úkon právní služby spočívající ve vyjádření ke kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. k) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), v rozhodném znění (dále jen „advokátní tarif“)], za který přísluší odměna vypočtená podle § 7 bodu 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, tj. 3100 Kč, k čemuž dále náleží paušální částka náhrady hotových výdajů advokáta ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), to vše zvýšeno o daň z přidané hodnoty (714 Kč), již je zástupce žalobkyně plátcem. Celkem je tedy stěžovatel povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti 4114 Kč, a to do 30 dní od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupce žalobkyně – JUDr. Pavla Dejla, Ph.D., LL.M., advokáta.

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

V Brně dne 30. září 2021

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu