



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Viktora Kučery a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobkyně: **Česká televize**, se sídlem Na Hřebenech II 1132/4, Praha, zast. JUDr. Pavlem Dejlem, advokátem se sídlem Jungmannova 745/24, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 13. 7. 2023, č. j. 10 Af 10/2022-69,

**t a k t o :**

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

**O d ů v o d n ě n í :**

**1. Vymezení věci**

[1] Kasační stížností žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) napadla v záhlaví uvedený rozsudek Městského soudu v Praze. Tímto rozsudkem městský soud zamítl stěžovatelčinu žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 3. 2022, č. j. 8163/22/5300-22443-710132, jímž žalovaný zamítl odvolání stěžovatelky a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 15. 5. 2020 – v souhrnu se jednalo o 18 dodatečných platebních výměrů na daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období leden až prosinec 2016 a leden až červen 2017.

[2] Stěžovatelka byla zřízena ke dni 1. 1. 1992 zákonem č. 483/1991 Sb., o České televizi, jako televize veřejné služby. Je samostatným subjektem nezávislým na státním rozpočtu a její činnost je financovaná především z televizních poplatků, což je rozhodující zdroj příjmů,

jakož i na základě povolených podnikatelských činností (např. reklama a sponzoring), což je doplňkový zdroj příjmů.

[3] Dne 31. 1. 2019 podala stěžovatelka dodatečná daňová přiznání k DPH za shora uvedená zdaňovací období; současně k nim připojila odůvodnění, dle něhož zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 30. 6. 2017 (dále jen „zákon o DPH“), nestanovil povinnost snižovat odpočet z přijatých plnění v případě, kdy vykonává ekonomickou činnost částečně financovanou ze zdrojů, které nejsou úplatou za tuto činnost. Stěžovatelka tak podle svého přesvědčení splnila veškeré podmínky k uplatnění plného nároku na odpočet daně z plnění souvisejících s televizním vysíláním.

[4] Správce daně zahájil daňovou kontrolu a výzvou ze dne 29. 5. 2019, č. j. 5128828/19/2004-60566-110086, stěžovatelce sdělil, že služba veřejnoprávního televizního vysílání není plněním zakládajícím nárok na odpočet daně, a proto po ní požadoval sdělení údajů potřebných pro správné stanovení nároku na odpočet daně v částečné výši. Vycházel přitom z rozsudku Soudního dvora Evropské unie (SDEU) ze dne 22. 6. 2016, *Český rozhlas*, C-11/15, který se zabýval otázkou veřejnoprávního vysílání Českého rozhlasu, které je postaveno na stejných principech jako veřejnoprávní vysílání České televize; to znamená, že závěry uvedeného rozsudku, podle něhož činnost veřejnoprávního vysílání není poskytováním služeb za protiplnění, tj. úplatu, ve formě rozhlasových poplatků, lze užít i v této věci. Televizní poplatek není úplatou za poskytovanou službu, a je tedy třeba vycházet z toho, že se nejedná o ekonomickou činnost, která by podléhala za běžných okolností DPH, jak v návaznosti na závěry SDEU judikoval Nejvyšší správní soud (NSS); srov. rozsudek ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 Afs 124/2014-178, č. 3506/2017 Sb. NSS, podle něhož v dané situaci nárok na odpočet DPH vzniknout může, avšak jen v rozsahu odpovídajícím použití přijatých plnění v rámci ekonomické činnosti (nikoli činnosti, která je vykonávána při poskytování veřejné služby v oblasti rozhlasového vysílání – zde televizního vysílání).

[5] V odpovědi ze dne 31. 7. 2019 stěžovatelka setrvala na svém právním názoru, podle něhož má u veškerých přijatých zdanitelných plnění plný nárok na odpočet daně – veškerá zdanitelná plnění byla přijata v souvislosti s jí uskutečňovanou ekonomickou činností jednak v podobě poskytované veřejné služby v oblasti televizního vysílání, jejíž neoddelitelnou součástí jsou i obchodní sdělení a další služby podléhající DPH, jednak v dalších podnikatelských činnostech souvisejících s televizním vysíláním (prodej knih a DVD, pronájem televizní techniky atd.). Pro případ, že by měl být nárok na odpočet daně i přesto krácen, navrhla stěžovatelka stanovení daňové povinnosti na základě poměrného koeficientu podle § 75 zákona o DPH ve znění účinném v období od 1. 7. 2017, tj. ve znění novely provedené zákonem č. 170/2017 Sb.

[6] V reakci na seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 15. 1. 2020, č. j. 149829/20/2004-60566-110086, v němž správce daně vyšel z výnosů podle výročních zpráv stěžovatelky o hospodaření v roce 2016, resp. 2017 a stanovil poměrový koeficient ve výši 11 %, resp. 10 %, stěžovatelka zaslala správci daně vyjádření ze dne 28. 2. 2019 (správně ze dne 28. 2. 2020, pozn. NSS); v něm opětovně uvedla, že vykonává jedinou ekonomickou činnost a nesouhlasí se závěry správce daně stran posouzení charakteru své

pokračování

činnosti. K rozsahu nároku na odpočet daně též setrvala na svém předchozím stanovisku ohledně poměrového koeficientu.

[7] Správce daně své závěry nezměnil, vyhotovil zprávu o daňové kontrole a následně dne 15. 5. 2020 vydal 18 dodatečných platebních výměrů, jimiž stěžovatelce doměřil DPH takto:

- r. 2016, ve zdaňovacích obdobích leden až říjen dodatečně doměřil snížení DPH v součtu ve výši: -34 776 341 Kč, a ve zdaňovacích obdobích listopad a prosinec naopak dodatečně doměřil DPH v součtu ve výši: +34 775 970 Kč, plus penále (6 955 193 Kč).
- r. 2017, ve zdaňovacích obdobích leden, únor a duben doměřil snížení DPH v součtu ve výši: -8 724 811 Kč, a ve zdaňovacích obdobích březen, květen a červen naopak dodatečně doměřil DPH v součtu ve výši: +32 349 275 Kč, plus penále (6 469 854 Kč).

[8] Odvolání stěžovatelky žalovaný zamítl shora uvedeným rozhodnutím ze dne 4. 3. 2022, kterým současně potvrdil dodatečné platební výměry správce daně. Odvolací rozhodnutí žalovaného napadla stěžovatelka žalobou.

## 2. Rozhodnutí městského soudu

[9] V žalobě stěžovatelka v zásadě vycházela ze své dosavadní argumentace, kterou uplatnila též v odvolání a kterou lze shrnout do několika námitek týkajících se (i) posouzení činnosti stěžovatelky spočívající v provozování televizního vysílání, (ii) způsobu stanovení výpočtu nároku stěžovatelky na odpočet daně a (iii) metodiky doměření daně, která vyústila v nezákonné uložení penále.

[10] Městský soud stěžovatelčinu žalobu zamítl podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), protože neshledal důvodnou ani jednu žalobní námitku.

[11] [Ad (i)] K činnosti stěžovatelky městský soud nejprve odkázal na shora uvedený rozsudek SDEU ve věci *Český rozhlas*, jakož i navazující rozsudek NSS č. j. 5 Afs 124/2014-178 s tím, že je jednoznačně vyřešena otázka povahy tzv. koncesionářských (zde televizních) poplatků pro účely DPH. Pokud není tento poplatek úplatou za službu veřejnoprávního vysílání, je potřeba považovat poskytování veřejnoprávního vysílání za neekonomickou činnost. Tím je podle městského soudu zodpovězeno základní východisko, a sice – samotné provozování veřejnoprávního vysílání nelze považovat za ekonomickou činnost. Žalovaný správně posoudil jako odlišnou činnost stěžovatelky spočívající v poskytování veřejnoprávního vysílání a činnost spočívající ve vysílání obchodních sdělení, reklamy, *product placement*, případně vykonávání dalších ekonomických činností v rámci podnikatelské činnosti. Stěžovatelka tak provozuje ekonomickou činnost pouze částečně, byť se tak děje v rámci nebo na základě veřejnoprávního vysílání.

[12] [Ad (ii)] S ohledem na uvedené náleží stěžovatelce jen částečný nárok na odpočet daně, přičemž další spornou otázkou byl právě způsob stanovení jeho výpočtu. Podle městského soudu směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, stejně jako předchozí tzv. šestá směrnice, nestanoví metody a kritéria rozdělení částek DPH uplatněných na vstupu mezi činnosti, které jsou předmětem daně, a činnosti, které předmětem daně nejsou. Je na členských státech, aby způsob výpočtu stanovily samy – viz § 72 odst. 6 zákona o DPH, podle něhož má plátce daně nárok na odpočet DPH u plnění přijatých na vstupu pouze v částečné výši odpovídající rozsahu jejich použití v rámci ekonomické činnosti. Pokud jsou přijatá zdanitelná plnění využita jak v rámci ekonomické činnosti, tak pro účely s ní nesouvisející (smíšená plnění), je možné uplatňovat nárok na odpočet pouze v poměrné výši podle § 75 odst. 3 zákona o DPH, a to na základě poměrného koeficientu, který se vypočte jako podíl ekonomické činnosti stěžovatelky na její celkové činnosti.

[13] V této souvislosti správce daně stěžovatelku vyzval, aby mu sdělila potřebné údaje, což stěžovatelka odmítla; trvala na tom, že má plný nárok na odpočet daně a pro případ poměrného nároku odkázala na znění § 75 zákona o DPH účinné od 1. 7. 2017. Podle městského soudu se tento způsob výpočtu nabízel a „*nebylo tedy od věci*“, aby o něm správce daně potažmo žalovaný minimálně uvažoval. To posilují i další kroky zákonodárce – byť novelou provedenou zákonem č. 80/2019 Sb. byly ze zákona o DPH vypuštěny změny, které do něho byly doplněny s účinností od 1. 7. 2017 zákonem č. 170/2017 Sb., současná právní úprava se k danému způsobu výpočtu vrátila (viz čl. II přechodných ustanovení novely zákona o DPH provedené zákonem č. 355/2021 Sb.).

[14] Nedostatek naznačených úvah shledal městský soud ve věci sp. zn. 9 Af 47/2018 a pro tuto vadu rozsudkem ze dne 17. 1. 2022, č. j. 9 Af 47/2018-149, zrušil stěžovatelkou tehdy žalovaná rozhodnutí týkající se zdaňovacích období červenec až prosinec roku 2011. Nyní souzená věc je však podle městského soudu jiná. Stěžovatelka námitku k poměrnému koeficientu uplatnila opakovaně (např. v odpovědi ze dne 31. 7. 2019, ve vyjádření ke kontrolním zjištěním ze dne 28. 2. 2020 a v odvolání), tj. opakovaně navrhla svůj náhled na věc, a „[a]č byla konfrontována později s tím, jak tuto otázku orgány daňové správy posuzují, přesto žádné podklady nepředložila (byť k prokázání rozsahu ekonomické činnosti atp. byla správcem daně vyzvána již dne 29. 5. 2019) v souladu se svým stěžejním přístupem, tj. že vykonává ekonomickou činnost jako celek“ (bod 93. odůvodnění rozsudku městského soudu).

[15] Správce daně tak vycházel z výkazu výnosů podle výročních zpráv stěžovatelky za rok 2016 a 2017. Stěžovatelčin návrh na aplikaci § 75 zákona o DPH ve znění účinném od 1. 7. 2017 přitom odmítl s tím, že je třeba aplikovat znění zákona účinného pro předmětná zdaňovací období; v opačném případě by došlo k porušení ústavně zakotveného zákazu retroaktivity. Navíc upozornil na nesoulad nové úpravy s unijním právem. To žalovaný potvrdil. Uvedl k tomu, že teoreticky - při určování poměrného koeficientu - bylo také možné vycházet z vysílacího času stěžovatelky, ovšem tento způsob nepovažoval za dostatečně spolehlivý. Metodu založenou na výnosech považoval žalovaný za spolehlivější a více vypovídající o skutečném stavu, což vysvětlil v bodě 56. odůvodnění odvolacího rozhodnutí. Tento bod městský soud do svého odůvodnění v podstatě převzal, načež v bodě 97. odůvodnění rozsudku uzavřel, že žalovaný zkrátka akcentoval přístup, kdy o podílu ekonomické činnosti na celkové činnosti stěžovatelky nejvýstižněji vypovídají výnosy.

pokračování

Následně se pak městský soud znovu vrátil k možnému využití vysílacího času a s odkazem na to, že hospodářská činnost stěžovatelky zahrnuje širší činnosti (např. prodej knih, DVD, prodej práv a ostatní prodej služeb – pronájem techniky, nemovitostí apod.), konstatoval: *„Je tedy nesporné, že zdaleka ne všechna hospodářská činnost žalobkyně se týká přímo vysílání, proto podle názoru městského soudu nelze dostatečně objektivně a určitě odvozovat poměr ekonomické činnosti žalobkyně od doby vysílání, jak žalobkyně navrhovala“* (bod 98. odůvodnění rozsudku městského soudu).

[16] Nakonec městský soud akceptoval použití výnosové metody i s poukazem na judikaturu, konkrétně rozsudek NSS ze dne 22. 4. 2022, č. j. 2 Afs 170/2019-47, jehož závěry lze vztáhnout i na nyní posuzovanou věc, v níž stěžovatelka navrhla takovou metodu určení poměru, která neobstojí. Na závěr městský soud dodal, že zde nebyl prostor pro uplatnění zásady *in dubio mitius* a *in dubio pro libertate* (neexistovaly různé způsoby výkladu pro uplatnění daňového odpočtu a konstrukce daňové neutrality).

[17] [Ad (iii)] K metodice doměření daně městský soud ve shodě s žalovaným konstatoval, že správce daně nemá možnost si tuto metodiku zvolit. Postup je dán § 76 odst. 9 zákona o DPH, který musí být aplikován i v případě stěžovatelky. V opačném případě by správce daně vykázal daň v nesprávné výši ve vztahu ke konkrétnímu zdaňovacímu období. Nelze proto provést vypořádání odpočtu „najednou“ již při doměření dle dodatečného daňového přiznání za leden příslušného kalendářního roku. Při zpracování dodatečného přiznání, resp. doměření daně za leden 2016 a dále „postupně“ za následující zdaňovací období musí být postupováno tak, aby částka změny kráceného odpočtu uplatněného za již vypořádaný kalendářní rok (2016) odpovídala rozsahu změny údajů o uskutečněných plněních v daném zdaňovacím období, který změnu částky odpočtu vyvolal. Ve výsledku tak hodnota vypořádacího koeficientu postupně rostla s tím, jak postupovaly opravy jednotlivých zdaňovacích období roku. Byť stěžovatelka poukázala na negativní (praktické) důsledky tohoto postupu na její daňové povinnosti, proti správnosti a zákonnosti tohoto postupu ve skutečnosti nic konkrétního nenamítla.

[18] Městský soud se proto s postupem správce daně i žalovaného ztotožnil. Připustil sice, že k doměření daně a stanovení penále došlo v důsledku změny právního názoru na povahu činnosti stěžovatelky, nicméně penále by nevzniklo, pokud by došlo k doměření na základě stěžovatelkou podaných dodatečných přiznání podle § 251 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Jinými slovy, pokud by stěžovatelka v dodatečných daňových přiznáních opakovaně neuplatňovala plné nároky na odpočet daně, které jí nenáleží, k vyměření penále by nedošlo; ostatně tento postup byl aprobován i NSS v rozsudku ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 355/2018-55. Na závěr městský soud připomněl možnost – s ohledem na okolnosti věci – požádat o prominutí penále (i úroku z prodlení).

### 3. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného a replika

[19] V kasační stížnosti stěžovatelka uvedla, že městský soud nevyhověl její žalobě na základě nesprávně zjištěného skutkového stavu a nesprávného právního posouzení. Podle

stěžovatelky městský soud nesprávně vyřešil jednak otázku způsobu snížení nároku na odpočet daně, jednak otázku oprávněnosti předepsání penále; v logice napadeného rozsudku, která vychází z žalobních námitek, se tedy jedná o námitky ad (ii) a (iii), k nimž stěžovatelka uvedla následující.

[20] [Ad (ii)] Je primárně na daňovém subjektu, aby stanovil, v jakém poměru použil přijatá plnění k ekonomické a neekonomické činnosti, což může správce daně korigovat; viz rozsudek NSS č. j. 5 Afs 124/2014-178. Za korekci metody zvolené daňovým subjektem přitom nelze považovat její kompletní nahrazení metodou odlišnou. Takový postup by neměl nic společného s dodržením zásady legality daně a stejný závěr je třeba učinit i ve světle zásady *in dubio pro libertate*, resp. *in dubio mitius*. Platí-li tyto zásady pro volbu mezi dvěma možnými interpretacemi zákona, tím spíše musí platit pro volbu mezi dvěma metodami snížení nároku daňového subjektu na odpočet daně v situaci, kdy zákon žádnou metodu nestanovil a soudní praxe explicitně judikuje, že je volba příslušné metody na daňovém subjektu. Pokud tedy chtěl žalovaný nárok na odpočet daně poměrně snížit, mohl tak podle názoru stěžovatelky učinit pouze metodou zvolenou pro tento účel právě stěžovatelkou. To žalovaný odmítl, navíc z důvodů, které neobstály, jak se dle stěžovatelky ukázalo v řízení před městským soudem.

[21] Metoda zvolená stěžovatelkou byla souladná s § 75 zákona o DPH ve znění účinném od 1. 7. 2017, jakož i se soudní praxí, přičemž její vhodnost potvrdil i městský soud – ten totiž uvedl, že stěžovatelčina metoda nabízela možný způsob výpočtu nároku na odpočet, což posilují i kroky zákonodárce, který tuto metodu zachoval (za pomoci přechodných ustanovení až do 31. 12. 2024). Podle názoru stěžovatelky jí tedy dal městský soud zapravdu, že neobstojí ani jeden z důvodů, kterými správce daně potažmo žalovaný odůvodnil nepoužití stěžovatelčiny metody, tj. zakázané retroaktivní použití zákona a rozpor s unijní úpravou. S ohledem na to měl logicky městský soud napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení, a to tím spíše, že právě takto rozhodl v jiné související věci sp. zn. 9 Af 47/2018, na kterou sám poukázal. Namísto toho ovšem nepřipustně a svévolně vymyslel jiný důvod pro nepoužití metody zvolené stěžovatelkou – a sice ten, že stěžovatelka údajně nepředložila žádné podklady, které by použití jí navrhované metody umožnily. Tento závěr městského soudu stěžovatelka odmítla jako nepravdivý a odporující skutkovému stavu věci; veškerá potřebná skutková tvrzení žalovanému poskytla, ostatně nic jiného nikdy netvrdil ani sám žalovaný. Ve skutkovém stavu věci nemá oporu ani to, že stěžovatelka navrhla odvozovat poměr své ekonomické činnosti od doby vysílání. Nic takového stěžovatelka neučinila. Městský soud zde zaměnil alternativní metodu žalovaného s metodou zvolenou stěžovatelkou, což jen prokazuje nepochopení podstaty věci a nesprávnost jeho rozsudku.

[22] K nevhodnosti metody použité žalovaným stěžovatelka opakovaně poukázala na rozsudek NSS ze dne 21. 8. 2014, č. j. 9 Afs 36/2013-29, s tím, že pro výši uplatněného nároku je určující výhradně účel použití předmětného plnění. To žalovaný nezohlednil. Použil metodu „výnosovou“, ve skutečnosti se však jednalo o metodu založenou na poměru zdrojů financování převzatého z výročních zpráv, což podle stěžovatelky nelze – viz posledně zmíněný rozsudek NSS nebo rozsudky SDEU ze dne 22. 10. 2015, *Sveda*, C-126/14, a ze dne 16. 9. 2021, *Balgarska natsionalna televizia* (bulharská národní televize, dále jen „BNT“), C-21/20. Stěžovatelka též upozornila, že položka čerpání fondu televizních

## pokračování

poplatků nepředstavuje ostatní výnosy dosažené v roce 2016, resp. 2017, jak tvrdil žalovaný. Jedná se o pouhou účetní operaci bez věcného vztahu k rozhodným zdaňovacím obdobím – mezi okamžikem výběru televizního poplatku, jeho použitím a čerpáním fondu televizních poplatků je časový nesoulad. Pro výpočet daňové povinnosti tak postrádá jakoukoli relevanci, což nelze ospravedlnit ani odkazem na rozsudek NSS č. j. 2 Afs 170/2019-47, jako to učinil městský soud.

[23] [Ad (iii)] Městský soud aproboval penále, protože žalovaný, resp. správce daně nedoměřil daň ve výši uplatněné v dodatečných daňových přiznáních, ale ve výši jiné. Podle stěžovatelky však doměření daně v jiné výši nic nezměnilo na tom, že daňový nedoplatek nebyl důsledkem nesplnění povinnosti stěžovatelky tvrdit rozhodné skutečnosti, nýbrž revize nesprávného právního názoru správce daně na povahu televizních poplatků. Byla to přitom iniciativa stěžovatelky, která vedla k přehodnocení právního názoru zastávaného dlouhá léta správcem daně a následně i ke zcela novému způsobu vyčíslení daňové povinnosti za období předcházející 1. 7. 2017. Stěžovatelka se tak podle svého názoru nedopustila jednání sankcionovatelného daňovým penále. Navíc sankcionované nedoplatky ani nebyly skutečnou dlužnou daní – fakticky se jednalo pouze o formální výsledek metodiky použité správcem daně pro vyčíslení daňové povinnosti. Ve skutečnosti však stěžovatelka za rok 2016 žádný nedoplatek na dani neměla a nedoplatky za některá ze zdaňovacích období roku 2017 byly způsobeny použitím výše uvedené metodiky pouze na prvních šest měsících, což celkový výsledek významně zkreslilo.

[24] Závěrem stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek městského soudu, jakož i rozhodnutí žalovaného a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[25] Žalovaný ve svém vyjádření naopak navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

[26] [Ad (ii)] Nejprve žalovaný připomněl, že pro účely DPH bylo potřeba vyčíslit celkovou činnost stěžovatelky, aby bylo možné stanovit podíl její ekonomické činnosti. K tomu správce daně využil údaje z výročních zpráv, s čímž se ztotožnil také NSS. Současně žalovaný poukázal na to, že stěžovatelka v daňovém řízení nepředložila žádné důkazy, které by prokazovaly, že by tento postup byl nesprávný. Stěžovatelka k tomu měla dostatečný procesní prostor, včetně možné konfrontace s výpočtem poměrného koeficientu, který navrhl správce daně, čehož nevyužila. V případě stěžovatelkou navrhované metody výpočtu pak žalovaný setrval na tom, že ji nelze aplikovat pro rozpor se zákazem retroaktivity a s unijní úpravou. Z hlediska namítané absence věcného a časového vztahu k rozhodným zdaňovacím obdobím žalovaný zdůraznil, že není relevantní, zda jsou televizní poplatky použity na financování činnosti stěžovatelky v tom kalendářním roce, ve kterém byly přijaty, či později. Zásadní je poměr, jaký tvoří přijaté televizní poplatky a tržby z ekonomické činnosti na celkové činnosti stěžovatelky v kalendářním roce.

[27] [Ad (iii)] K otázce předsání penále žalovaný odkázal na posouzení městského soudu, jakož i rozsudek NSS č. j. 4 Afs 355/2018-55. Stěžovatelka uplatnila dodatečná daňová přiznání na základě právního názoru, který následně neobstál; správce daně jí proto doměřil daň a uložil penále ve zdaňovacích obdobích, kde došlo k doměření nedoplatku na dani.

Jinou možnost ani neměl, neboť penále vzniká ze zákona, nastane-li některá z podmínek v § 251 odst. 1 daňového řádu.

[28] V replice stěžovatelka setrvala na své argumentaci týkající se penále. Podobně i ve vztahu k výpočtu nároku na odpočet daně opakovala v mnoha ohledech dosavadní argumenty. V první řadě znovu upozornila, že městský soud ignoroval meze přezkumu i obsah spisu, pokud její žalobě nevyhověl s tím, že pro použití své metody nedodala dostatečné podklady. Dále zopakovala, že položka čerpání z fondu televizních poplatků představuje pouhý účetní údaj, který nebyl pro stanovení nároku na odpočet relevantní. Relevantní je účel použití přijatých zdanitelných plnění, jak plyne z judikatury SDEU, zejména rozsudku *BNT*, C-21/20, tak z judikatury NSS – srov. uvedený rozsudek č. j. 9 Afs 36/2013-29, či rozsudek ze dne 10. 10. 2013, č. j. 9 Afs 8/2013-42, č. 2944/2014 Sb. NSS. Pokud by tedy dle stěžovatelky chtěl NSS aprobovat použitou „výnosovou“ metodu, která ve skutečnosti spočívala v poměru zdrojů financování její činnosti, musel by věc předložit rozšířenému senátu (§ 17 s. ř. s.).

#### 4. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[29] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku krajského, resp. městského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatelka byla účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí městského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté NSS přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil přitom, zda rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k následujícímu závěru.

[30] Kasační stížnost není důvodná.

[31] Podstatou věci je spor stěžovatelky ohledně výše jejího nároku na odpočet DPH za jednotlivá zdaňovací období: leden až prosinec 2016 a leden až červen 2017. V zásadě se jedná o spor navazující na dlouhou sérii sporů Českého rozhlasu, jehož veřejnoprávní vysílání stojí na stejných principech jako v případě stěžovatelky (s odlišným formátem výstupu směrem ke koncovým uživatelům), přičemž určujícím je zejména shora zmíněný rozsudek SDEU ve věci *Český rozhlas*, C-11/15, potažmo rozsudek NSS č. j. 5 Afs 124/2014-178, který se týkal právě nároku na odpočet Českého rozhlasu za zdaňovací období března až prosince 2006; ze závěrů těchto rozsudků je zřejmé, že činnost veřejnoprávního vysílání stěžovatelky není poskytováním služeb za protiplnění, resp. poskytováním služby za úplatu. Nejedná se tedy o ekonomickou činnost, jak správně uvedl už městský soud s tím, že stěžovatelka ekonomickou činnost provozuje pouze částečně.

[32] Stěžovatelce tak nemohl vzniknout nárok na odpočet v plné výši, ale pouze ve výši poměrné – a to v rozsahu odpovídajícím přijetí plnění v rámci její ekonomické činnosti. Právě způsob snížení nároku na odpočet daně, resp. stanovení onoho poměru, v jakém bylo konkrétní přijaté plnění použito ve vztahu k ekonomické a neekonomické činnosti, je první kasační námitkou stěžovatelky.

pokračování

#### 4.1 . Způsob (metoda) stanovení výpočtu nároku na odpočet daně

[33] To, jakým způsobem (metodou) má být odpočet DPH snížen (vypočten), v obecnosti vyplývá především z judikatury SDEU – srov. rozsudek ve věci *Český rozhlas* či rozsudek ze dne 13. 3. 2008, *Securenta*, C-437/06. Je především věcí členských států Evropské unie, aby způsob tohoto výpočtu stanovily ve vnitrostátní právní úpravě. Není-li však takový mechanismus upraven (jako v tomto případě, kdy zákon o DPH neobsahoval konkrétní metodu snížení odpočtu v případě, že je přijetí plnění na vstupu použito jak pro ekonomické, tak pro jiné činnosti), je primárně na daňovém subjektu, aby tuto metodu stanovil a poměrně odpočet snížil, přičemž jeho výpočet může být daňovými orgány korigován (viz rozsudek NSS č. j. 5 Afs 124/2014-178, str. 12). Jako korekci výpočtu přitom podle stěžovatelky nelze považovat úplné nahrazení jí zvolené metody metodou jinou – to podle ní popírá zásadu legality, resp. zásadu *in dubio pro libertate* (*in dubio mitius*); pokud zákon nestanovil žádnou metodu, byla její volba na stěžovatelce – žalovaný nárok na odpočet mohl poměrně snížit pouze jí zvolenou metodou.

[34] Nejvyšší správní soud se s touto argumentací stěžovatelky neztotožňuje a připomíná, že zákon základ pro poměrné snížení nároku na odpočet daně obsahoval, jak je zřejmé z § 72 odst. 6 zákona o DPH, který ve znění účinném pro nyní posuzovanou věc (do 30. 6. 2017), stanovil: „*Použije-li plátce přijaté zdanitelné plnění jak pro účely, které zakládají nárok na odpočet daně, tak pro jiné účely, je oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně jen v části připadající na použití s nárokem na odpočet daně (dále jen „odpočet daně v částečné výši“), pokud zákon nestanoví jinak. Příslušná výše odpočtu daně v částečné výši se stanoví postupem podle § 75 nebo 76.*“ Podle § 75 odst. 1 a 3 zákona o DPH, ve znění účinném pro nyní posuzovanou věc (do 30. 6. 2017), přitom platilo:

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

„(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.*“

[35] Za účelem výpočtu poměrného koeficientu proto bylo nutné stanovit podíl ekonomické činnosti daňového subjektu na jeho celkové činnosti a bylo primárně na stěžovatelce, jak se k tomu postaví a případně poskytne náležitou součinnost správci daně; ten po stěžovatelce v rámci daňové kontroly již ve výzvě ze dne 29. 5. 2019 požadoval „*doložení a prokázání údajů potřebných pro správné stanovení nároku na odpočet daně v částečné výši*“. Této výzvě nelze z pohledu NSS ničeho vytknout. Naopak odpovídala základnímu východisku celé věci – totiž, že stěžovatelce v souvislosti s veřejnoprávním vysíláním nevzniká nárok na odpočet DPH; k tomu srov. shora uvedenou judikaturu a dále též např. rozsudek SDEU ze dne 8. 5. 2019, *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach*, C-566/17, bod 46, podle něhož „...při absenci zvláštních pravidel výslovně stanovených

*v použitelné daňové úpravě, která by se týkala kritérií a metod rozdělení DPH zaplacené na vstupu mezi ekonomické a neekonomické činnosti, může osoba povinná k dani obdržet od příslušných vnitrostátních daňových orgánů individuální daňové rozhodnutí, v němž se analyzuje její specifická situace a sdělí se jí, jak správně postupovat podle zákona. Kromě toho podle informací, které má Soudní dvůr k dispozici, si může osoba povinná k dani zvolit vhodnou metodu pro účely provedení takového rozdělení. Za těchto podmínek, a zejména s ohledem na článek 86 zákona o DPH, se zdá, že taková absence pravidel nebrání osobě povinné k dani, aby určila výši odpočitatelné DPH“ (důraz přidán).*

[36] Správce daně stěžovatelce sdělil, jak správně postupovat podle zákona, nicméně stěžovatelka setrvala na svém názoru, že jí náleží plný nárok na odpočet. Pro případné snížení nároku na odpočet pak pouze odkázala na způsob stanovení poměrného koeficientu, jak je upraven po novele č. 170/2017 Sb., která s účinností od 1. 7. 2017 změnila § 75 odst. 1 zákona o DPH takto:

*„(1) Použije-li plátce přijaté zdanitelné plnění v rámci své ekonomické činnosti jak pro účely činností, které jsou předmětem daně, tak pro účely činností, které předmětem daně nejsou, má nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití pro činnosti, které jsou předmětem daně. Pro určení rozsahu použití se použije ekonomicky zdůvodnitelné kritérium. Pro plátce uvedené v § 5 odst. 5 se rozsah použití pro činnosti, které jsou předmětem daně, stanoví jako podíl hodnoty přijatých plnění určených k tvorbě, pořízení a zpřístupnění programového obsahu vysílaného na programu, v jehož rámci lze podle zvláštního právního předpisu (zákona č. 231/2001 Sb., o provozování rozhlasového a televizního vysílání a o změně dalších zákonů, pozn. NSS) uskutečňovat zdanitelná plnění, nebo na internetu, a hodnoty celkových přijatých plnění určených k tvorbě, pořízení a zpřístupnění programového obsahu vysílaného na všech programech nebo na internetu“ (důraz přidán).*

[37] Podle § 5 odst. 5 zákona o DPH, ve znění účinném od 1. 7. 2017, platilo, že „[p]rovozovatelé rozhlasového a televizního vysílání ze zákona (č. 231/2001 Sb., o provozování rozhlasového a televizního vysílání a o změně dalších zákonů, pozn. NSS) se ve vztahu k činnosti jimi prováděného rozhlasového a televizního vysílání vždy považují za osoby povinné k dani uskutečňující ekonomickou činnost, a to i v případě, kdy jim za tuto činnost nenáleží úplata.“

[38] Jednoduše vyjádřeno, s účinností od 1. 7. 2017 vnitrostátní zákonodárce rozhodl, že činnost Českého rozhlasu a České televize (stěžovatelky) spočívající ve veřejnoprávním vysílání bude pro účely zákona o DPH považována na základě právní fikce za činnost ekonomickou.

[39] Touto změnou došlo k významnému posunu v dosavadní právní úpravě, přičemž aplikaci nové úpravy zpětně také na nyní posuzovaná zdaňovací období správce daně odmítl jednak proto, že je nutné vycházet ze znění zákona účinného pro daná zdaňovací období, jednak pro nesoulad s unijním právem, protože bylo znění § 75 změněno další novelou zákona o DPH účinnou od 1. 4. 2019. To správce daně stěžovatelce vysvětlil v seznámení s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 15. 1. 2020, v němž jí rovněž sdělil, že poměrový koeficient stanovil pomocí jejích výnosů v roce 2016 a 2017 zveřejněných ve výročních zprávách o hospodaření. Stěžovatelka přitom po celou dobu daňového řízení nenabídla nic

pokračování

jiného – jinou vhodnou metodu a podklady k ní; zůstala u prostého odkazu na novou právní úpravu účinnou od 1. 7. 2017 a v ní obsaženou metodu s tím, že je připravena neprodleně vyčíslit rozsah nároku na odpočet daně, který by jí náležel v případě jejího použití (viz blíže odpověď stěžovatelky ze dne 31. 7. 2019). K tomu ovšem nedošlo, neboť správce daně tuto metodu odmítl, jak již bylo uvedeno, a za dané důkazní situace vzal za určující metodu výnosovou. Tu akceptoval též žalovaný a nakonec i městský soud, což považuje Nejvyšší správní soud za stěžejní.

[40] Posuzoval-li městský soud rovněž metodu vycházející z vysílacího času, nutno poznamenat, že šlo o další možnou metodu, kterou zvažoval žalovaný, jak správně poukázala stěžovatelka v kasační stížnosti. V žádném případě se nejednalo o metodu, kterou navrhovala stěžovatelka, jak v rozporu se skutkovým stavem věci uvedl městský soud. V tomto ohledu je tedy třeba jeho odůvodnění korigovat. To platí i pro úvahy městského soudu stran toho, že „nebylo od věci“ uvažovat o metodě navržené stěžovatelkou – a to s poukazem na kroky zákonodárce nebo zrušující rozsudek městského soudu ze dne 17. 1. 2022, č. j. 9 Af 47/2018-149. Za prvé, tento rozsudek Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 27. 3. 2024, č. j. 10 Afs 79/2022-56, zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení (nelze z něj tedy dovozovat žádné zavazující závěry). Za druhé, a to především, je potřeba připomenout, že metodu navrženou stěžovatelkou správce daně nepoužil, protože vycházel z právní úpravy účinné pro posuzovanou věc, nikoli z právní úpravy nové (účinné až od 1. 7. 2017), kterou měl navíc za problematickou z hlediska unijního práva. Právě toto byly dva hlavní důvody pro nepoužití metody navržené stěžovatelkou (nikoli nepředložení podkladů, viz výše odpověď stěžovatelky ze dne 31. 7. 2019), na což ostatně sama poukazuje v kasační stížnosti.

[41] Nejvyšší správní soud na rozdíl od stěžovatelky s oběma uvedenými důvody souhlasí, stejně jako s použitím výnosové metody, kterou ve výsledku akceptoval i městský soud. Ačkoli se městský soud dopustil dílčích pochybení, jeho celkový závěr, podle něhož žalovaný, resp. správce daně mohl použít tzv. výnosovou metodu, obstojí. To platí tím spíše, že tento závěr konvenuje relevantní judikatuře NSS, na což poukázal městský soud i žalovaný – v podrobnostech srov. rozsudky ze dne 26. 11. 2021, č. j. 4 Afs 130/2021-59, ze dne 14. 1. 2022, č. j. 4 Afs 129/2021-53, ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 355/2018-55, ze dne 25. 2. 2022, č. j. 2 Afs 160/2021-58, nebo ze dne 22. 4. 2022, č. j. 2 Afs 170/2019-47.

[42] Dlužno dodat, že jde o rozsudky, které se týkají skutkově i právně srovnatelných věcí Českého rozhlasu, resp. České televize v případě posledně uvedeného zamítavého rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 170/2019-47, proti němuž stěžovatelka podala ústavní stížnost, kterou Ústavní soud usnesením ze dne 12. 7. 2022, sp. zn. III. ÚS 1612/22, odmítl jako zjevně neopodstatněný návrh. Pátý senát Nejvyššího správního soudu neshledal důvod, proč by se od uvedených rozsudků druhého a čtvrtého senátu měl odchýlit. Naopak, souhlasí s jejich závěry, které aprobovaly metodu výpočtu poměrného koeficientu podle § 75 zákona o DPH plynoucí z poměru výnosů z ekonomické činnosti na celkových výnosech stěžovatelky. Tuto metodu judikatura označila za přezkoumatelnou, zákonnou, logicky a srozumitelně vysvětlenou a vycházející z veřejně dostupných údajů obsažených ve výročních zprávách o hospodaření; současně judikatura zohlednila, že správce daně potažmo

žalovaný uvedenou metodu výpočtu poměrného koeficientu zvolil až poté, co bezúspěšně poskytl stěžovatelce prostor k uplatnění vlastní metody, a dále též vysvětlila, proč v daném případě nebylo možno využít metodu poměrného snížení odpočtu dle novely zákona o DPH provedené zákonem č. 170/2017 Sb. – srov. v tomto směru právě rozsudek č. j. 2 Afs 170/2019-47, v jehož odůvodnění pod body [53] a [58] NSS konstatoval:

*„...Za situace, kdy mu stěžovatelka nedoložila potřebné doklady prokazující výši plnění, která byla použita jak pro plnění zakládající nárok na odpočet v plné výši [§ 72 odst. 5 zákona o DPH], tak pro plnění použita pro činnosti, které nejsou ekonomickou činností ve smyslu § 5 odst. 2 zákona o DPH, vyšel žalovaný z veřejně dostupných údajů o hospodářské činnosti stěžovatelky za předmětné zdaňovací období, tedy zejména z výroční zprávy. Žalovaný přitom pro výpočet poměrného koeficientu ve smyslu § 75 zákona o DPH vyšel z výnosové metody, kterou považoval pro stěžovatelku za příznivější. V rámci této metody zohlednil žalovaný výnosy stěžovatelky, tak jak byly uvedeny ve výroční zprávě, přičemž porovnal jednak celkové výnosy, a jednak výnosy z čerpání fondu televizních poplatků. Použitá metoda žalovaného spočívala ve stanovení poměru na základě poměru výnosů z ekonomické činnosti stěžovatelky na jejich celkových výnosech. Takto v rozhodnutích předestřený postup výpočtu poměrného koeficientu dle § 75 zákon o DPH považuje Nejvyšší správní soud za přezkoumatelný a zákonný, neboť žalovaný logicky a srozumitelně vysvětlil celý postup výpočtu, přičemž vycházel z veřejně dostupných údajů obsažených ve výroční zprávě...“*

*„...Metodu vyplývající z novely č. 170/2017 Sb. nebylo možno využít proto, že se jednalo v době rozhodování žalovaného o neúčinnou právní úpravu. To, že určitá metoda byla později zákonodárcem vtělena do zákona, nic nevypovídá o tom, zda výnosová metoda aplikovaná žalovaným byla, či nebyla vhodná, a to především s ohledem na podklady doložené stěžovatelkou a další zjiřitelné skutečnosti, na jejichž základě žalovaný metodu stanovil. Žalovaný tak nebyl povinen metodu podle novely č. 170/2017 Sb. aplikovat...“*

[43] Obdobně lze odkázat také např. na rozsudek č. j. 4 Afs 355/2018-55, bod [79], v němž NSS výstižně uzavřel, že „[ž]alovaný v napadených rozhodnutích k návrhu stěžovatele o použití metody vyplývající z novely č. 170/2017 Sb. vyslovil, že ji není možno využít proto, že se jedná v době jeho rozhodování o neúčinnou právní úpravu (viz odst. [63] napadených rozhodnutí). Uvedené odůvodnění považuje Nejvyšší správní soud za dostačující. Je tomu tak proto, že využití tzv. výnosové metody pro účely poměrného snížení nároku na odpočet daně z přidané hodnoty žalovaný v napadených rozhodnutích podrobně vyložil a tyto jeho úvahy jsou srozumitelné a logické a při absenci zákonné úpravy obsahující konkrétní metodu poměrného snížení odpočtu i věcně správné za situace, kdy stěžovatel jinou alternativu nenabídl, ač mohl.“

[44] Citované závěry dopadají *mutatis mutandis* i na nyní posuzovaný případ a tvrdí-li stěžovatelka opak, pomíjí shora naznačenou skutkovou a právní provázanost věcí danou především tím, že stěžovatelka setrvala tzv. na svém, aniž žalovanému, resp. správci daně poskytla jakoukoli relevantní součinnost stran doložení podkladů v závislosti na vlastní metodě, kterou by si sama určila, vyjma metody podle § 75 odst. 1 zákona o DPH, ve znění účinném od 1. 7. 2017, u níž jí však bylo vysvětleno, že ji aplikovat nelze, a jinou alternativu stěžovatelka nenabídla, „ač mohla“. Proto správce daně využil výnosovou metodu vycházející ze zpráv o hospodaření, kterou již judikatura akceptovala, a to na úrovni různých senátů Nejvyššího správního soudu.

pokračování

[45] S ohledem na obsah kasační stížnosti a repliky navíc Nejvyšší správní soud doplňuje, že nevidí důvod pro předložení věci do rozšířeného senátu, na což výslovně poukazovala stěžovatelka – byť poněkud paradoxně pro případ, že by chtěl aprobovat použití výnosové metody. Situace se má totiž zcela opačně. Pokud by kasační soud tuto metodu neakceptoval, postupoval by v rozporu s právním názorem opakovaně vyjádřeným v rozhodnutích NSS, a nezbylo mu, než věc postoupit k rozhodnutí rozšířeného senátu v souladu s § 17 odst. 1 s. ř. s. Současná judikatura jasně stojí na tom, že z výnosové metody v daném případě vyjít lze, a naopak nelze využít metodu stěžovatelky odkazující na v dané době neúčinnou novelu zákona o DPH provedenou zákonem č. 170/2017 Sb. Nelze vycházet z budoucí změny zákona o DPH (od 1. 7. 2017), nýbrž z hmotněprávní úpravy účinné pro nyní posuzovaná zdaňovací období (do 30. 6. 2017).

[46] Jakkoli se může zdát, že se jedná „jen“ o výpočet poměru snížení nároku na odpočet daně, ve výsledku jde o otázku splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně, u nichž – i s ohledem na respektování ústavně zakotveného zákazu retroaktivity (viz bod [56] odůvodnění rozsudku NSS č. j. 4 Afs 130/2021-59) – není možné zpětně aplikovat novou právní úpravu účinnou až od 1. 7. 2017. Tato úprava v rozhodné době neplatila, proto logicky nepřipadá v úvahu ani její analogické použití jakožto návodu či vodítka. Nehledě na to, že se jednalo o zásadní změnu, jak bylo naznačeno, nikoli interpretativní novelu v tom smyslu, že se takto postupovalo či mělo postupovat už dříve.

[47] Problematicčnost nově přijaté metody nadto dokládá i důvodová zpráva k další novele zákona o DPH provedené zákonem č. 80/2019 Sb., v níž bylo navrženo vypustit veškeré změny, které byly do zákona o DPH doplněny s účinností od 1. 7. 2017 zákonem č. 170/2017 Sb. Na základě poslanecké iniciativy, a to včetně vypuštění, resp. zrušení § 75 odst. 1 tohoto zákona pro neslučitelnost se směrnicí 2006/112/ES; srov. blíže důvodovou zprávu (sněmovní tisk č. 206/0, 8. volební období 2017 – 2021, digitální repozitář, [www.psp.cz](http://www.psp.cz)), z níž odvozoval své pochyby i žalovaný (viz bod [49] odvolacího rozhodnutí). Ostatně ke zrušení § 75 odst. 1 zákona o DPH, ve znění účinném od 1. 7. 2017, také došlo, ovšem zákonodárce současně v přechodném ustanovení novely č. 80/2019 Sb. (Čl. VI, bod 14.) stanovil: „*U provozovatele vysílání ze zákona podle zákona upravujícího provozování rozhlasového a televizního vysílání se při výpočtu odpočtu daně v poměrné výši do 31. prosince 2021 použije § 75 odst. 1 věta poslední zákona č. 235/2004 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.*“ Podobné prodloužení použití § 75 odst. 1 zákona o DPH, ve znění účinném od 1. 7. 2017, přineslo i přechodné ustanovení (Čl. II, bod 4.) následující novely č. 355/2021 Sb.: „*U provozovatele vysílání ze zákona podle zákona upravujícího provozování rozhlasového a televizního vysílání se při výpočtu odpočtu daně v poměrné výši do 31. prosince 2024 použije § 75 odst. 1 věta poslední zákona č. 235/2004 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti zákona č. 80/2019 Sb.*“

[48] Stěžovatelka má tedy pravdu v tom, že metoda dle § 75 odst. 1 zákona o DPH, ve znění účinném od 1. 7. 2017, se v praxi používá a používat bude do 31. 12. 2024. To však ještě samo o sobě neznamená, že tato metoda mohla a měla být použita i na předcházející zdaňovací období. Jak již bylo opakovaně vysvětleno a současně potvrzeno judikaturou, je

nutno vycházet z tehdy účinné hmotněprávní úpravy, která sice bližší metodu nestanovila, avšak aplikační praxe a posléze i judikatura aprobovala jako vhodnou tzv. výnosovou metodu.

[49] Nic na tom nemění ani stěžovatelkou odkazovaná judikatura s tím, že pro výši uplatněného nároku je určující účel použití zdanitelných plnění, nikoli výnosy; nehledě na to, že položka čerpání z fondu televizních poplatků představuje podle stěžovatelky pouhou účetní operaci bez věcného a časového vztahu k rozhodným zdaňovacím obdobím. Z hlediska DPH je pro danou věc dle názoru NSS důležité stanovení poměru podílu ekonomické činnosti stěžovatelky na její celkové činnosti, k čemuž správci daně posloužily údaje z výročních zpráv za rok 2016 a 2017. Z těchto zpráv plyne, že stěžovatelka svou činnost financuje ze tří zdrojů, z nichž největší část 85 %, resp. 88 % tvoří televizní poplatky, pouze 11 %, resp. 10 % z celkových výnosů stěžovatelky tvoří tržby vyplývající z její ekonomické činnosti. Na základě toho tedy správce daně stanovil poměr použití smíšených plnění v rámci ekonomické činnosti stěžovatelky.

[50] Této metodě aplikované správcem daně přitom nelze rozumět jako jedinému paušálně správnému způsobu výpočtu; tak ji správce daně ani žalovaný neprezentoval (ten ostatně zvažoval i možnost vycházet z vysílacího času stěžovatelky, avšak metodu založenou na výnosech považoval za spolehlivější). Správce daně dal stěžovateli dostatečný prostor pro zvolení a přdestření vlastních výpočtových metod, které měla podpořit doklady. Jelikož tak však stěžovatelka neučinila, resp. správce daně její přístup na základě zřetelně a opakovaně komunikovaných důvodů shledal nedostatečným, přistoupil k hledání vlastní metody poměrného snížení nároku na odpočet DPH. Zvolil přitom výnosovou metodu, která má ve svém jádru logickou a zcela legitimní úvahu v návaznosti na to, jaké podklady měl správce daně k dispozici. Dílčí argument ohledně účelu užití zdanitelných plnění a nemožnosti zahrnout televizní poplatky do výpočtu tak v tomto kontextu nelze považovat za důvodný, jelikož na jeho základě nelze vystavět komplexní, logickou a celistvou metodu poměrného odpočtu DPH, kterou měla stěžovatelka navrhnout (srov. shodně bod [55] rozsudku NSS č. j. 2 Afs 170/2019-47).

[51] Stěžovatelka žádnou vhodnou metodu poměrného snížení odpočtu nenavrhla; současně ovšem setrvala na užitou výnosovou metodu, což nelze akceptovat – a to ani ve světle jí odkazovaných rozsudků NSS č. j. 9 Afs 8/2013-42 a č. j. 9 Afs 36/2013-29; v obou věcech se sice též jednalo o otázku výše nároku na odpočet DPH, pro jejíž zodpovězení byl důležitý účel použití předmětného plnění. Nicméně, jak již bylo uvedeno, tento argument v daném případě neobstojí – opět pouze neguje správcem daně použitou metodu, aniž by na základě něho bylo možno využít metodu jinou, tím méně podloženou jakýmkoli podklady ze strany stěžovatelky. Stanovení výpočtové metody správcem daně se přitom odvíjí právě od předložených, zjištěných a dostupných informací o činnosti stěžovatelky, které za dané důkazní situace správce daně našel ve veřejně dostupných výročních zprávách.

[52] Navíc ani jeden z posledně uvedených rozsudků NSS se nezabýval značně specifickou situací veřejnoprávního vysílání Českého rozhlasu a České televize, tedy subjektů veřejné služby, ale subjektů jiných (jednak společnosti s ručením omezeným, jednak obecně prospěšné společnosti, které pobíraly dotace). Totéž platí i ve vztahu k rozsudku SDEU ve věci *Sveda*, C-126/14, který se týkal sporu společnosti zřízené za účelem dosahování

pokračování

zisku, jež uzavřela smlouvu o státní dotaci na vybudování zážitkové stezky za poznáním baltské mytologie.

[53] Pokud jde o další judikaturu SDEU, zejména pak stěžovatelkou opakovaně zmíněný rozsudek ve věci *BNT*, C-21/20, nutno poznamenat, že tento rozsudek z části navazuje na rozsudek ve věci *Český rozhlas*, na který také adresně odkazuje s tím, že činnost vnitrostátního veřejnoprávního poskytovatele televizního vysílání spočívající v poskytování audiovizuálních mediálních služeb televizním divákům, která je financována státem formou dotace a diváci neplatí za televizní vysílání žádný poplatek, nepředstavuje poskytnutí služby za úplatu ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice Rady směrnice Rady 2006/112/ES. Jinými slovy – Soudní dvůr potvrdil, že činnost veřejnoprávního vysílání není poskytováním služeb za úplatu, takže nepředstavuje zdanitelné plnění ve smyslu uvedené směrnice. Toto základní východisko bylo v nyní souzené věci respektováno, stejně jako to, že je na členských státech, aby samy stanovily metody a kritéria rozdělení částek DPH zaplacených na vstupu mezi zdanitelná plnění a plnění, která nepodléhají DPH, což rozsudek ve věci *BNT* taktéž potvrdil. A vyslovil-li v odůvodnění tohoto rozsudku (bod 52) Soudní dvůr, že způsob financování nákupů televize, ať už z ekonomických činností, nebo dotací obdržенých ze státního rozpočtu, není pro určení nároku na odpočet relevantní, rozhodně tím neposkytl návod ke konkrétnímu výpočtu nároku na odpočet daně se zohledněním dotací v poměrné výši.

[54] V důkazní nouzi, k níž zásadně přispěla stěžovatelka svým přístupem popsaným shora, tak správce daně – podle názoru Nejvyššího správního soudu vycházejícího z relevantní judikatury – mohl využít metodu výpočtu poměrného koeficientu na základě poměru výnosů z ekonomické činnosti na celkových výnosech stěžovatelky. Její první námitka týkající se způsobu (metody) stanovení výpočtu nároku na odpočet daně proto není důvodná.

#### 4.2 . K povinnosti uhradit penále

[55] Důvodná není ani druhá kasační námitka stěžovatelky, která rozporuje zákonnost penále, jež je povinna uhradit z částky doměřené daně – k tomu srov. § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu, dle kterého „[d]aňovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani, ve výši 20 %, je-li daň zvyšována“.

[56] V daném případě stěžovatelce byla daň zvyšována, i když jen v některých zdaňovacích obdobích roku 2016 a 2017, jak bylo rekapitulováno výše (viz blíže bod [7]). Správce daně proto v souladu se zákonem v rámci některých dodatečných platebních výměrů rozhodl o povinnosti stěžovatelky uhradit penále (§ 251 odst. 3 daňového řádu). Jinou možnost ostatně ani neměl, jak případně poznamenal žalovaný s tím, že penále vzniká ze zákona (*ex lege*). Naopak, pokud je doměřována daň podle dodatečného daňového přiznání, povinnost uhradit daň z částky, která je v něm uvedena, nevzniká – viz § 251 odst. 4 daňového řádu. V souzené věci však tato podmínka splněna nebyla.

[57] K doměření daně došlo nad rámec daňových tvrzení stěžovatelky uplatněných v jejích dodatečných daňových přiznáních. V nich stěžovatelka vycházela z toho, že splnila veškeré podmínky k uplatnění plného nároku na odpočet daně z plnění souvisejících s televizním vysíláním. Na základě toho na řádcích 40-44 daňového přiznání přesunula částky uplatňovaného nároku na odpočet daně ze sloupce pro krácený nárok do sloupce pro plný nárok na odpočet daně a provedla další úpravy tak, aby její daňová povinnost byla stanovena způsobem, jakým je stanovena u plátců, jímž náleží plný nárok na odpočet daně. Činnost stěžovatelky – služba v oblasti veřejného televizního vysílání – v rozsahu financovaném televizními poplatky ovšem není poskytnutím služby za úplatu; nejedná se o ekonomickou činnost stěžovatelky, která by byla předmětem daně, jak již bylo vysvětleno shora s odkazem na judikaturu SDEU a NSS (srov. rozsudky ve věci *Český rozhlas*, C-11/15, a č. j. 5 Afs 124/2014-178).

[58] Dodatečná daňová přiznání stěžovatelky tak nemohla obstát, a proto také stěžovatelce vznikla povinnost uhradit penále. Původně sice správce daně považoval plnění odpovídající zaplaceným televizním poplatkům za plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet. To znamená, že se jednalo o předmět daně, přičemž ke změně náhledu správce daně došlo až ve světle uvedené judikatury SDEU a NSS. Tato revize původního právního názoru správce daně však nic nemění na tom, že stěžovatelka neměla plný nárok na odpočet, protože její činnost, která je vykonávána při poskytování veřejné služby v oblasti televizního vysílání, není ekonomickou činností. Stěžovatelka si přesto v dodatečných daňových přiznáních nárokovala plný odpočet daně, což nebylo možné; nelze tudíž důvodně namítat, že se nedopustila jednání, jehož důsledkem je daňové penále (shodně srov. rozsudek NSS č. j. 4 Afs 355/2018-55, zejm. body [88] a [89]). Opak je pravdou, a pokud stěžovatelka uvádí, že penále je jen formálním výsledkem použité metodiky, nelze než konstatovat, že proti metodice samotné stěžovatelka nic relevantního nenamítá a tato vychází z § 76 odst. 9 zákona o DPH, podle kterého bylo na místě postupovat – ostatně sama stěžovatelka odkazovala na nutnost dodržení zásady legality, která správce daně zavazuje, aby postupoval při správě daní v souladu se zákony a jinými právními předpisy (§ 5 odst. 1 daňového řádu).

## 5. Závěr a náklady řízení

[59] Na základě výše uvedeného Nejvyšší správní soud uzavírá, že neshledal podanou kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 větou poslední s. ř. s. zamítl.

[60] Výrok o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti se opírá o § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s. Účastník, který měl ve věci plný úspěch, má právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem od účastníka, který ve věci úspěch neměl. Úspěšnému žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady přesahující jeho běžnou úřední činnost v tomto řízení nevznikly, takže mu Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

## Poučení:

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

pokračování

V Brně dne 11. listopadu 2024

JUDr. Viktor Kučera  
předseda senátu