ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Petra Mikeše a Milana Podhrázkého v právní věci žalobkyně: **Česká televize**, se sídlem Na Hřebenech II 1132/4, Praha 4, zastoupená 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, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 2. 2023, čj. 5932/23/5300-22443-710132, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 13. 11. 2023, čj. 17 Af 6/2023-96,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] V nyní projednávané věci panuje tento spor: Žalobkyně, jakožto veřejnoprávní televize, nezískává příjmy pouze z koncesionářských poplatků, ale také ze zdanitelných plnění (např. propagace sponzorů pořadu, prodej DVD, prodej licencí k vysílání seriálů atd.). Zatímco koncesionářské poplatky nebyly v rozhodné době (zdaňovací období leden až prosinec 2015) předmětem daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), tak výše uvedené příklady zdanitelných plnění byly předmětem této daně. U těchto zdanitelných plnění bylo proto nutné určit poměr, v jakém je žalobkyně použila na své neekonomické činnosti (tj. veřejnou službu v podobě televizního vysílání) a na své ekonomické činnosti (výše popsaná podnikatelská činnost). Podle tohoto poměrného koeficientu se následně mělo určit, v jaké výši má žalobkyně odvést DPH.

[2] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) vydal dvanáct dodatečných platebních výměrů, kterými žalobkyni doměřil snížení DPH a penále za výše uvedená zdaňovací období. Proti těmto výměrům podala žalobkyně odvolání, které žalovaný zamítl rozhodnutím ze 7. 2. 2018. Proti tomuto rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu, které městský soud vyhověl a rozsudkem z 14. 7. 2021, čj. 10 Af 9/2018-107, napadené rozhodnutí žalovaného zrušil. Městský soud v tomto rozsudku shledal, že žalovaný nesprávně zaokrouhlil hodnotu poměrného koeficientu. Žalovaný následně ve věci vydal nové, v záhlaví uvedené, rozhodnutí, ve kterém zohlednil závazný právní názor městského soudu. Proti tomuto rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu, kterou městský soud zamítl v záhlaví uvedeným rozsudkem.

[3] Městský soud úvodem konstatoval, že se opětovně zabýval argumentací žalobkyně ohledně metody výpočtu poměrného koeficientu, ačkoliv se touto otázkou zabýval již ve svém prvním rozsudku. Oproti situaci posuzované v prvním rozsudku totiž došlo ke změně skutkového stavu, neboť žalobkyně v řízení, které následovalo po vydání prvního rozsudku, nově navrhla metodu výpočtu poměrného koeficientu podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“) ve znění od 1. 7. 2017 (dále „posuzovaná metoda“). Tato metoda byla v ZDPH zakotvena zákonem č. 170/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní (dále „novelizační zákon“). Pozn. NSS: Posuzovaná metoda považuje veřejnoprávní činnost žalobkyně za ekonomickou činnost. I tato činnost by tedy měla být předmětem DPH.

[4] Městský soud uvedl, že daňové orgány umožnily žalobkyni, aby po vydání prvního rozsudku městského soudu zvolila metodu výpočtu poměrného koeficientu. Správce daně v novém řízení, na základě pokynu žalovaného, seznámil žalobkyni se svými zjištěními, na které žalobkyně reagovala svým podáním. Daňové orgány tedy neznemožnily žalobkyni, aby zvolila metodu výpočtu; žalobkyní zvolenou metodu toliko neakceptovaly, což směly. Městský soud přitom souhlasí se žalovaným, že posuzovanou metodu nešlo použít. Tento závěr vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu z 9. 10. 2023, čj. 5 Afs 184/2022-40 (dále „první rozsudek pátého senátu“), jímž byl zrušen žalobkyní odkazovaný rozsudek městského soudu z 11. 5. 2022, čj. 8 Af 38/2018-336. Z prvního rozsudku pátého senátu, který se odkazuje na další judikaturu Nejvyššího správního soudu či Soudního dvora EU (dále jen „SDEU“), vyplývá, že vzhledem k zákazu retroaktivity či povinnosti eurokonformního výkladu nelze posuzovanou metodu použít. Totéž vyplývá i z důvodové zprávy k následné novele ZDPH. Ani skutečnost, že se posuzovaná metoda má užívat do 31. 12. 2024, ještě neznamená, že ji lze použít na ta zdaňovací období, která předcházela nabytí účinnosti novelizačního zákona.

[5] Městský soud se neztotožnil s argumentem, že užití posuzované metody bylo vhodné i před touto novelizací ZDPH. Z prvního rozsudku pátého senátu totiž vyplývá, že až novelizační zákon zakotvil pro účely ZDPH fikci, že veřejnoprávní vysílání je ekonomickou činností. Posuzovanou metodu tak nelze použít, neboť je založena na fikci, která v posuzovaných zdaňovacích obdobích neplatila. Městský soud nepřisvědčil ani odkazům žalobkyně na svoji vlastní judikaturu. Rozsudek z 24. 3. 2021 čj. 9 Af 11/2018-216, zrušil Nejvyšší správní soud rozsudkem z 14. 1. 2022, čj. 4 Afs 129/2021-53. Proti rozsudku z 17. 1. 2022, čj. 9 Af 47/2018-149, byla podána kasační stížnost. Lze přitom předpokládat, že se Nejvyšší správní soud bude ve svém přezkumu držet své výše zmiňované judikatury (pozn.

NSS: Nejvyšší správní soud zrušil rozsudkem z 27. 3. 2024, čj. 10 Afs 79/2022-56, odkazovaný rozsudek městského soudu a vrátil mu věc k dalšímu řízení).

[6] Jestliže tedy nelze aplikovat posuzovanou metodu výpočtu, tak za této situace stále platí ten právní názor, který městský soud uvedl v bodech 90-104 svého prvního rozsudku. Žalovaný správně užil výnosovou metodu výpočtu. Městský soud se pro stručnost odkázal na příslušné body svého prvního rozsudku, kde se zabýval námitkami ohledně toho, zda je činnost žalobkyně jednou nedělitelnou ekonomickou činností či námitkami ohledně penále.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[7] Proti tomuto rozsudku městského soudu podala žalobkyně (dále „stěžovatelka“) kasační stížnost. Městský soud se v nyní napadeném rozsudku zabýval pouze otázkou, zda se měla použít posuzovaná metoda. Měl se však zabývat i námitkami proti výnosové metodě, kterou k výpočtu použil žalovaný. V tomto ohledu se přitom stěžovatelka argumentačně opírala o rozsudek SDEU z 16. 9. 2021, ve věci C-21/20, *Balgarska natsionalna televizia* (dále jen rozsudek „*BNT*“), na jehož závěry nemohl městský soud ve svém prvním rozsudku reagovat. Dle rozsudku *BNT* platí, že nárok veřejnoprávní televize na odpočet DPH nelze snížit poměrem zdrojů financování, ale poměrem účelu použití přijatých plnění. Vydání rozsudku *BNT* tedy představuje relevantní důvod, pro který se městský soud měl zabývat také touto částí argumentace. Stěžovatelka též sporuje závěr městského soudu, že je obecně vázán svým prvním rozsudkem ve věci. Městský soud naopak mohl své předchozí posouzení revidovat (rozsudek NSS z 16. 1. 2009, čj. 7 Afs 83/2007-153).

[8] ZDPH v rozhodné době nestanovoval způsob, jakým měla stěžovatelka učinit poměrný výpočet. Dle judikatury si tak tento způsob mohla určit sama, přičemž daňové orgány směly tento zvolený způsob korigovat pouze v dílčích aspektech [rozsudky SDEU z 13. 3. 2008, ve věci C-437/06, *Securenta*, a z 8. 5. 2019, ve věci C-566/l7, *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach* (dále jen „*Związek*“) a na ně navazující rozsudky NSS z 30. 8. 2016, čj. 5 Afs 124/2014-178, č. 3506/2017 Sb. NSS a čj. 4 Afs 129/2021-53].

[9] Výnosová metoda, kterou prosazoval žalovaný, je dle stěžovatelky nesprávná. V rozporu s výše popsanou judikaturou ji navíc nesprávně aplikoval na všechna posuzovaná plnění. Žalovaný využil tzv. výnosovou metodu, tj. poměrný výpočet postavil na poměru zdrojů příjmů stěžovatelky. Městský soud tomuto přisvědčil, ačkoliv z judikatury vyplývá, stejně jako z § 75 ZDPH, že pro poměrný výpočet je důležitý pouze účel použití přijatých zdanitelných plnění (rozsudky SDEU *Securenta*; *BNT*; z 22. 10. 2015, ve věci C-126/14, *Sveda*; z 10. 11. 2016, ve věci C-432/15, *Baštová*). Tyto závěry SDEU respektuje i judikatura Nejvyššího správního soudu (rozsudky z 21. 8. 2014, čj. 9 Afs 36/2013-29; z 10. 10. 2013, čj. 9 Afs 8/2013-42, č. 2944/2014 Sb. NSS; výše zmiňovaný rozsudek čj. 5 Afs 124/2014-178). Jelikož je problematika výběru DPH harmonizována na unijní úrovni, tak vnitrostátní orgány musí tuto judikaturu SDEU respektovat. Ostatně nesprávnost použití výnosové metody přiznal ve svém rozhodnutí i sám žalovaný, jestliže konstatoval, že „*z hlediska nároku na odpočet daně není relevantní, z jakých zdrojů jsou přijatá plnění hrazena či jak je o nich účtováno, neboť jediným kritériem je způsob jejich použití*.“ Jestliže výnosová metoda odporuje judikatuře, tak ji městský soud nemohl aprobovat pro údajnou nepoužitelnost posuzované metody.

[10] Stěžovatelka má za to, že žalovaný ve skutečnosti neužil jím deklarovaný výpočet, v němž by zohlednil poměr výnosů z podnikatelské činnosti stěžovatelky vůči jejím celkovým výnosům za rok 2015. Žalovaný naopak zohlednil poměr tržeb vůči tzv. Čerpání fondu vysílacích poplatků. Čerpání fondu poplatků je však pouhou účetní položkou, která nereflektuje dosažené výnosy, resp. nezohledňuje změny ve finančních prostředcích stěžovatelky. Městský soud tedy aproboval takový způsob výpočtu, který ve skutečnosti nevedl ke snížení nároku stěžovatelky na odpočet daně.

[11] Stěžovatelka užila tuto metodu výpočtu koeficientu: poměr hodnoty plnění přijatých za účelem zajištění vysílání na programech ČT1, ČT2, ČT4 Sport a na internetu (v souvislosti s nímž stěžovatelka dosahovala protiplnění za vysílání obchodních sdělení) ku hodnotě plnění přijatých za účelem zajištění vysílání na všech programech stěžovatelky a na internetu. Tato metoda vedla ke stanovení podílu použití těch plnění, které stěžovatelka získávala z podnikatelské činnosti (např. product placement). Do těchto plnění se promítly náklady na výrobu pořadů, nikoliv náklady na výrobu daných obchodních sdělení, neboť náklady na daná sdělení byly zanedbatelné (např. položení reklamní lahve na stůl televizního komentátora). Díky daným pořadům stěžovatelka následně získávala i další plnění (např. prodejem DVD či poskytnutím vysílacích licencí).

[12] Stěžovatelka se při koncipování výše popsané metody inspirovala nyní posuzovanou metodou. Ačkoliv ZDPH v rozhodné době nezakotvoval posuzovanou metodu, tak užití této metody odpovídalo zákonu, a zároveň bylo v souladu s výše popsanou judikaturou či zásadou *in dubio mitius*. Městský soud se nezabýval tím, zda je posuzovaná metoda skutečně použitelná.

[13] Městský soud se argumentačně opřel o první rozsudek pátého senátu. Z tohoto rozsudku vyplývá, že na základě novelizačního zákona došlo ke změně § 5 odst. 5 ZDPH, kdy se nárok veřejnoprávních médií na odpočet DPH již neměl vázat na skutečný rozsah úplatné činnosti, ale nově se měl vázat na její předpokládaný rozsah. Dle názoru Nejvyššího správního soudu proto nelze posuzovanou metodu použít pro ta zdaňovací období, na které se tato metoda přímo nevztahuje. Nejvyšší správní soud nicméně, dle stěžovatelky, v prvním rozsudku pátého senátu přehlédl, že změna § 5 odst. 5 ZDPH neměla na výpočet poměrného koeficientu vliv. Spolu se změnou tohoto ustanovení totiž došlo k pouhé formulační změně § 75 ZDPH, dle které je nárok na odpočet daně stále vázán na rozsah skutečného, nikoliv předpokládaného, použití přijatelného plnění pro ekonomickou činnost (dodání zboží či poskytnutí služby za úplatu - § 2 odst. 1 ZDPH ve znění novelizačního zákona). Pokud by tomu tak nebylo, tak by stěžovatelka měla po dobu účinnosti novelizačního zákona nárok na plný odpočet daně. Novelizační zákon tedy neovlivnil tuto hmotněprávní úpravu, a proto lze posuzovanou metodu použít i na ta zdaňovací období, která předcházela nabytí účinnosti novelizačního zákona.

[14] Stěžovatelkou zvolená metoda tak nebyla postavena na fikci, jak uvedl městský soud, ale na skutečnosti, že se jednalo o vhodný způsob, jak naplnit zákonné požadavky. Je tedy irelevantní, zda ZDPH obsahoval srovnatelnou metodu; šlo o volbu stěžovatelky, na kterou dle výše zmíněné judikatury měla právo. Není také pravdou, že by posuzovaná metoda byla v rozporu s unijním právem. Změna v § 5 odst. 5 ZDPH neměla žádný vliv na chápání toho, co je předmětem daně, přičemž posuzovaná metoda byla v ZDPH zachována i poté, co došlo k vypuštění sporné formulace v § 5 odst. 5 ZDPH (k tomuto vypuštění došlo na základě zákona č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony).

Stěžovatelka též nesouhlasí s tím, že neslučitelnost posuzované metody s unijním právem vyplývala také z důvodové zprávy k zákonu č. 80/2019 Sb. Z této důvodové zprávy naopak vyplývá, že stanovení jediné metody by odporovalo požadavku na obecnost zákona, neboť s ohledem na judikaturu by si tuto metodu měl zvolit daňový subjekt. S ohledem na její vhodnost přitom ZDPH opakovaně zachoval posuzovanou metodu prostřednictvím svých přechodných ustanoveních. Pokud by tato úprava nebyla eurokonformní, tak by nedocházelo k prodlužování její účinnosti. Stejně tak by případný rozpor této úpravy shledala Evropská komise, která se účastnila řízení v související věci *Český rozhlas* (rozsudek SDEU z 22. 6. 2016, ve věci C-11/15). Závěr o rozporu posuzované metody s unijním právem městský soud ani žalovaný neopřeli o žádné právní ustanovení či judikaturu.

[15] Stěžovatelka rovněž nesouhlasí se způsobem, jakým městský soud vypořádal její námitky ohledně ji uloženého daňového penále. Svůj závěr o tom, že k uložení penále postačuje pouhé doměření daně, aniž by bylo nutné zkoumat okolnosti věci, opřel městský soud pouze o důvodovou zprávu k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád. Dle judikatury Nejvyššího správního soudu platí, že smyslem penále je sankcionovat daňový subjekt za to, že v daňovém přiznání neuvedl údaje odpovídající skutečnosti (usnesení rozšířeného senátu NSS z 24. 11. 2015, čj. 4 Afs 210/2014-57, č. 3348/2016 Sb. NSS). Dále platí, že penále se má stanovovat tehdy, pokud daňový orgán odhalí ze své vlastní iniciativy, tj. bez přičinění daňového subjektu, že daňový subjekt přiznal daň v nesprávné výši (rozsudek z 2. 3. 2017, čj. 1 Afs 250/2016-48, č. 3567/2017 Sb. NSS). V nyní projednávané věci však ani jedna z těchto situací nenastala. Stěžovatelka nemůže nést negativní důsledky toho, že zákonodárce nereguloval povahu televizních poplatků a ani metodu pro poměrné snížení nároku na odpočet daně. Tuto metodu přitom, dle rozsudků *Securenta* a *Związek*, měl zákonodárce upravit.

[16] Naopak daňová přiznání stěžovatelky odpovídala správní praxi v posuzované době. Pakliže by stěžovatelka nepodávala dodatečná daňová přiznání, pak by se daňové orgány těmito otázkami již hlouběji nezabývaly. Až iniciativa stěžovatelky tedy vedla ke změně předchozí nesprávné správní praxe. Nedoplatky, které jsou sankcionovány nyní posuzovaným penálem, navíc ve skutečnosti nebyly dlužnou daní. V nyní projednávané věci byl stěžovatelce vyměřen přeplatek v celkové výši cca. 37 mil. Kč a nedoplatek v celkové výši cca. 36 mil. Kč. V tomto kontextu lze penále ve výši cca. 7 mil. Kč. považovat za zcela absurdní. Na takové případy dopadá judikatura Ústavního soudu, dle které je při nalézání práva třeba vycházet z individuálních rozměrů případu a ne pouze mechanicky přebírat psané právo (nález z 19. 6. 2018, sp. zn. IV. ÚS 3375/17). Také s touto judikaturou je nyní napadený rozsudek městského soudu v rozporu.

Vyjádření žalovaného

[17] Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje s napadeným rozsudkem městského soudu. Tento rozsudek je přezkoumatelný. Městský soud vzal v potaz rozsudek *BNT*, resp. odkazem na první rozsudek pátého senátu reflektoval současný vývoj judikatury. Městský soud se od závěrů prvního rozsudku pátého senátu nemohl odchýlit. Svoji metodu poměrného výpočtu, kterou žalovaný pečlivě zdůvodnil, aproboval městský soud ve svém prvním rozsudku. Žalovaný i městský soud dokázali vysvětlil, proč nelze použít posuzovanou metodu. Žalovaný správně vycházel z výroční zprávy stěžovatelky pro rok 2015, konkrétně z procentuálního vyjádření jejích jednotlivých zdrojů příjmu. Tento

postup žalovaného aproboval již Nejvyšší správní soud v prvním rozsudku pátého senátu či v rozsudku z 30. 9. 2021, čj. 2 Afs 278/2020-37.

[18] Z rozsudků SDEU, na které se odkazuje stěžovatelka, vyplývá, že nárok na odpočet daně je možný pouze v rozsahu, ve kterém lze tato přijatá plnění přičíst ekonomickým činnostem. V tomto ohledu odkazuje žalovaný na rozsudek čj. 5 Afs 124/2014-178, ve kterém Nejvyšší správní soud shledal, že praxe žalovaného je v souladu s unijním právem. Dle tohoto rozsudku je primárně na daňovém subjektu, aby prokázal poměr, v jakém použil zdanitelné plnění na ekonomické a neekonomické činnosti. Z tohoto rozsudku však také vyplývá, že daňové orgány mohou tento výpočet upravit tak, aby co nejvíce odpovídal skutečnému poměru či aby se jednalo o vhodný výpočet pro daný případ (rozsudek NSS čj. 4 Afs 129/2021-53). Rozsudek *BNT* není na nyní projednávanou věc příléhavý, neboť v něm šlo o situaci, kdy televizní vysílání bylo financováno ze státního rozpočtu a diváci za něj neplatili poplatek. Posuzovaná metoda je v rozporu se zákazem retroaktivity a zároveň v rozporu s unijní úpravou. Rozpor posuzované metody s unijním právem vyplývá z rozsudku *Český rozhlas*. SDEU v tomto rozsudku shledal, že veřejnoprávní vysílání, za které se platí koncesionářské poplatky, není ekonomickou činností (nepodléhá tedy DPH). Vnitrostátní zákonodárce však na základě novelizačního zákona zavedl fikci, že se jedná o ekonomickou činnost. Pro období, která předcházela nabytí účinnosti novelizačního zákona, je tak třeba vycházet z rozsudku *Český rozhlas*, což také žalovaný učinil.

[19] Žalovaný se však zabýval posuzovanou metodou i věcně. Stěžovatelka měla stanovit takovou metodu, která by co nejvíce odpovídala skutečnému stavu. Namísto toho však stěžovatelka zpochybnila metodu použitou žalovaným, aniž by sama na základě podkladů stanovila daný poměr. Tuto povinnosti přitom primárně měla právě stěžovatelka (rozsudek NSS z 26. 11. 2021, čj. 4 Afs 130/2021-59). Nejvyšší správní soud naopak aproboval výnosovou metodu, tj. metodu užitou žalovaným (rozsudky z 22. 4. 2022, čj. 2 Afs 170/2019-47; čj. 4 Afs 130/2021-59; první rozsudek pátého senátu). Argumenty stěžovatelky, které se týkají časové a věcné souvislosti televizních poplatků, by byly relevantní pro určení daně z příjmů.

[20] Městský soud, dle žalovaného, se rovněž správně vypořádal s otázkou penále. Obdobný postup žalovaného aproboval Nejvyšší správní soud v rozsudku z 4. 2. 2022, čj. 4 Afs 355/2018-55. Šlo o situaci, kdy daňový orgány neuznal nárokovaný odpočet na DPH a doměřil nedoplatek na dani. Daňový subjekt uplatnil dodatečná daňová přiznání, jež opřel o svůj právní názor, který však následně neobstál. V tomto ohledu je argumentace stěžovatelky, že správce daně nezpochybnil její řádná daňová přiznání, irelevantní. Stěžovatelkou odkazované rozsudky se toliko obecně týkají penále; tyto rozsudky však neřeší skutkové aspekty tohoto případu. Pro udělování penále přitom daňové orgány nemají diskreční pravomoc.

Replika stěžovatelky

[21] Dle stěžovatelky je napadený rozsudek městského soudu nepřezkoumatelný, neboť se nevypořádal s judikaturou nadřízeného soudu (nález Ústavního soudu z 26. 11. 2013, sp. zn. II. ÚS 4927/12). Žalovaný zvolil nesprávnou metodu výpočtu. Rozsudek *BNT* je na nyní projednávanou věci aplikovatelný, neboť SDEU v tomto rozsudku konstatoval, že dotace poskytované státem mají stejný charakter jako poplatky vybírané na základě zákona. Z judikatury Nejvyššího správního soudu nelze dovodit, že lze užít metodu

založenou na poměru zdrojů financování. Jeho judikatura naopak akcentuje metodu použití přijatých plnění. Položka Čerpání fondu doplatků, ze které vycházel žalovaný, nevypovídá o výnosech stěžovatelky v roce 2015. Městský soud se zabýval jiným poměrem, než se zabýval žalovaný. Žalovaný se věcně nevypořádal s použitelností metody, kterou zvolila stěžovatelka. Žalovaný se záměrně nevyjádřil ke skutečnosti, že ačkoliv byl stěžovatelce doměřen přeplatek na dani, tak přesto jí bylo vyměřeno i penále.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[22] Kasační stížnost není důvodná.

Nepřezkoumatelnost nyní napadeného rozsudku

[23] Nejvyšší správní soud se úvodem zabýval okruhem námitek, dle kterých se městský soud nevypořádal s částí žalobní argumentace, ačkoliv se s ní vypořádat měl. Dle stěžovatelky měl městský soud v nyní napadeném rozsudku vzít v potaz závěry rozsudku *BNT*, který byl vydán až poté, co městský soud vydal svůj první rozsudek v tomto sporu. Městský soud v takovém případě mohl svůj první rozsudek revidovat.

[24] Tato námitka odpovídá svým charakterem námitce nepřezkoumatelnosti. Judikatura k otázce (ne)přezkoumatelnosti dovodila, že městský (krajský) soud není povinen reagovat na každý dílčí žalobní argument (rozsudek NSS z 22. 10. 2014, čj. 6 Ads 237/2014-9, bod 15 a tam citovaná judikatura). Dále dovodila, že napadený rozsudek je přezkoumatelný, jestliže městský (krajský) soud alespoň implicitně vypořádá danou žalobní argumentaci tak, že vůči ní dokáže odůvodnit svůj odlišný právní názor (rozsudek NSS z 11. 4. 2024, čj. 8 Afs 69/2023-97, bod 46). Dovodila však také, že městský (krajský) soud není svým předchozím rozsudkem ve věci absolutně vázán, neboť je vázán také judikaturou nadřízených soudů (včetně SDEU). Pokud dojde k posunu judikatury nadřízeného soudu, tak městský (krajský) soud by měl tento posun v novém rozsudku reflektovat (usnesení rozšířeného senátu NSS z 8. 7. 2008, čj. 9 Afs 59/2007-56, č. 1723/2008 Sb. NSS). V tomto ohledu tedy Nejvyšší správní soud dává stěžovatelce zapravdu v tom, že závěry prvního rozsudku městského soudu nejsou *a priori* neměnné. Jak ale správně zmínil městský soud v bodě 28 nyní napadeného rozsudku, situace, kdy dojde ke změně původního právního názoru, by měly být výjimkou z pravidla, že městský soud je vázán svým prvním rozsudkem.

[25] Městský soud v bodě 29 nyní napadeného rozsudku shledal, že po vydání jeho prvního rozsudku došlo ke změně skutkového stavu pouze v tom smyslu, že stěžovatelka navrhla použití posuzované metody. Na základě této změny se tedy městský soud v navazujícím rozsudku zejména zabýval právě použitelností posuzované metody. Shledal, že posuzovaná metoda není použitelná. Zároveň ale shledal, že nenastaly žádné změny ve skutkovém nebo právním stavu, které by vedly k závěru, že ani výnosová metoda není použitelná. Městský soud se proto v otázce použitelnosti výnosové metody odkázal na svůj první rozsudek a zdůvodnil, že tato metoda je v souladu s prvním rozsudkem pátého senátu (bod 34 nyní napadeného rozsudku). V prvním rozsudku se městský soud odkázal na body 52 až 54 rozhodnutí žalovaného ze 7. 2. 2018, ve kterých se žalovaný zabýval použitelností výnosové metody. V těchto bodech se žalovaný ztotožnil se správcem daně v tom, že lze vycházet z výroční zprávy stěžovatelky za rok 2015, neboť z ní vyplývá, že výnosy z podnikatelské činnosti tvoří 9 % z jejích celkových výnosů. Tyto údaje přitom prošly kontrolou ze strany Rady České televize a Poslanecké sněmovny, a proto lze, dle

žalovaného, považovat tuto výroční zprávu za objektivní důkazní prostředek. Městský soud tedy těmito odkazy zdůvodnil, proč akceptoval použití výnosové metody. Pakliže se městský (krajský) soud ztotožní s odůvodněním napadeného správního rozhodnutí, tak se pro stručnost může na toto odůvodnění odkázat (rozsudek NSS z 11. 7. 2023, čj. 1 As 169/2022-58, bod 17). V tomto rozsahu tedy napadený rozsudek městského soudu není nepřezkoumatelný.

[26] Co se týče odkazu na rozsudek *BNT*, tak Nejvyšší správní soud ověřil, že stěžovatelka učinila tento odkaz na straně 4 žaloby v poznámce pod čarou a na straně 11 žaloby v „hlavním" textu. Tyto odkazy se vázaly k žalobnímu bodu, že žalovaný nesprávně využil výnosovou metodu. Nedostatek výslovné reakce na takový odkaz však automaticky neznamená, že je rozsudek městského soudu v této části nepřezkoumatelný. Ustálená judikatura totiž připouští i implicitní odpověď či reakci na argumentaci účastníků řízení (rozsudky NSS z 24. 8. 2022, čj. 2 Afs 194/2020-52, bod 12). Pokud tedy městský soud vypořádal námitku týkající se využití výnosové metody, a to odkazem na svůj předchozí rozsudek, nelze nyní přezkoumávaný rozsudek považovat za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

[27] Zdejší soud dává stěžovatelce zapravdu pouze v tom, že by bylo vhodnější, aby se městský soud s rozsudkem *BNT* výslovně vypořádal, neboť se zjevně vztahuje k nyní projednávané problematice. Pokud tak ale neučinil, jde toliko o dílčí nedostatek jeho odůvodnění. Nejde však o vadu, která s ohledem na okolnosti věci neměla vliv na zákonnost napadeného rozsudku městského soudu. „*Stran možné nepřezkoumatelnosti nelze totiž ztrácet ze zřetele, že k aplikaci tohoto kasačního důvodu je nutné přistupovat krajně zdrženlivě, neboť zrušením rozhodnutí soudu pro nepřezkoumatelnost se oddaluje okamžik, kdy základ sporu bude správními soudy uchopen a s konečnou platností vyřešen, což není v zájmu ani účastníků řízení, ani ve veřejném zájmu na hospodárnosti řízení*" (rozsudek NSS z 26. 11. 2024, čj. 8 Afs 132/2023-74, bod 55 a tam citovaná judikatura). Na základě své vlastní judikatury (rozsudky městského soudu z 22. 5. 2024, čj. 9 Af 14/2022-126, bod 47, anebo z 13. 6. 2024, čj. 6 Af 15/2023-85, bod 47) by městský soud toliko doplnil svůj závěr o použitelnosti výnosové metody o jeden další důvod. V takovém případě ale Nejvyšší správní soud neshledal jako hospodárné, aby nyní napadený rozsudek městského soudu zrušil. Nad rámec lze dodat, že zdejší soud se ve své rozhodovací praxi již zabýval závěry rozsudku *BNT*, a to konkrétně ve svém rozsudku z 11. 11. 2024, čj. 5 Afs 184/2023-44 (dále „druhý rozsudek pátého senátu"). V bodě 53 tohoto rozsudku dovodil, že dle rozsudku *BNT* je na členských státech, aby stanovily vhodné metody poměrného výpočtu, přičemž SDEU v bodě 52 rozsudku *BNT* neposkytl v tomto ohledu konkrétní návod. Rozsudek *BNT* by tak neměl vliv na odůvodněný závěr městského soudu, že výnosová metoda obstojí.

Možnost daňového orgánu stanovit svůj výpočet

[28] Nejvyšší správní soud se dále zabýval otázkou, zda žalovaný mohl stanovit vlastní metodu poměrného výpočtu. Soud na tomto místě upozorňuje, že obdobnou kasační argumentací stěžovatelky se zabýval již ve druhém rozsudku pátého senátu. S výjimkou dotčených zdaňovacích období, kdy ve druhém rozsudku pátého senátu se jednalo o období prosinec 2016 a leden až červen 2017, přitom jde v obou případech o srovnatelné situace.

[29] SDEU v rozsudku *BNT*, ve kterém se odkazoval i na závěry rozsudku *Securenta*, konstatoval: „*Stanovení metod a kritérií rozdělení částek DPH zaplacené na vstupu mezi*

ekonomické a neekonomické činnosti spadá do posuzovací pravomoci členských států. Členské státy musí při výkonu této pravomoci zohlednit účel a systematiku této směrnice a stanovit v tomto ohledu způsob výpočtu, který objektivně odráží podíl vstupních výdajů, který skutečně připadá na každou z těchto dvou činností, (...) *aby bylo zaručeno, že se odpočet uskuteční pouze u části DPH, která je poměrná k částce připadající na plnění, která zakládají nárok na odpočet daně*“ (bod 55 rozsudku *BNT*). „*V rámci výkonu této posuzovací pravomoci mohou členské státy uplatnit jakýkoliv vhodný klíč rozdělení, jako je klíč rozdělení podle povahy plnění, a nemusí se omezit na jedinou konkrétní metodu*“ (bod 56 rozsudku *BNT*). SDEU v rozsudku *Związek* dále dovodil: „*Dále, jak vyplývá z předkládacího rozhodnutí, 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 činnostmi, 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* (polského) *zákona o DPH, se zdá, že taková absence pravidel nebrání osobě povinné k dani, aby určila výši odpočitatelné DPH*“ (bod 46 rozsudku *Związek*).

[30] Z výše citované judikatury SDEU vyplývá, že vnitrostátní zákonodárce může přistoupit k uzákonění metody, která zakotví takovou metodu poměrného výpočtu, jež bude v souladu s unijním právem. Pakliže vnitrostátní zákonodárce takovou metodu neuzákonil, tak SDEU aproboval polskou praxi, kde si daňový subjekt může zvolit metodu výpočtu, nicméně daňový orgán může tuto metodu korigovat či sám stanovit. V tomto ohledu je třeba upřesnit argumentaci stěžovatelky v bodě 16 její kasační stížnosti. V něm se sice stěžovatelka odkazuje na výše citovaný bod 46 rozsudku *Związek*, nicméně zmiňuje pouze právo daňového subjektu zvolit si vhodnou metodu, aniž by zmínila také právo daňového orgánu *sdělit, jak správně postupovat podle zákona*. SDEU tedy nezavrhl, aby daňový orgán stanovil, s ohledem na okolnosti věci, poměrný výpočet.

[31] Na tomto místě musí Nejvyšší správní soud upozornit, že nesouhlasí s konstatováním žalovaného, které učinil ve svém vyjádření ke kasační stížnosti, že rozsudek *BNT* nelze na nyní projednávanou věc aplikovat. Souhlasí sice s tím, že zatímco stěžovatelka je financována zejména z koncesionářských poplatků, tak Bulharská národní televize je financována zejména ze státního rozpočtu, což nelze zcela ztotožňovat. SDEU však mezi těmito způsoby financování nerozlišuje. SDEU naopak bere v potaz, že „*v rámci poskytování těchto služeb nejsou uvedený poskytovatel a uvedení televizní diváci vázáni žádným smluvním vztahem či ujednáním o ceně ani právním závazkem svobodně převzatým jednou stranou vůči druhé*“ (bod 33 rozsudku *BNT*, resp. bod 24 rozsudku *Český rozhlas*). SDEU tedy pracuje s kritériem, zda televizní poskytoval získává daný příjem na základě zákona. Toto kritérium je přitom společné jak pro stěžovatelku, tak pro Bulharskou národní televizi.

[32] Stěžovatelka namítá, že ani dle judikatury Nejvyššího správního soudu nemůže daňový orgán stanovit poměrný výpočet. To má vyplývat z jeho rozsudků čj. 5 Afs 124/2014-178 a čj. 4 Afs 129/2021-53. V rozsudku čj. 5 Afs 124/2014-178 zdejší soud konstatoval: „*Uplatňuje-li žalobce nárok na odpočet DPH, je tedy v prvé 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.“ V rozsudku čj. 4 Afs 129/2021-53 zdejší soud konstatoval: „*Bylo především na žalobci, aby prokázal, v jakém poměru bylo to které přijaté plnění použito v rámci ekonomické činnosti a v jakém poměru k činnosti jiné. Komentářová literatura dodává, že vzhledem k tomu, že ZDPH v rozhodném znění nestanovil konkrétní postup při uplatnění poměrné výše nároku na odpočet daně, mělo by být ze strany finančních úřadů v zásadě akceptováno jakékoli vhodné kritérium zvolené daným plátcem daně pro konkrétní případ využití přijatého plnění* (...). *V posuzovaném případě však žalobce blíže neurčil, v jakém poměru bylo konkrétní přijaté plnění použito ve vztahu k jeho ekonomické a neekonomické činnosti*“ (bod 49 citovaného rozsudku).

[33] Z výše citované judikatury vyplývá, že je to daňový subjekt, kdo by primárně měl navrhnout takovou metodu výpočtu, která bude co nejvíce odrážet realitu. Tuto metodu však může korigovat daňový orgán. Slovo *korigovat*, užité v prvním z citovaných rozsudků, nicméně nelze chápat v tom smyslu, že by daňový orgán mohl metodu navrženou daňovým subjektem toliko poupravit či upřesnit. Jestliže metoda navržená daňovým subjektem nemůže odrážet reálný stav, tj. je založena na *nevhodném kritériu* (druhý z citovaných rozsudků), tak by její pouhé poupravení či upřesnění patrně nevedlo k řádnému stanovení daně, které je však cílem správy daně (§ 1 odst. 2 daňového řádu). Korekce ze strany správce daně proto může spočívat i v stanovení jiné metody založené na vhodném kritériu. Ani tato námitka stěžovatelky tedy není důvodná.

Použitelnost výnosové metody

[34] SDEU v rozsudku *BNT* dále konstatoval: „*Z této judikatury* (citované v rozsudku *BNT*) *vyplývá, že právě použití zboží a služeb pořízených na vstupu pro účely zdanitelných plnění odůvodňuje odpočet DPH zaplacené na vstupu. Jinými slovy způsob financování takových nákupů, ať už prostřednictvím příjmů pocházejících z ekonomických činností, nebo dotací obdržených ze státního rozpočtu, není pro určení nároku na odpočet relevantní*“ (bod 52 rozsudku *BNT*). Jak již Nejvyšší správní soud uvedl v bodě [27] tohoto rozsudku, tímto popisem své předchozí judikatury SDEU neposkytl návod ke konkrétnímu výpočtu nároku. Z pasáží rozsudku *BNT* citovaných v bodě [29] totiž vyplývá, že k určení poměrného výpočtu nelze stanovit jedinou konkrétní metodu. SDEU tedy výnosovou metodu nezavrhl. SDEU naopak výslovně uvedl, že *členské státy mohou uplatňovat jakýkoliv vhodný klíč*. V tomto ohledu tedy *a priori* nelze zavrhnout ani „účelovou“ metodu, která dle stěžovatelky má plynout z rozsudků *Sveda* a *Baštová*. Jak ale vyplývá z odůvodnění níže v tomto rozsudku, posuzovaná metoda navrhovaná stěžovatelkou v nyní posuzované věci neobstojí. Je přitom irelevantní, zda je nyní posuzovaná metoda založena na účelové metodě poměrného výpočtu. Zdejší soud totiž shledal nepoužitelnost nyní posuzované metody na základě jiných důvodů.

[35] Použitelností výnosové metody se v minulosti zabýval také Nejvyšší správní soud. Ve druhém rozsudku pátého senátu uvedl: „(Pátý senát) *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*“ (bod 42 druhého rozsudku pátého senátu). Ke stejnému závěru dospěly také další senáty zdejšího soudu, jejichž rozsudky jsou vyjmenovány v bodě 41 druhého rozsudku pátého senátu (rozsudky z 26. 11. 2021, čj. 4 Afs 130/2021-59, bod 57, anebo z 25. 2. 2022, čj. 2 Afs 160/2021-58,

body 48 a 49; vedle těchto rozsudků aproboval výnosovou metodu i rozsudek z 27. 3. 2024, čj. 10 Afs 79/2022-56, bod 37).

[36] Stěžovatelka namítá, že výše vyjmenované rozsudky jsou v rozporu s rozsudky zdejšího soudu čj. 9 Afs 8/2013-42 a čj. 9 Afs 36/2013-29. V obou těchto rozsudcích se devátý senát zabýval situacemi, kdy daňový subjekt pobíral dotace z veřejných zdrojů, přičemž daňový subjekt financoval z těchto dotací jak své ekonomické, tak své neekonomické činnosti. Devátý senát zrušil tehdy napadená rozhodnutí finanční správy, neboť ta snížila původní nárok daňového subjektu na odpočet DPH, neboť svoji činnost financoval mj. i z dotací, tj. z neúplatného zdroje. Devátý senát však zavázal daňové orgány k tomu, aby posoudily dotovaná plnění podle jejich účelu, resp. aby lépe odůvodnily, proč se podle jejich účelu má jednat o zdanitelné či nezdanitelné plnění. Dle devátého senátu totiž platí, že pokud se přijaté zdanitelné plnění použije na zdanitelnou činnost, tak plátci vznikne nárok na odpočet DPH i na vstupu, i kdyby mu poskytovatel dotace uhradil přijatá zdanitelná plnění ze sta procent.

[37] Z těchto rozsudků devátého senátu tedy vyplývá, že i plnění na vstupu financované z dotace se mohlo stát předmětem daně, pakliže plnění na výstupu bylo také zdanitelné. V tom však spočívá rozdíl mezi tehdy a nyní posuzovanou situací. V nyní posuzované situaci jde o to, že tu část výnosů, kterou stěžovatelka získává z veřejných zdrojů (tj. z koncesionářských poplatků), naopak nelze odečíst ani pro DPH na vstupu, ani pro DPH na výstupu (body 50 až 52 stanoviska generálního advokáta ve věci *Český rozhlas*). Koncesionářské poplatky totiž nespadají do působnosti směrnice Rady 77/388/EHS z 17. 5. 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“ - bod 36 rozsudku *Český rozhlas*). V nyní projednávané věci, na rozdíl od rozsudků devátého senátu, jsou pro účely DPH významné pouze ty „soukromé“ příjmy stěžovatelky, které jsou zdanitelné. Ke stejnému závěru, tedy že odkazované rozsudky devátého senátu nelze aplikovat na specifický způsob financování veřejnoprávních médií, dospěl také druhý rozsudek pátého senátu v bodě 52. Zdejší soud tedy neshledal důvod k tomu, aby předložil tuto otázku svému rozšířenému senátu.

[38] Stěžovatelka namítá, že nesprávnost výnosové metody přiznal také žalovaný v bodě 74 nyní napadeného rozhodnutí. V tomto bodě se žalovaný zabýval otázkou (ne)dělitelnosti ekonomické činnosti stěžovatelky (tj. zda lze činnost stěžovatelky považovat za jednu nedělitelnou ekonomickou činnost; tato otázka je předmětem rozsudku *Český rozhlas*). Uvedl, že stěžovatelka musí účtovat služby veřejnoprávního vysílání odděleně od podnikatelských činností. Dle žalovaného je tedy irelevantní, „*z jakých zdrojů jsou přijatá plnění hrazena či jak je o nich účtováno, neboť jediným kritériem je způsob jejich použití a naplnění podmínek dle § 72 odst. 1 ZDPH, jedná se o další skutečnost, která vypovídá o faktické oddělitelnosti odvolatelem vykonávané činnosti*.“ Jak ostatně žalovaný uvedl již v bodech 24 až 35 nyní napadeného rozhodnutí, stěžovatelka nevykonává jednu nedělitelnou ekonomickou činnost.

[39] Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelkou v tom, že formulace žalovaného, že *zdroje přijatých plnění jsou irelevantní*, je nešťastná. Taková formulace by totiž byla v rozporu se závěry žalovaného, jimiž odůvodnil použití výnosové metody (body 46 až 48 rozhodnutí žalovaného). Zdejší soud má nicméně za to, že bod 74 rozhodnutí žalovaného je nutné interpretovat jako celek, včetně jeho odkazů na body 24 až 35 rozhodnutí žalovaného. Dle

žalovaného je totiž zdroj příjmů irelevantní proto, neboť dle § 72 odst. 1 ZDPH je relevantní daňový charakter těchto příjmů. Jde-li tedy o koncesionářské poplatky, tak relevantní není ani tak skutečnost, že se jedná o „veřejný" zdroj příjmů, jako spíše skutečnost, že se jedná o zdroj, který je vyloučen z působnosti směrnice o DPH. Jde-li o podnikatelské příjmy stěžovatelky, tak relevantní není ani tak skutečnost, že se nejedná o „veřejný" zdroj příjmů, jako spíše skutečnost, že tyto příjmy jsou předmětem DPH (body 29 a 32 rozhodnutí žalovaného). Ačkoliv žalovaný mohl toto formulovat precizněji, tak zdejší soud neshledal, že by rozhodnutí žalovaného bylo vnitřně rozporné. Žalovaný ostatně vyjádřil podobnou úvahu, k jaké dospěl zdejší soud v bodě [37] tohoto rozsudku.

[40] Stěžovatelka dále namítá, že žalovaný neměl vycházet z tzv. Čerpání fondu televizních poplatků. Dle stěžovatelky se pouze jedná o účetní položku v rámci její výroční zprávy, která však nereflektuje reálný pohyb peněz. Nejvyšší správní soud nesporuje, že Čerpání fondu televizních poplatků je formálním údajem, který má patrně zjednodušit určení výnosů za daný kalendářní rok. Výroční zpráva, jíž stěžovatelka cituje v kasační stížnosti, přitom tento výpočetní mechanismus vysvětluje. Pakliže ale údaj Čerpání fondu televizních poplatků používá pro zjednodušení stěžovatelka, tak zdejší soud nevidí problém v tom, jestliže tento údaj bude využívat i finanční správa. Tento údaj přitom nepracuje s fiktivními prostředky, ale s těmi prostředky, které nějak souvisí s konkrétním, a zároveň pouze jedním kalendářním rokem (kdy dojde k odvysílání či odpisu).

Posuzovaná metoda

[41] Nejvyšší správní soud se dále zaměřil na otázku, zda nyní posuzovaná metoda mohla obstát. Úvodem se zaměřil na otázku, zda se městský soud v nyní napadeném rozsudku zabýval tím, zda lze posuzovanou metodu použít. Městský soud v bodě 31 nyní napadeného rozsudku uvedl, že posuzovanou metodu nelze užít proto, neboť 1) odporuje judikatuře SDEU a Nejvyššího správního soudu a 2) v dotčených zdaňovacích obdobích nebyla tato metoda uzákoněna, přičemž vzhledem k zákazu retroaktivity nelze tuto metodu zpětně aplikovat. Co se týče věcné využitelnosti posuzované metody, tj. zda by také vedla ke správnému výpočtu, tak městský soud uvedl, že tato metoda je založena na předpokladu, že činnost stěžovatelky je jednou nedělitelnou ekonomickou činností. Tento předpoklad je však nesprávný, jelikož jej vyvrátil SDEU v rozsudku *Český rozhlas*. Fikce, kterou zavedl novelizační zákon, přitom dříve součástí ZDPH nebyla. Městský soud se tedy zabýval také reálnou využitelností posuzované metody. Zdejší soud následně nemůže souhlasit se stěžovatelkou v tom, že by posuzovaná metoda byla v souladu s judikaturou anebo v souladu se ZDPH účinným v dotčených zdaňovacích obdobích.

[42] Co se týče rozporu s judikaturou, tak ten popsal již žalovaný v bodě 104 nyní napadeného rozhodnutí. Zatímco rozsudek *Český rozhlas* stanovil, že „veřejnoprávní" funkce veřejnoprávních médií není ekonomickou činností, tak naopak český zákonodárce na základě novelizačního zákona stanovil, že i tato činnost veřejnoprávních médií má být považována za činnost ekonomickou. Jak přitom argumentuje sama stěžovatelka, pravidla pro výběr DPH by měla být harmonizována na úrovni Evropské unie. Výše popsaný rozpor tudíž může být problematický, neboť napříč členskými státy může vést k různým způsobům, jakými bude stanovována výše DPH. Stěžovatelka namítá, že pokud by posuzovaná metoda byla v rozporu s unijním právem, pak by vnitrostátní zákonodárce neprodlužoval dobu, po kterou údajně lze dle ZDPH tuto metodu užívat. Nejvyšší správní soud k tomu může toliko konstatovat, že schvalování zákonných pravidel je úkolem moci

zákonodárné. Zdejšímu soudu rovněž nepřísluší, aby domýšlel možné závěry Evropské komise, která by se touto otázkou případně zabývala. Žalovaný v tomto ohledu ocitoval v bodě 103 nyní napadeného rozhodnutí komentář k novelizačnímu zákonu a také důvodovou zprávu k zákonu č. 80/2019 Sb. Z něj vyplývá, že České republika by mohla být sankcionována za prodlužování doby účinnosti této sporné právní úpravy, neboť je v rozporu s unijním právem (strana 93 důvodové zprávy). Stěžovatelka se tedy mýlí v konstatování, že zmiňovaná důvodová zpráva nezdůvodnila upuštění od posuzované metody jejím rozporem s unijním právem. Stěžovatelka má však pravdu v tom, že vnitrostátní zákonodárce nepřistoupil (ani do budoucna) k zakotvení jedné konkrétní metody poměrného výpočtu, neboť „*v praxi existují různé varianty situací, kterých se nárok na odpočet daně v poměrné výši týká*“ (strana 245 důvodové zprávy).

[43] Co se týče rozporu s tehdy účinnou právní úpravou, tak ostatní senáty zdejšího soudu v obdobných sporech shledaly (podobně jako v otázce rozporu posuzované metody s unijním právem), že posuzovanou metodu nelze z důvodu retroaktivity aplikovat na ta zdaňovací období, která předcházela okamžiku nabytí účinnosti novelizačního zákona (druhý rozsudek pátého senátu, bod 46; čj. 4 Afs 130/2021-59, bod 56; čj. 10 Afs 79/2022-56, bod 36). Pátý senát se v bodě 46 svého druhého rozsudku dále zabýval hmotněprávními rozdíly předchozího a posuzovaného znění ZDPH a uvedl: „*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.*“

[44] Stěžovatelka dále namítá, že pátý senát ve svém prvním rozsudku nesprávně interpretoval změny, které novelizační zákon vnesl do dotčených částí ZDPH. K tomu může osmý senát toliko konstatovat, že v nyní projednávané věci dospěl ke stejným stěžejním závěrům, ke kterým dospěl pátý senát v tehdy projednávané věci. Odkazy městského soudu na první rozsudek pátého senátu tedy obstojí. Na základě úvah uvedených v bodě [43] tohoto rozsudku přitom nelze souhlasit se stěžovatelkou, že daná část právní úpravy nebyla novelizačním zákonem hmotněprávně dotčena. Jestliže od 1. 7. 2017 byla zavedena fikce, že veřejnoprávní činnost stěžovatelky se pokládá za ekonomickou činnost (tj. stala se osobou povinnou k dani, i přesto, že jí za veřejnoprávní činnost nenáležela úplata), tak tato změna musela mít vliv na její zdanění. Podle ZDPH ve znění do 30. 6. 2017 totiž platilo, že veřejnoprávní činnost stěžovatelky je osvobozena od daně bez nároku na její odpočet [§ 51 odst. 1 písm. b) ve spojení s § 53 ZDPH].

Penále

[45] Nejvyšší správní soud se závěrem zabýval okruhem kasačních námitek, které se týkají daňového penále předepsaného stěžovatelce. Úvodem se zabýval otázkou, zda je nyní napadený rozsudek městského soudu v tomto rozsahu nepřezkoumatelný. Městský soud se penálem zabýval v bodě 36 svého rozsudku. Konstatoval, že žalovaný neměl v otázce penále prostor pro správní uvážení, přičemž tento závěr odůvodnil citací z důvodové zprávy k daňovému řádu. Ve zbytku odkázal městský soud na svůj první rozsudek. V něm se zabýval penálem v bodech 115 až 120, přičemž vycházel ze stejné judikatury Nejvyššího správního soudu, na kterou odkazovala stěžovatelka v bodě 51 žaloby. Není tedy pravdou, že by městský soud pouze vycházel z důvodové zprávy a že by se nevypořádal s judikaturou, jíž argumentovala stěžovatelka.

[46] Zdejší soud připomíná, že stěžovatelce bylo předepsáno penále pouze za ta zdaňovací období, ve kterých jí byl doměřen nedoplatek (tj. listopad a prosinec 2015 – strany 50 a 53 nyní napadeného rozhodnutí žalovaného). V tomto ohledu je argumentace stěžovatelky, která sčítá všechna dotčená zdaňovací období dohromady, zavádějící. Zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc (§ 99 ZDPH), přičemž správce daně vydal pro každé z těchto zdaňovacích období samostatné rozhodnutí (strana 1 a 2 nyní napadeného rozhodnutí žalovaného). Nad rámec nutného lze zmínit, že penále může být v některých případech předepsáno i tehdy, jestliže veřejným rozpočtům nevznikla újma (usnesení rozšířeného senátu NSS čj. 4 Afs 210/2014-57, bod 58).

[47] Ustanovení § 251 odst. 1 písm. b) daňového řádu zní takto: *Daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani, ve výši 20 %, je-li snižován daňový odpočet*. Smyslem daňového penále je sankcionovat daňový subjekt za to, že ve svém daňovém přiznání nesplnil břemeno tvrzení údajů pro správné stanovení daně, načež daňový orgán toto pochybení zjistil a doměřil zjištěný rozdíl. Penále nicméně vzniká pouze v situaci, kdy nesprávně stanovenou daň odhalí daňový orgán. Naopak v situaci, kdy daňový subjekt podá dodatečné daňové přiznání, v němž nově uvede daň ve správné výši, tak tehdy se penále nepředepisuje. Je tedy třeba ověřit, 1) zda se liší posledně stanovená daň od daně doměřené a jestliže ano, tak 2) zda byla daň doměřena na základě tvrzení obsaženého v dodatečném daňovém přiznání. Jestliže dojde k doměření daně na základě jiných okolností, než jsou tvrzení v dodatečném daňovém přiznání, tak se stanoví penále (rozsudek NSS čj. 1 Afs 250/2016-48, bod 54).

[48] V nyní projednávané věci došlo k tomu, že stěžovatelka podala dodatečná daňová přiznání, v nichž si nárokovala vyšší odpočet daně, než jaký si nárokovala ve svých řádných daňových přiznáních. Správce daně poté zahájil daňovou kontrolu, při níž stanovil odlišný poměrný koeficient než stěžovatelka. V reakci na závěry této kontroly a rozsudku *Český rozhlas* vydal správce daně dodatečné platební výměry, jimiž stěžovatelce stanovil odlišnou daňovou povinnost, než jakou tvrdila. V takové situaci tedy daňové orgány neměly jinou možnost, než stanovit penále, resp. tato situace odpovídá výše popsaným podmínkám judikatury, za kterých má dojít ke stanovení penále. Žalobkyně nesplnila svoji povinnost tvrdit daň ve správné výši, resp. správně tvrdit povahu televizních poplatků a poměrný koeficient, přičemž k tomuto závěru musel správce daně dojít až na základě daňové kontroly. Otázka, zda správce daně zpochybnil skutková tvrzení stěžovatelky, je v tomto ohledu irelevantní. Stejně tak je irelevantní, jaká tvrzení uvedla stěžovatelka ve svých řádných daňových přiznáních, neboť tato přiznání následně posunula svými dodatečnými přiznáními. Co se týče individuálních rozměrů případu, tj. specifických okolností, které by měly vést k prominutí penále, tak ty mají svůj prostor v řízení o prominutí penále podle § 259a daňového řádu. V tomto ohledu tedy lze souhlasit s městským soudem, že v nyní projednávané věci žalovaný neměl možnost správního uvážení. Co se týče údajné povinnosti národního zákonodárce, aby uzákonil metodu poměrného výpočtu, tak tuto povinnost SDEU nestanovil (bod [30] tohoto rozsudku).

[49] Námitku, že jí svědčilo legitimní očekávání, neboť její předchozí daňová přiznání byla finanční správou aprobována, uplatňuje stěžovatelka až v kasační stížnosti, ačkoliv ji mohla uplatnit již v žalobě. Nejvyšší správní soud proto považuje tuto námitku za nepřípustnou a dále se jí nezabýval (usnesení NSS z 26. 5. 2021, čj. 8 Afs 278/2019-42, bod 12).

IV. Závěr a náklady řízení

[50] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené žádnou z přípustných kasačních námitek neshledal důvodnou, a proto kasační stížnost dle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[51] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně 24. ledna 2025

Jitka Zavřelová
předsedkyně senátu