



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Tomáše Foltase, soudce Jana Kratochvíla a soudkyně Lenky Krupičkové ve věci žalobce: **Český rozhlas**, se sídlem Vinohradská 12, Praha 2, zastoupený JUDr. Janou Fuksovou, advokátkou se sídlem Pobřežní 1a, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 13. 6. 2024, čj. 6 Af 15/2023-85,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 13. 6. 2024, čj. 6 Af 15/2023-85, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu 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 Český rozhlas použil přijatá zdanitelná plnění jak v souvislosti se svojí ekonomickou činností, tak v souvislosti s činností, která DPH nepodléhá. Rozsudek městského soudu však zrušil pro částečnou nepřezkoumatelnost, neboť se městský soud nevypořádal s žalobními námitkami o správnosti aplikace této metody na konkrétní skutkové okolnosti.

[2] V dané věci jde o doměření DPH za zdaňovací období leden až červen 2017 a vyměření DPH za prosinec 2017. Finanční úřad pro hl. m. Prahu žalobci doměřil daň za období leden až červen 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. Žalobci 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 žalobce. Činnost žalobce financovaná rozhlasovými poplatky nezakládá nárok na odpočet daně.

[3] Žalovaný platební výměry změnil z důvodu, že jinak vypočítal 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). Žalovaný nově považoval za ekonomickou činnost žalobce vysílání do zahraničí financované na základě smlouvy mezi žalobcem a Ministerstvem zahraničních věcí. Podle § 75 odst. 3 zákona o DPH 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] Žalovaný poměrný koeficient stanovil na základě celkových výnosů žalobce. Žalovaný vycházel z účetnictví žalobce. Koeficient vypočítal jako podíl výnosů z podnikatelské činnosti v součtu s výnosy ze zahraničního vysílání na celkových výnosech, tedy včetně rozhlasových poplatků. Při výpočtu použil výnosy za období leden až červenec 2017. Takto vypočítaná výše koeficientu zaokrouhlená nahoru činila 6 %. Žalovaný doplnil, že pokud by při výpočtu vycházel z hodnot za celý rok 2017 zveřejněných ve výroční zprávě, tak by dospěl ke stejné výši koeficientu. Tímto nově vypočteným koeficientem žalovaný pokrátil přijatá plnění uvedená žalobcem v přiznáních k DPH za jednotlivá zdaňovací období.

[5] K odvolacím námitkám žalovaný uvedl, že neshledal potřebu dalšího dokazování, které se týkalo žalobcem navrhovaných metod pro určení poměrného koeficientu, protože za nejvhodnější považuje metodu dle výnosů, která byla i aprobována judikaturou. Žalovaný dále vysvětlil, že metodu dle využití přijatých plnění nepovažuje za vhodnou a v souladu s judikaturou Soudního dvora EU. Metoda dle poměru nákladů na jednotlivé bloky vysílání také není vhodná, a to z důvodu rozporu s evropským právem. Rovněž se jedná o metodu vnesenou do zákonné úpravy novelou zákona č. 170/2017 Sb. účinnou od 1. 7. 2017. Žalobce tedy požadoval její retroaktivní aplikaci, což je nepřipustné.

[6] V případě zdaňovacího období prosinec 2017 se žalobce domáhal narovnání odpočtu daně dle poměru skutečného využití vstupů podle § 75 odst. 5 zákona o DPH. Žalovaný však uvedl, že podle tohoto ustanovení se postupuje, pouze pokud v okamžiku uplatnění odpočtu DPH nelze stanovit výši poměrného koeficientu podle relevantních údajů. V případě žalobce však bylo možné vyjít ze struktury jeho výnosů v účetnictví. Nebylo tak třeba použít kvalifikovaný odhad. Navíc nelze při dorovnání v prosinci použít i na období leden až červen 2017 právní úpravu účinnou od 1. 7. 2017.

pokračování

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

[8] Městský soud vyšel z existující prejudikatury správních soudů. Uvedl, že žalovaný řádně zdůvodnil, proč neakceptoval metody výpočtu poměrného koeficientu navržené žalobcem. Daňové orgány oprávněně využily metodu výpočtu poměrného koeficientu vycházející z výnosů žalobce.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[9] Žalobce (stěžovatel) se proti rozsudku městského soudu bránil kasační stížností. Kasační námitky rozdělil do následujících okruhů.

1) Městský soud a žalovaný chybně odmítli provést korekci poměrného koeficientu na konci roku 2017 při vyměřování daně za prosinec 2017. Městský soud se touto námitkou dostatečně nezabýval a jeho rozsudek je nepřezkoumatelný.

2) Žalovaný vypočítal chybně poměrný koeficient. Nedůvodně odmítl metody výpočtu navržené stěžovatelem a použil výnosovou metodu, která není správná.

3) Žalovaný výnosovou metodu aplikoval chybně. Při výpočtu daňového odpočtu zohlednil pouze ta plnění, která stěžovatel zahrnul do daňových přiznání. Tam však stěžovatel nezahrnul všechna přijatá plnění s ohledem na metodu výpočtu poměrného koeficientu, kterou zvolil. Městský soud se s touto argumentací opomenul vypořádat.

4) Žalovaný chybně neprovedl důkazní prostředky navržené stěžovatelem v odvolacím řízení ve vyjádření ze dne 9. 6. 2023.

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

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

III.1 Vyměření daně za prosinec 2017

[11] Stěžovatel se při podání daňového přiznání za prosinec 2017 dovolával opravy poměrného koeficientu podle § 75 odst. 5 zákona o DPH. Přitom měl za to, že vzhledem k tomu, že k této opravě dochází až v lednu 2018, tak by se měla aplikovat právní úprava účinná od 1. 7. 2017. Žalovaný, s čímž městský soud souhlasil, měl za to, že nejsou vůbec splněny podmínky pro aplikaci tohoto ustanovení.

[12] Podle § 75 odst. 5 zákona o DPH ve znění účinném v roce 2017 (od 1. 7. 2017 došlo pouze k přečíslování odstavců) platilo:

Nelze-li v okamžiku uplatnění odpočtu daně stanovit výši poměrného koeficientu podle skutečného podílu použití, stanoví ji plátce kvalifikovaným odhadem. Po skončení kalendářního roku, ve kterém po uskutečnění zdanitelného plnění plátce byl oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně a tento nárok uplatnil, plátce do hodnoty poměrného koeficientu zohlední skutečný podíl použití tohoto zdanitelného plnění pro své činnosti, které jsou předmětem daně a pro své ekonomické činnosti v příslušném roce. Odchyluje-li se poměrný koeficient vypočtený podle skutečného použití od poměrného koeficientu stanoveného odhadem o více než 10 procentních bodů, výše uplatněného odpočtu daně se opraví. Je-li vypočtená částka opravy kladná, je plátce oprávněn výši uplatněného odpočtu daně opravit, je-li záporná, je plátce povinen výši uplatněného odpočtu daně opravit. Opravu plátce provede za poslední zdaňovací období kalendářního roku, ve kterém po uskutečnění zdanitelného plnění je oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně, jehož se oprava týká.

[13] Nejvyšší správní soud souhlasí se žalovaným a městským soudem, že k aplikaci tohoto ustanovení nebyla splněna základní podmínka, že v okamžiku uplatnění odpočtu nebylo možno stanovit výši poměrného koeficientu a šlo učinit pouze kvalifikovaný odhad. Poměrný koeficient byl stanoven na základě výnosové metody. Daňové orgány vyšly z účetnictví stěžovatele. Z něj převzaly údaje o výnosech z podnikatelské činnosti, ze zahraničního vysílání a rozhlasových poplatků. Tyto údaje jsou zjištělné z účetnictví stěžovatele za každý jednotlivý měsíc, za který podává daňové přiznání k DPH.

[14] Se stěžovatelem lze souhlasit, že vypořádání této námitky městským soudem je velmi stručné. Městský soud pouze souhlasil s argumentací žalovaného, že nebyly splněny podmínky pro aplikaci § 75 odst. 5 zákona o DPH, neboť výši poměrného koeficientu lze stanovit na základě účetnictví stěžovatele.

[15] Byť si lze představit podrobnější argumentaci ze strany městského soudu, nejde ještě v této části o rozsudek nepřezkoumatelný ve smyslu ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (viz zejména usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 2. 2008, čj. 7 Afs 212/2006-76 a ze dne 5. 12. 2017, čj. 2 As 196/2016-123, body 29-30). Městský soud se nevypořádal s celou žalobní argumentací, kterou stěžovatel uvedl v části 5.2 a 5.3 žaloby. Její nedůvodnost však vyplývá z nesplnění základní podmínky, že pro aplikaci § 75 odst. 5 zákona o DPH by musel být použit odhad, a vyplývá také z použité metody výpočtu poměrného koeficientu.

[16] Argumentace stěžovatele v žalobě a kasační stížnosti ohledně nemožnosti zjistit v průběhu roku skutečný podíl použití přijatého plnění pro ekonomickou a neekonomickou činnost vzhledem k povaze přijatých plnění je mimoběžná. Přijatá plnění totiž nijak nevstupují do výpočtu poměrného koeficientu použitou metodou výnosů. Nárok na odpočet DPH za příslušné zdaňovací období se vypočítá tak, že poměrným koeficientem se vynásobí daň na vstupu u přijatých zdanitelných plnění. Stěžovatel tedy nepotřebuje znát povahu přijatých plnění ani v jakém poměru je použije pro svou ekonomickou a neekonomickou činnost. V tomto ohledu je výnosová metoda jistě zjednodušením. Jde však o zjednodušení přípustné, které navíc činí tuto metodu prakticky dobře použitelnou (viz rozsudek NSS ze dne 6. 3. 2025, čj. 1 Afs 101/2024-64, body 97 a 102).

pokračování

[17] Stěžovatel má pravdu, že daňové orgány poměrný koeficient vypočítaly z údajů za delší období, konkrétně leden až červen 2017. To však nic nemění na tom, že koeficient bylo možno vypočítat za každý měsíc samostatně podle aktuálního stavu účetnictví za uběhlý měsíc. Daňové přiznání se podává do 25 dnů po uplynutí zdaňovacího období (§ 136 odst. 4 daňového řádu).

[18] Stěžovatel navíc nijak nesporně, že by vypočtený poměrný koeficient byl odlišný, pokud by se vypočítal stejnou metodou za použití údajů za delší období. Jak nakonec uvedl již žalovaný v napadeném rozhodnutí, kdyby koeficient vypočítal za celé období roku 2017, tak by došel ke stejnému výsledku 6 %. Přepočtení poměrného koeficientu na konci roku 2017 by stěžovateli tedy žádný prospěch nepřinesl.

[19] Skutečným záměrem stěžovatele je tak dosáhnout toho, aby koeficient byl na konci roku 2017 vypočten podle právní úpravy účinné od 1. 7. 2017, která je pro stěžovatele výhodnější. Takto však skutečně postupovat nelze, jak stěžovateli vysvětlil již žalovaný. Právní úpravu účinnou od 1. 7. 2017 nelze retroaktivně aplikovat na zdaňovací období leden až červen 2017 (viz např. rozsudek NSS ze dne 28. 3. 2025, čj. 1 Afs 157/2024-57, bod 76). V tomto ohledu tak rok 2017 byl skutečně rozdělen fakticky na dvě období, kdy se DPH stěžovateli vypočítalo odlišně. To je však přirozený důsledek změny právní úpravy, která nabyla účinnosti v průběhu roku 2017. Na tom nelze spatřovat nic nezákonného.

[20] Tyto námitky tedy důvodné nejsou.

III.2 Výnosová metoda stanovení poměrného koeficientu

[21] Přípustností použití výnosové metody se Nejvyšší správní soud již zabýval v řadě rozsudků (z poslední doby rozsudky NSS ze dne 11. 11. 2024, čj. 5 Afs 184/2023-44; 5 Afs 21/2024-50; ze dne 24. 1. 2025, čj. 8 Afs 280/2023-72; ze dne 6. 3. 2025, čj. 1 Afs 101/2024 - 64; ze dne 28. 3. 2025, čj. 1 Afs 157/2024-57). Nejvyšší správní soud nemá důvod se nyní od v těchto rozsudcích vyjádřených závěrů odchýlovat. Použití výnosové metody jako možné metody pro výpočet poměrného koeficientu u České televize a Českého rozhlasu je tak již součástí ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu. Pro podrobnou argumentaci lze tak odkázat na tyto rozsudky. Zde Nejvyšší správní soud pouze ve stručnosti uvede následující.

[22] Zohlednění výnosů v této metodě slouží k určení podílu hodnoty ekonomické činnosti na celkové činnosti stěžovatele. Tuto hodnotu stanovuje pomocí výnosů, a sice jednak výnosů za podnikatelskou činnost (přijatých plateb od odběratelů stěžovatele za jím 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.

[23] 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.

[24] Nejvyšší správní soud se již také zabýval dvěma metodami pro výpočet koeficientu, které stěžovatel navrhl daňovým orgánům. Ani jednu z těchto metod nelze považovat za přípustnou. U metody dle přiřazení dodavatelů (dle využití přijatých plnění) stěžovatel pouze vyřadil plnění, která vůbec nemohl použít pro ekonomickou činnost, ale všechna zbylá (tedy smíšená plnění) dosadil do výpočtu poměrného koeficientu do čitatele v plné výši. Tedy v konečném důsledku vůbec nestanovil část plnění, která by připadala na ekonomickou činnost, neboť smíšená plnění bez dalšího označil na plnění užitá pro ekonomickou činnost obchodní povahy. U metody dle poměru nákladů za bloky vysílání stěžovatel tvrdil, že by měl mít nárok na odpočet ve vztahu ke všem přijatým plněním určeným na tvorbu rozhlasového vysílání (veškerých pořadů), v rámci kterých může umístit reklamu. Na označených programech však stěžovatel primárně poskytoval svoji hlavní (veřejnou) službu, tedy rozhlasové vysílání. Nárokoval by si tudíž odpočet z daně na vstupu, která se vztahuje také k neekonomické činnosti. V podrobnostech lze odkázat na odůvodnění rozsudku čj. 1 Afs 157/2024-57, body 72-78.

III.3 Ke správnosti výpočtu výnosovou metodou

[25] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že výnosová metoda užitá daňovými orgány je vhodná pro výpočet poměrného koeficientu. Přistoupil proto k vypořádání námítky stěžovatele, podle které byly hodnoty dosazené do výpočtu nesprávné (konkrétně tvrdil, že žalovaný aplikoval metodu na nesprávnou hodnotu přijatých plnění).

[26] Nejvyšší správní soud přisvědčil stěžovateli, že městský soud se touto námitkou nezabýval, ačkoliv ji stěžovatel v žalobě uplatnil a podrobně zdůvodnil (body 53-56 a 87-90 žaloby). Stěžovatel uváděl konkrétní důvody, proč došlo k chybnému doměření daně i při použití daňovými orgány vypočteného poměrného koeficientu dle výnosové metody.

[27] Vzhledem ke způsobu výpočtu daňové povinnosti stěžovatele (viz body [3] a [16] výše) je otázka hodnoty přijatých zdanitelných plnění podstatná. Jde tedy o důležitou námitku, kterou měl městský soud vypořádat. Pokud tak neučinil, zatížil své rozhodnutí nepřezkoumatelností ve smyslu konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu (např. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 2. 2008, čj. 7 Afs 212/2006-76).

[28] Nepostačilo, pokud městský soud uzavřel, že stěžovatel navrhoval provedení důkazů ve vztahu k jím zvoleným metodám, a že tedy žalovaný správně vyšel z výroční zprávy stěžovatele. Tím totiž nijak nereagoval na námitku, podle které žalovaný vypočítal – za použití výnosové metody – nárok na odpočet daně z nesprávné výše přijatých zdanitelných plnění.

pokračování

[29] Vzhledem k tomu, že na tuto námitku stěžovatele městský soud nijak nereagoval, nepřísluší Nejvyššímu správnímu soudu, aby se nyní zabýval její důvodností.

III.4 Neprovedení důkazních prostředků

[30] Stěžovatel ve vyjádření ze dne 9. 6. 2023 navrhl provedení řady důkazů, což žalovaný odmítl s tím, že se týkají metod pro výpočet poměrného koeficientu navržených stěžovatelem, které neakceptoval. Městský soud k tomu také uvedl, že metody byly nepoužitelné a žalovaný k nim tudíž nemusel provádět dokazování. Potud se Nejvyšší správní soud s názorem městského soudu a žalovaného ztotožňuje.

[31] V souladu s judikaturou Ústavního soudu navržený důkaz není nutno provést, pokud a) skutečnost, kterou má důkaz potvrdit, není relevantní pro dané řízení, b) důkaz není způsobilý tvrzenou skutečnost potvrdit, c) skutečnost již byla potvrzena (nález sp. zn. I. ÚS 733/01 ze dne 24. 2. 2004; či nález sp. zn. III. ÚS 569/03 ze dne 29. 6. 2004). Pokud se navržené důkazy týkaly výpočtu metod poměrného koeficientu, které nebyly daňovými orgány akceptovány, tak by jejich provedení skutečně bylo nadbytečné. Týkaly by se totiž skutečností, které nebyly relevantní.

[32] Tímto však žalobní argumentace stěžovatele nebyla vyčerpána. Stěžovatel v kasační stížnosti správně poukazuje na to, že v žalobě namítal, že navrhovanými důkazy prokazoval celková přijatá zdanitelná plnění. Ta jsou přitom podstatná pro správné stanovení daně za použití výnosové metody. Tato argumentace má tak úzkou vazbu na předchozí kasační námitku. Městský soud vedle toho, že se touto žalobní námitkou věcně nezabýval (viz předchozí část tohoto rozsudku), nezabýval se ani související otázkou, zda měl žalovaný doplnit v tomto ohledu dokazování, jak stěžovatel navrhoval ve svém vyjádření ze dne 9. 6. 2023.

[33] V novém řízení tedy městský soud také posoudí, v návaznosti na vypořádání námítky ohledně správnosti výpočtu daně výnosovou metodou, zda jsou důvodné i žalobní námitky týkající se neprovedení důkazů vyjádřené v bodech 50-56 žaloby. To však pouze v té míře, ve které se žalobní argumentace týká stanovení daně za použití poměrného koeficientu stanoveného na základě výnosové metody.

IV. Závěr a náklady řízení

[34] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první, část věty před středníkem soudního řádu správního); v něm je městský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku kasačního soudu (§ 110 odst. 4 soudního řádu správního). Vypořádá se s námitkami obsaženými v bodech 50-56 a 87-90 žaloby a náležitě posoudí jejich důvodnost.

[35] Městský soud posléze v novém rozhodnutí o žalobě rozhodne také o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 soudního řádu správního).

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

V Brně dne 7. května 2025

Tomáš Foltas
předseda senátu