



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Tomáše Foltase, soudce Jana Kratochvíla a soudkyně Lenky Krupíkové ve věci žalobkyně: **Česká televize**, se sídlem Na Hřebenech II 4, Praha 4, zastoupená JUDr. Pavlem Dejlem, Ph.D., LL.M, advokátem se sídlem Jungmannova 24, Praha 1, proti žalovanému: **Generální finanční ředitelství**, se sídlem Lazarská 7, Praha 1, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 16. 5. 2024, čj. 15 Af 20/2023-72,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se z a m í t á**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku potvrdil svou judikaturu ohledně přípustnosti použití tzv. výnosové metody pro účely výpočtu poměrného nároku na odpočet DPH v situaci, kdy Česká televize použila přijatá zdanitelná plnění, jak v souvislosti se svojí ekonomickou činností, tak v souvislosti s činností, která DPH nepodléhá. Dále se Nejvyšší správní soud zabýval splněním podmínek § 13 odst. 4 písm. b) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění účinném do 1. 1. 2025 u seriálu První republika. Daňové orgány České televizi doměřily DPH z ceny tohoto díla, neboť je považovaly za nehmotný majetek, jehož vytvoření podléhá DPH. Nejvyšší správní soud tento závěr potvrdil.

[2] V dané věci jde konkrétně o doměření DPH za zdaňovací období září až prosinec 2014. Finanční úřad pro hl. m. Prahu žalobkyni doměřil daň za tato období v reakci na

rozhodnutí Soudního dvora EU ve věci *Český rozhlas* (rozsudek ze dne 22. 6. 2016, č. C-11/15), že poskytování veřejné služby v oblasti veřejnoprávního vysílání není ekonomickou činností. Žalobkyni tak vzniká nárok na odpočet DPH na vstupu, avšak pouze v částečné výši. Nárok na odpočet daně vzniká pouze u přijatých zdanitelných plnění použitých v rámci ekonomické činnosti žalobkyně. Činnost žalobkyně financovaná televizními poplatky nezakládá nárok na odpočet daně.

[3] Správce daně poměrný koeficient ve smyslu § 75 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění do 30. 6. 2017 (není-li dále uvedeno jinak, rozumí se „zákonem o DPH“ vždy tento zákon ve znění do 30. 6. 2017, které bylo aplikovatelné na projednávanou věc) stanovil na 9 %. Podle tohoto ustanovení se příslušná výše odpočtu daně v poměrné výši vypočte jako součin daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, u kterého má plátce nárok na odpočet daně v poměrné výši, a poměrného koeficientu. Poměrný koeficient je podíl použití přijatého zdanitelného plnění pro účely svých uskutečněných plnění dle § 72 odst. 1 zákona o DPH.

[4] Správce daně poměrný koeficient stanovil na základě celkových výnosů žalobkyně. Z její výroční zprávy zjistil, že 90 % výnosů představují televizní poplatky, 9 % tržby za vlastní výkony a zboží a 1 % jsou ostatní výnosy.

[5] Správce daně také rozhodl, že audiovizuální dílo – seriál První republika je dlouhodobým obchodním majetkem vytvořeným vlastní činností žalobkyně ve smyslu § 4 odst. 4 písm. e) zákona o DPH. Proto jeho dokončení, respektive uvedení do stavu způsobilého k užívání, představuje dodání zboží za úplatu, které je předmětem daně z přidané hodnoty. Podmínky pro určení, zda jde o takový majetek, upravoval § 32a zákona o daních z příjmů.

[6] Odvolací finanční ředitelství prvostupňové rozhodnutí v přezkumném řízení změnilo tak, že poměrný koeficient zvýšilo na 10 %. Důvodem bylo chybné zaokrouhlení.

[7] Žalovaný odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství v přezkumném řízení zamítl.

[8] Žalobu proti rozhodnutí žalovaného Městský soud v Praze v záhlaví označeným rozsudkem zamítl.

[9] Městský soud vyšel z existující prejudikatury správních soudů. Rozhodl, že žalovaný volbu metody výpočtu poměrného koeficientu žalobkyni neznemožnil, nýbrž navrhovanou metodu neakceptoval, přičemž v napadených rozhodnutích svůj názor zdůvodnil. Správní orgány oprávněně využily metodu výpočtu poměrného koeficientu vycházející z výnosů žalobkyně, a to na základě údajů z výroční zprávy o hospodaření žalobkyně za rok 2015.

[10] Co se týče seriálu První republika, tak městský soud souhlasil s daňovými orgány, že § 32a odst. 1 zákona o daních z příjmů v písmenech a) až c) vymezoval tři podmínky odpisu nehmotného majetku, které musí být splněny současně. Ty splněny byly. Doplnil, že na správnosti shora uvedených závěrů nic nemění ani skutečnost, že První republika byla

pokračování

v účetnictví žalobkyně vedena jako zásoba. Nesprávné účtování o tomto televizním seriálu nemůže nic změnit na jeho povaze jako dlouhodobého nehmotného majetku.

[11] Nakonec městský soud neshledal důvodnými ani námitky žalobkyně týkající se uložení daňového penále. Uvedl, že povinnost hradit penále vzniká ze zákona. Dospěl-li proto žalovaný k závěru o nezbytnosti změnit daňovou povinnost žalobkyně oproti jí podaným dodatečným daňovým přiznáním, neměl prostor pro úvahu o tom, zda byly v posuzované věci splněny podmínky pro to, aby mohl uplatnit výjimku ze stanovení daňového penále

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[12] Žalobkyně (stěžovatelka) se proti rozsudku městského soudu bránila kasační stížností. Kasační námitky rozdělila do následujících okruhů.

- 1) Snížení nároku žalobkyně na odpočet daně je v rozporu se zásadou legality daně.
- 2) Další kasační námitky se týkají výpočtu poměrného koeficientu. Rozsudek městského soudu je dle stěžovatelky nepřezkoumatelný. Městský soud se nevypořádal s argumentací stěžovatelky týkající se výnosové metody pro výpočet poměrného koeficientu. Rozsudek je také nezákonný, neboť výnosovou metodu nebylo možno použít. Závěr, že nešlo použít metodu navrhovanou stěžovatelkou, je nesprávný.
- 3) Nesprávné a nepřezkoumatelné jsou i závěry městského soudu ohledně povahy seriálu První republika. Nebyly splněny podmínky pro závěr, že jde o dlouhodobý nehmotný majetek.
- 4) Potrestání stěžovatelky daňovým penále bylo protiústavní.

[13] Žalovaný navrhl kasační stížnost zamítnout. Měl za to, že rozhodnutí městského soudu je správné.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud předně uvádí, že většinou otázek nadnesených touto kasační stížností se již nedávno zabýval. A to v řízeních zahájených stejnou stěžovatelkou (rozsudky NSS ze dne 11. 11. 2024, čj. 5 Afs 184/2023-44; ze dne 24. 1. 2025, čj. 8 Afs 280/2023-72; ze dne 6. 3. 2025, čj. 1 Afs 101/2024-64). Prvně citovaný rozsudek obstál i v přezkumu Ústavním soudem. Ten ústavní stížnost stěžovatelky prohlásil za zjevně neopodstatněnou (usnesení ze dne 5. 3. 2025, sp. zn. I. ÚS 3431/24). Nejvyšší správní soud nemá důvod se nyní od těchto rozsudcích vyjádřených závěrů odchýlovat. Zde tedy již pouze stručně zopakuje argumentaci z těchto rozsudků, co se týče námitek, které jsou vzneseny i v tomto řízení. V podrobnostech lze odkázat na odůvodnění citovaných rozsudků.

III.1 Rozsudek městského soudu je přezkoumatelný

[15] K námitkám nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu Nejvyšší správní soud konstatuje, že podle ustálené judikatury nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí či opatření pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 2. 2008, čj. 7 Afs 212/2006-76). Zrušení rozsudků krajských soudů pro nepřezkoumatelnost připadá v úvahu pouze tehdy, není-li z odůvodnění rozhodnutí krajského soudu vůbec patrné, jak soud hodnotil podstatné důvody či skutečnosti uplatněné v rámci žalobních (návrhových) bodů. Naopak nelze považovat za nepřezkoumatelné takové rozhodnutí krajského soudu, z jehož odůvodnění lze (byť i zohledněním celkového kontextu důvodů uvedených v odůvodnění) seznat, jaký názor krajský soud zaujal vůči důležitým skutkovým a právním otázkám podstatným pro rozhodnutí projednávané věci. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů nemůže být založena tím, že odůvodnění krajského soudu je pouze stručné či argumentačně chudé, popř. že krajský soud nevyvracel každý dílčí argument uplatněný účastníky. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu přitom trefně zdůraznil, že „přezkoumatelnost“ rozhodnutí krajského soudu není hodnotou sama o sobě. Zrušení rozhodnutí krajských soudů zpravidla pro účastníky či osoby zúčastněné na řízení, včetně toho, který podává kasační stížnost, neznamená žádný přínos. Výsledkem je naopak pravidelně prodloužení a prodražení soudního řízení. I proto je nutné k aplikaci kasačního důvodu spočívajícího v nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů přistupovat krajně zdrženlivě (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 5. 12. 2017, čj. 2 As 196/2016-123, body 29-30).

[16] Nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů je zejména takové rozhodnutí, v němž soud zcela opomene vypořádat některou z uplatněných žalobních námitek, na níž je postaven základ žaloby (rozsudek NSS ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005-44). Krajský soud nicméně může odkázat na závěry správního orgánu, pokud se s nimi ztotožňuje, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a z rozhodnutí žalovaného je zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou (rozsudek NSS ze dne 20. 1. 2023, čj. 8 Afs 92/2022-239, bod 46).

[17] Takto vymezenou nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu Nejvyšší správní soud neshledal. Že nejde o rozsudek nepřezkoumatelný nakonec vyplývá i z toho, že s ním stěžovatelka obsáhle věcně polemizuje. Nejvyšší správní soud tedy vypořádá věcné kasační námitky stěžovatelky.

III.2 Legalita daně a namítaná protiústavnost postupu žalovaného

[18] Nejvyšší správní soud shledal shodnou námitku stěžovatelky nedůvodnou v rozsudku ze dne 6. 3. 2025, čj. 1 Afs 101/2024-64. Na podrobné vypořádání této námitek, se kterým se nynější senát ztotožňuje, lze odkázat. Ve stručnosti lze uvést následující.

[19] Podmínky zakládající daňovou povinnost musí být stanoveny v zákoně. Z toho nicméně neplyne, jak se mylně domnívá stěžovatelka, že nad rámec stanovení daňové povinnosti by rovněž každý detail výpočtu dané povinnosti musel být stanoven přímo zákonem. Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že zásada legality daně vyžaduje, aby všechny *hlavní prvky* definující podstatné znaky daně byly stanoveny zákonem.

pokračování

[20] Vztaženo k projednávané věci, rozsah nároku na odpočet bylo možno předem stanovit zejména s ohledem na § 72 zákona o DPH, jež odpovídá čl. 168 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (směrnice o DPH). Skutečnost, že rozhodná česká právní úprava neupravovala konkrétní metodu výpočtu podílu výdajů připadajících na ekonomickou činnost, tudíž nezpůsobuje rozpor se zásadou legality daně.

[21] I v tomto případě stěžovatelka měla možnost předestřít vlastní metody výpočtu poměrného koeficientu. Daňové orgány se touto metodou zabývaly, ale neshledaly ji použitelnou (viz např. zpráva o daňové kontrole, čj. 4095629/17/2004-60566-110086). Teprve poté daňové orgány přistoupily k aplikaci výnosové metody.

III.3 Výnosová metoda stanovení poměrného koeficientu

[22] I tímto okruhem kasačních námitek se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudcích citovaných výše v bodě [14] a neshledal je důvodnými. Na podrobné vypořádání námitek lze opět odkázat na tyto rozsudky. Použití výnosové metody jako možné metody pro výpočet poměrného koeficientu je již součástí ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu.

[23] Zohlednění výnosů v této metodě slouží k určení podílu hodnoty ekonomické činnosti na celkové činnosti stěžovatelky. Tuto hodnotu stanovuje pomocí výnosů, a sice jednak výnosů za podnikatelskou činnost (přijatých plateb od odběratelů stěžovatelky za jí poskytovaná zdanitelná plnění – zboží a služby, např. reklamu) a jednak výnosů, respektive zdrojů v podobě televizních poplatků. Výnosová metoda zachovává základní pravidlo, že poměrný nárok na odpočet je dán v rozsahu použití zdanitelných plnění pro účely ekonomické činnosti. Tento rozsah odpovídá podílu ekonomické činnosti na celkové činnosti, jenž je zjištěn pomocí výnosů. Výnosová metoda tak určuje podíl ekonomické činnosti na celkové smíšené činnosti plátce daně. Vychází z předpokladu, že veškerá přijatá zdanitelná plnění jsou k ekonomické činnosti použita právě v tomto poměru. V případě určení poměrného nároku na odpočet výnosovou metodou proto stále platí, že nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu je dán pouze v případě použití přijatých zdanitelných plnění pro ekonomickou činnost, tj. pro účely uskutečňování činností podléhajících DPH s nárokem na odpočet.

[24] Výnosová metoda je akceptovatelným zjednodušením. Naprosté přesnosti lze stěží docílit jakoukoli metodou výpočtu, natož má-li být taková metoda rovněž prakticky použitelná. Princip výnosové metody tak rozhodně právní úpravě, a to ani ve světle závěrů judikatury Soudního dvora, neodporuje.

[25] Pokud poté stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, že hodnota „čerpání fondu televizních poplatků“ uvedená ve Výroční zprávě za rok 2014, ze které vyšly daňové orgány, nevyjadřuje „výnos“, nýbrž skutečnost, že se položka financovaná televizními poplatky stala v daném období nákladem, nic to nemění na použitelnosti daňovými orgány zvolené metody výpočtu poměrného koeficientu. Ve výpočtu poměrného koeficientu by jistě bylo možno použít „abstraktní“ výnos odpovídající sumě vybraných televizních poplatků za příslušný kalendářní rok. Tato suma však reflektuje toliko zákonem určená kritéria, tedy počet poplatníků a výši poplatku, nikoli nutně uskutečněnou neekonomickou činnost

v daném roce. Proto Nejvyšší správní soud naopak shledává vhodným použít ve výpočtu poměrného koeficientu údaj o „čerpání fondu televizních poplatků“.

[26] Pro výpočet poměrného koeficientu nelze použít metodu navrhouvanou stěžovatelkou, která vychází z podílu nákladů na výrobu programového obsahu programů ČT 1, ČT 2, ČT 4 Sport spolu s programovým obsahem na internetu ku nákladům na výrobu veškerého programového obsahu stěžovatelky.

[27] Tato metoda evidentně odporuje základní podmínce vzniku nároku na odpočet DPH podle zákona o DPH v podobě použití přijatých zdanitelných plnění v souvislosti s ekonomickou činností k uskutečňování plnění, která jsou předmětem DPH. Rovněž na programech ČT 1, ČT 2, ČT 4 Sport i na internetu stěžovatelka primárně poskytovala svoji hlavní službu, kterou je v souladu s § 2 a § 3 zákona o České televizi veřejná služba v oblasti televizního vysílání. Na uvedených programech stěžovatelka v relevantním období poskytovala zároveň naprostou většinu z celkového rozsahu této veřejné služby. Poskytování veřejné služby v oblasti televizního vysílání ovšem DPH nepodléhá, proto DPH na vstupu zaplacená za přijatá zdanitelná plnění, která jsou použita v souvislosti s touto hlavní činností stěžovatelky, nelze odečíst.

III.4 Seriál První republika

[28] Stěžovatelka nesouhlasí s tím, že by seriál První republika byl dlouhodobým nehmotným majetkem, který by byl předmětem DPH. Daňové orgány a městský soud však měly za to, že všechny podmínky zákona pro konstatování, že šlo o zdanitelný dlouhodobý nehmotný majetek, byly splněny.

[29] Podle § 2 odst. 1 písm. a) zákona o DPH předmětem daně je dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku.

[30] Podle § 4 odst. 4 písm. e) zákona o DPH platilo, že dlouhodobým majetkem vytvořeným vlastní činností je dlouhodobý majetek, který plátce v rámci svých ekonomických činností vyrobil, postavil nebo jinak vytvořil. Podle písm. d) bodu 2 tohoto ustanovení dlouhodobým majetkem je obchodní majetek, který je odpisovaným nehmotným majetkem podle zákona upravujícího daně z příjmů.

[31] Podle § 13 odst. 4 písm. b) zákona o DPH platilo, že za dodání zboží za úplatu se také považuje uvedení do stavu způsobilého k užívání dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností, pokud plátce použije tento majetek pro účely, pro které má nárok na odpočet daně podle § 72 odst. 6.

[32] Podle § 32a odst. 1 zákona o daních z příjmů účinného do 1. 1 2016 platilo:

Pro účely tohoto zákona se odpisují zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a jiný majetek, který je veden v účetnictví jako nehmotný majetek vymezený zvláštním právním předpisem (dále jen „nehmotný majetek“), pokud

pokračování

a) byl

1. nabyt úplatně, vkladem člena obchodní korporace, tichého společníka, přeměnou, darováním nebo zděděním, nebo

2. vytvořen vlastní činností za účelem obchodování s ním nebo k jeho opakovanému poskytování a

b) vstupní cena je vyšší než 60 000 Kč a

c) doba použitelnosti je delší než jeden rok; přitom dobou použitelnosti se rozumí doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou činnost nebo uchovatelný pro další činnost nebo může sloužit jako podklad nebo součást zdokonalovaných nebo jiných postupů a řešení včetně doby ověřování nehmotných výsledků.

[33] Stěžovatelka v kasační stížnosti rozporuje splnění hned tří podmínek pro to, aby vytvoření seriálu bylo předmětem DPH: 1) seriál nebyl veden v účetnictví jako nehmotný majetek; 2) seriál nebyl vytvořen v rámci ekonomické činnosti stěžovatelky; a 3) seriál nebyl vytvořen za účelem obchodování s ním nebo k jeho opakovanému poskytování. Nejvyšší správní soud však argumentaci stěžovatelky ani v jedné části neshledal důvodnou.

[34] Ohledně první otázky se Nejvyšší správní soud ztotožňuje s názorem městského soudu, že povaha účtování není bez dalšího rozhodující.

[35] Předně je třeba si uvědomit, že smysl § 32a odst. 1 zákona o daních z příjmů je regulovat daňové odpisy nehmotného majetku. Odpisy si daňový subjekt snižuje základ daně z příjmů a náklad je rozložený v čase. Zákon stanovil tři podmínky pro daňové odpisy v písmenech a) až c). Návětí tohoto ustanovení žádné další podmínky nestanovuje. Pouze popisuje, jakých druhů nehmotného majetku se týká – jde o zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software a ocenitelná práva. Výčet není taxativní, neboť návětí dále uvádí „jiný majetek, který je veden v účetnictví jako nehmotný majetek“. Smyslem tohoto dodatku je, aby daňovým odpisům podléhaly všechny možné druhy nehmotného majetku.

[36] Skutečnost, že vedení v účetnictví jako nehmotného majetku, není obecnou podmínkou, aby majetek podléhal daňovým odpisům, vyplývá již z toho, že žádná taková podmínka neplatí pro zmíněné „nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva“. Dovětek „který je veden v účetnictví jako nehmotný majetek“ se totiž váže pouze k „jinému majetku“. To svědčí o tom, že nejde o podmínku pro uplatnění odpisů, ale pouze o popis majetku jako majetku nehmotného.

[37] Pro posouzení této věci je dále zásadní, že způsob, jakým daňový subjekt o nehmotném majetku účtuje, není z pohledu zákona o daních z příjmů relevantní. Způsob vedení účetnictví neovlivňuje daňovou povinnost daňového subjektu. Ta se řídí daňovými předpisy, a nikoliv předpisy o účetnictví.

[38] To samé musí platit pro účely zákona o DPH. Podle zákona o DPH, pokud nejde o nehmotný majetek, který se odpisuje dle § 32a odst. 1 zákona o daních z příjmů, tak tento majetek nepodléhá DPH. Daňové subjekty tak mohou být motivovány tvrdit, že nejde o odpisovaný nehmotný majetek. Nelze akceptovat, aby daňový subjekt sám rozhodoval, podle toho jak o majetku účtuje, zda bude z něj odvádět DPH či nikoliv. To by bylo v rozporu s účelem DPH, kterým je v tomto případě zdanění vytvořeného díla, které může být obchodováno a tvoří tak ocenitelnou majetkovou hodnotu.

[39] Lze tedy uzavřít, že pro účely definice dlouhodobého nehmotného majetku podle zákona o DPH návětí § 32a odst. 1 zákona o daních z příjmů žádnou zvláštní podmínku nestanovilo. Tato námitka tedy není důvodná.

[40] Stěžovatelka dále namítá, že seriál nebyl vytvořen v rámci její ekonomické činnosti. Podle městského soudu a daňových orgánů však postačuje, že stěžovatelka seriál částečně bude využívat i pro ekonomickou činnost.

[41] Nejvyšší správní soud s tímto názorem souhlasí. Ustanovení § 13 odst. 4 písm. b) zákona o DPH bylo určeno právě, a dokonce pouze, pro vytvořený majetek určený pro tzv. smíšené účely, tj. částečně pro účely s nárokem na odpočet daně a částečně pro účely bez nároku na odpočet daně. Toto ustanovení odkazovalo na § 72 odst. 6 zákona o DPH, podle kterého 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. Daňové orgány přitom přezkoumatelně vysvětlily, že stěžovatelka seriál využila rovněž ke komerčním účelům, a tedy v rámci své ekonomické činnosti (bod 80 rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 12. 12. 2022).

[42] Odvolací finanční ředitelství ve svém rozhodnutí odkázalo především na koprodukční smlouvu při tvorbě seriálu. Seriál byl tedy od počátku vytvářen nejen za účelem vysílání v televizi v rámci veřejnoprávní činnosti stěžovatelky, ale také za účelem distribuce seriálu do jiných zemí a dalšího komerčního využití jako je prodej na DVD.

[43] V souladu se zákonem je také důsledek, že za vytvoření díla je vyměřena DPH z celkové hodnoty pořízeného díla, ale nárok na odpočet si stěžovatelka může uplatnit pouze v poměrné výši, tedy v tomto případě představovaném poměrným koeficientem. To vyplývalo z § 72 odst. 6 zákona o DPH, podle kterého je plátce DPH na základě § 72 odst. 6 oprávněn uplatnit pouze částečný odpočet DPH z důvodu, že tento majetek vytvořený vlastní činností slouží jak pro účely, u kterých je možno uplatnit nárok na odpočet DPH, tak i pro účely, u kterých nárok na odpočet DPH uplatnit nelze.

[44] Nejvyšší správní soud se účelem této úpravy zabýval v rozsudku ze dne 6. 9. 2021, čj. 2 Afs 232/2020-70. Zde odkázal na judikaturu Soudního dvora EU k této otázce (rozhodnutí ze dne 8. 11. 2012, věc C-299/11, *Gemeente Vlaardingen*, a ze dne 10. 9. 2014, věc C-92/13, *Gemeente's-Hertogenbosch*). Jak Soudní dvůr vysvětlil v prvně citovaném rozsudku, smyslem této úpravy je zajištění rovnosti mezi soutěžiteli. Aby se na takovou osobu povinnou k dani vztahovala stejná daňová zátěž jako na osoby, které vykonávají stejnou činnost osvobozenou od daně prostřednictvím zboží, které zcela nabyly (např.

pokračování

nakoupily) u třetí osoby, musí dojít ke zdanění DPH veškerého vyrobeného zboží, jejímž základem je celková hodnota tohoto zboží (viz body 27 a násl. citovaného rozsudku *Gemeente Vlaardingen*). Pokud by tomu tak nebylo, tak při koupi zboží by daňový subjekt DPH zaplatil v ceně zboží (bez nároku na odpočet), což by jej uvedlo do nerovného postavení se subjektem, který by stejné zboží vytvořil.

[45] Nakonec, pokud jde o stěžovatelkou sporované naplnění podmínky § 32a odst. 1 zákona o daních z příjmů, že nehmotný majetek musí být vytvořen vlastní činností *za účelem obchodování s ním nebo k jeho opakovanému poskytování*, tak ani této námitce Nejvyšší správní soud nevyhověl. Předně je třeba říci, že tato podmínka se do značné míry překrývá již s předchozí podmínkou, že dílo bylo vytvořeno v rámci ekonomické činnosti stěžovatelky. Pokud je dílo vytvořeno za účelem obchodování, tak jde právě o ekonomickou činnost, kterou stěžovatelka vykonává vedle své veřejnoprávní funkce.

[46] Se stěžovatelkou lze souhlasit v tom, že není podstatné, že stěžovatelka mohla seriál vysílat v televizi opakovaně. Veřejnoprávní televizní vysílání totiž není poskytováním služeb za protiplnění, tedy ani poskytování ve smyslu § 32a odst. 1 písm. a) bodu 2 zákona o daních z příjmů. Na této skutečnosti však rozsudek městského soudu ani rozhodnutí daňových orgánů nestojí.

[47] Městský soud svůj závěr o naplnění podmínky, že nehmotný majetek byl vytvořen za účelem obchodování s ním, založil na skutečnosti, že koprodukční smlouva o tvorbě seriálu zakotvovala další oprávnění žalobkyně mimo vysílání v televizi. Rozdělení příjmů z poskytnutí oprávnění k užití seriálu dalším subjektům pak bylo smluvně upraveno tak, že se dělí mezi žalobkyni a koproducenta. Touto otázkou se také podrobně zabývalo Odvolací finanční ředitelství ve svém rozhodnutí ze dne 12. 12. 2022 v bodech 71 až 79. Vyšlo z toho, že seriál nebude pouze vysílán v České televizi, ale bude dále distribuován mimo jiné v zahraničí.

[48] Není přitom podstatné, že vytvořením seriálu stěžovatelka plnila také svůj veřejnoprávní účel. Podstatné je, že jejím záměrem již od počátku, jak přesvědčivě daňové orgány dovodily, bylo seriál použít *také* ke komerčním účelům. Tento alternativní účel postačuje pro naplnění podmínky § 32a odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů.

III.6 Daňové penále

[49] Údajnou protiústavností vyměření daňového penále stěžovatelce se již Nejvyšší správní soud také zabýval. V rozsudcích ze dne 11. 11. 2024, čj. 5 Afs 184/2023-44; ze dne 24. 1. 2025, čj. 8 Afs 280/2023-72, a ze dne 28. 3. 2025, čj. 1 Afs 157/2024-57, tyto námitky důvodnými neshledal. Nejvyšší správní soud nenašel důvod se od tam uvedených závěrů nyní odchýlit a v úplnosti na ně odkazuje.

[50] Zde pouze stručně opakuje, že v reakci na závěry daňové kontroly a rozsudek SDEU *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 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.

[51] 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.

[52] Městský soud ani v tomto případě nevybočil z mezí vytyčených judikaturou Nejvyššího správního soudu či Evropského soudu pro lidská práva. Není sporu o tom, že daňové penále má povahu trestu ve smyslu čl. 6 evropské Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod. Z čl. 6 však pouze vyplývají určitá procesní práva pro daňové subjekty v přístupu k soudu a v řízení před soudem. Městský soud přitom žalobu stěžovatelky namítající nezákonnost penále věcně přezkoumal. Přístup k soudu byl stěžovatelce zaručen. Žádné procesní pochybení stěžovatelka v kasační stížnosti nenamítá. Nesouhlasí pouze s vyměřením penále. Nesouhlas s výsledkem soudního řízení však není otázkou, kterou by jakkoliv reguloval čl. 6 Úmluvy, tedy právo na spravedlivý *proces*.

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

IV. Závěr a náklady řízení

[54] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední soudního řádu správního).

[55] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 za použití § 120 soudního řádu správního. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému náklady řízení nevznikly.

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

V Brně dne 7. května 2025

Tomáš Foltas
předseda senátu