



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Filipa Dienstbiera a soudkyň Martiny Kűchlerové (soudkyně zpravodajka) a Veroniky Juřickové v právní věci žalobce: **Český rozhlas**, sídlem Vinohradská 12, Praha 2, zastoupeného JUDr. Pavlem Dejlem, Ph.D., LL.M., advokátem, sídlem Jungmannova 24, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 3. 2023, č. j. 9023/23/5300-22443-710132, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 16. 5. 2024, č. j. 15 Af 9/2023-124,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobce **se z a m í t á**.
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) vydal na základě daňové kontroly za zdaňovací období únor až prosinec roku 2013 dodatečné platební výměry ze dne 6. 1. 2015. Konkrétně šlo o dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za únor 2013, č. j. 7027690/14/2002-52523-108987, kterým byla doměřena daň ve výši 0 Kč; dodatečný platební výměr na DPH za březen 2013 č. j. 7027724/14/2002-52523-108987, kterým byla doměřena daň ve výši 0 Kč; dodatečný

platební výměr na DPH za duben 2013 č. j. 7010743/14/2002-52523-108987, kterým byla doměřena daň ve výši 0 Kč; dodatečný platební výměr na DPH za květen 2013 č. j. 7011151/14/2002-52523-108987, kterým byla doměřena daň ve výši 0 Kč; dodatečný platební výměr na DPH za červen 2013 č. j. 7011340/14/2002-52523-108987, kterým byla doměřena daň ve výši 0 Kč; dodatečný platební výměr na DPH za červenec 2013 č. j. 7011486/14/2002-52523-108987, kterým byla doměřena daň ve výši 0 Kč; dodatečný platební výměr na DPH za srpen 2013 č. j. 7027808/14/ 2002-52523-108987, kterým byla doměřena daň ve výši 0 Kč; dodatečný platební výměr na DPH za září 2013 č. j. 7027834/14/2002-52523-108987, kterým byla doměřena daň ve výši 0 Kč; dodatečný platební výměr na DPH za říjen 2013 č. j. 7027856/14/2002-52523-108987, kterým byla doměřena daň ve výši 0 Kč; dodatečný platební výměr na DPH za listopad 2013 č. j. 7027877/14/2002-52523-108987, kterým byla doměřena daň ve výši 0 Kč; dodatečný platební výměr na DPH za prosinec 2013 č. j. 7027904/14/2002-52523-108987, kterým byla doměřena daň ve výši 0 Kč (dále též „dodatečné platební výměry“).

[2] Proti dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání, které bylo rozhodnutím žalovaného ze dne 27. 8. 2015, č. j. 27846/15/5300-22443-711377, zamítnuto. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce žalobu k městskému soudu, který napadené rozhodnutí žalovaného rozsudkem ze dne 16. 10. 2019, č. j. 5 Af 66/2015-105, zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Žalovaný následně dne 7. 8. 2020 vydal rozhodnutí o odvolání, č. j. 29522/20/5300-22444-711887, kterým změnil odvoláním napadené dodatečné platební výměry. Žalobce podal proti rozhodnutí o odvolání opět žalobu k městskému soudu, který rozsudkem ze dne 18. 10. 2022, č. j. 5 Af 30/2020-90, napadené rozhodnutí o odvolání zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Žalovaný na základě doplněného odvolacího řízení vydal dne 10. 3. 2023 nové rozhodnutí, č. j. 9023/23/5300-22443-710132, kterým změnil dodatečné platební výměry.

[3] Proti posledně označenému rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu, kterou městský soud dle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), jako nedůvodnou zamítl.

[4] Mezi stranami se vede spor zejména o to, zda a na základě jakých kritérií měl být v době, kdy zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 30. 6. 2017 (dále jen „ZDPH“), příslušná kritéria nestanovil (tedy do 30. 6. 2017), snížen nárok žalobce na odpočet daně. Byť žalobce zastával názor, že jím uplatněný nárok na odpočet daně při absenci zákonem stanovených kritérií pro jeho snížení s ohledem na zásadu legality daně snížit nelze, zvolil si pro případ, že by tento názor neobstál, pro jeho snížení metodu přiřazení podílu podle využití přijatých plnění. Alternativně pak navrhl použití metody podle nákladů na bloky vysílání. Žalovaný obě metody odmítl a nárok žalobce na odpočet daně snížil za použití výnosové metody.

[5] Městský soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného, kterou neshledal důvodnou. Zdůraznil, že žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí srozumitelně zdůvodnil, proč přistoupil k užití výnosové metody a dostatečně podrobně a s odkazy na relevantní judikaturu správních soudů zdůvodnil, proč nemohl postupovat dle žalobcem navrhovaných metod. Současně přezkoumatelným způsobem vypořádal veškeré odvolací námitky žalobce.

pokračování

[6] Ke druhé žalobní námitce týkající se odmítnutí důkazů, které žalobce navrhl v podání ze dne 20. 2. 2023, městský soud uvedl, že z odůvodnění rozhodnutí žalovaného nevyplývalo, že by daňové orgány žalobcem navržené důkazy odmítly provést. Žalovaný se skutečnostmi a důkazy uvedenými v tomto podání v odůvodnění svého rozhodnutí důkladně zabýval a zdůvodnil, proč nebyly relevantní pro posouzení věci. Městský soud uvedl, že žalovaný podání ze dne 20. 2. 2023 v napadeném rozhodnutí označil jako „*Reakce na Seznámení 2*“ a s jeho obsahem a v něm navrhovanou metodou výpočtu poměrného koeficientu dle poměru na jednotlivé bloky vysílání se vypořádal v bodech 86-99 svého rozhodnutí. Žádné jiné konkrétní důkazy, které by daňové orgány v daňovém řízení odmítly provést, aniž by takový postup zdůvodnily, žalobce v žalobě ani v jiných podáních neoznačil.

[7] V rámci třetí a čtvrté žalobní námitky se městský soud zabýval tvrzením žalobce, že mu žalovaný měl umožnit, aby si zvolil ekonomicky odůvodnitelnou metodu pro vyčíslení poměrného koeficientu a zvolenou metodu pak byl povinen akceptovat. Žalobce navrhl dvě shora uvedené metody stanovení koeficientu naplňující smysl právní úpravy. Žalovaný měl akceptovat žalobcem zvolenou metodu výpočtu, namísto toho však svévolně použil výnosovou metodu, která odporuje zákonu i soudní praxi. Městský soud uvedl, že žalovaný umožnil žalobci volbu metody výpočtu poměrného koeficientu, tu ostatně umožnil již dříve správce daně, který jej k volbě metody vyzval. Správce daně žalobci neznemožnil volbu metody, toliko ji neakceptoval a v napadeném rozhodnutí odůvodnil, proč tak učinil. Městský soud měl za to, že správní orgány nejsou povinny přijmout jakoukoli metodu výpočtu poměrného koeficientu navrženou daňovým subjektem, naopak jsou oprávněny ji korigovat.

[8] Městský soud dále uvedl, že žalovaný se přijatelností metody výpočtu poměrného koeficientu dle ZDPH ve znění zákona č. 170/2017 Sb. k námitce žalobce ve svém rozhodnutí věcně zabýval. Městský soud závěrům žalovaného přisvědčil, neboť byly dle jeho názoru souladné s judikaturou Nejvyššího správního soudu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 10. 2023, č. j. 5 Afs 184/2022-40, body 31-33). Konstatoval, že dle § 5 odst. 5 ZDPH ve znění zákona č. 170/2017 Sb., je činnost žalobce spočívající ve veřejnoprávním vysílání z vůle vnitrostátního zákonodárce pro účely ZDPH považována za činnost ekonomickou, a to na základě právní fikce, čímž došlo k významnému posunu v právní úpravě. Závěr o nepoužitelnosti metody výpočtu poměrného koeficientu dle ZDPH ve znění zákona č. 170/2017 Sb., z důvodu zákazu retroaktivity vyplývá z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (zejm. bod 38 a násl. rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 10. 2023, č. j. 5 Afs 184/2022-40).

[9] K tomu, že žalobce nenavrhoval retroaktivní užití zákona č. 170/2017 Sb., nýbrž jen užití metody výpočtu poměrného koeficientu dle ZDPH tam uvedené, kterou považoval za vhodnou i před touto novelizací ZDPH, městský soud uvedl, že podstatné je, že tato úprava v rozhodné době neplatila a že nepřipadá v úvahu ani její analogické použití jakožto návodu či vodítka. Zákonem č. 170/2017 Sb. došlo pro účely ZDPH k zakotvení fikce ekonomické činnosti žalobce spočívající ve veřejnoprávním vysílání. Je zřejmé, že metodu výpočtu poměrného koeficientu dle ZDPH ve znění zákona č. 170/2017 Sb., nelze použít pro dřívější znění ZDPH, když tato metoda navazuje na danou fikci, která dříve nebyla součástí ZDPH. Jednalo se o zásadní změnu, nikoliv o novelu, která by validovala, že se takto mělo

postupovat již dříve. Správní orgány oprávněně využily metodu výpočtu poměrného koeficientu vycházející z výnosů žalobce, a to na základě údajů z výročních zpráv žalobce. Správnost této metody ostatně potvrzuje i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 10. 2023, č. j. 5 Afs 184/2022-40, a v něm uvedená judikatura. Městský soud nad rámec konstatoval, že ve věcech obdobného skutkového stavu již opakovaně rozhodoval také Nejvyšší správní soud (viz např. body 30 a následující rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2024, č. j. 10 Afs 79/2022-56).

[10] V neposlední řadě se městský soud zabýval i námitkou žalobce, že k doměření daně došlo výlučně z důvodu nejasné a sporné interpretace relevantní právní úpravy a její aplikace na poměry žalobce. Žalobci proto neměla být s doměření daně uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně a úrok z prodlení. Městský soud k tomu uvedl, že v projednávané věci nedošlo k doměření daňové povinnosti přímo na základě tvrzení uplatněných žalobcem v dodatečných daňových přiznáních, ale na základě právního posouzení charakteru uplatněných odpočtů z uskutečněných zdanitelných plnění žalobce s ohledem na charakter a rozsah jeho ekonomické a jiné činnosti. Dospěl-li proto žalovaný k závěru o nezbytnosti změnit daňovou povinnost žalobce oproti jím 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. Kasační stížnost a další vyjádření účastníků

[11] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku městského soudu kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. a navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

[12] Stěžovatel namítá, že napadený rozsudek městského soudu nemůže obstát, neboť jím městský soud: (i) aproboval protiústavní postup žalovaného při snížení nároku stěžovatele na odpočet daně; (ii) aproboval protiústavní postup žalovaného v důkazním řízení; (iii) aproboval snížení nároku stěžovatele na odpočet daně na základě způsobu financování jeho činnosti (tzv. výnosovou metodou), a tedy způsobem rozporným s rozhodnou zákonnou úpravou i relevantní praxí SDEU a Nejvyššího správního soudu, ignoroval přitom námitky stěžovatele proti aplikaci výnosové metody na nesprávnou hodnotu přijatých zdanitelných plnění; (iv) aproboval nepoužití metody zvolené stěžovatelem i jím označené alternativní metody, byť důvody pro jejich nepoužití, o které žalovaný opřel napadené rozhodnutí, neobstojí; (v) bez řádného přezkumu podmínek pro uložení trestu aproboval v rozporu se smyslem a účelem dané správní sankce a zásadou spravedlnosti potrestání stěžovatele daňovým penále.

[13] Stěžovatel nejprve uvádí, že žalovaný protiústavně neakceptoval jím zvolenou metodu pro snížení nároku na odpočet daně, i když ji podle soudní praxe akceptovat mohl. Naopak napadené rozhodnutí vydal za použití metody, kterou si určil sám, namísto toho, aby se stěžovatelem kooperoval, jak stanovuje judikatura. V dané věci postupoval v rozporu s ústavněprávní zásadou legality daně.

[14] V rámci druhé kasační námítky stěžovatel namítá, že zde nebyl žádný důvod ospravedlňující neprovedení a nezohlednění důkazních návrhů, které navrhl za účelem prokázání skutečností stěžejních pro správné vyčíslení své daňové povinnosti (důkazní

pokračování

návrhy v podání ze dne 20. 2. 2023). Městský soud k této námitce uvedl, že z rozhodnutí žalovaného údajně neplyne, že by navržené důkazní návrhy neprovedl. Zásadní však dle názoru stěžovatele je, že z rozhodnutí žalovaného neplyne, že by je žalovaný provedl. Jde proto o tzv. opomenuté důkazní návrhy.

[15] V rámci třetí kasační námitky stěžovatel napadá nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu v části týkající se výnosové metody žalovaného, nepoužitelnost výnosové metody pro snížení nároku stěžovatele na odpočet daně a skutečnost, že dle názoru stěžovatele žalovaný aplikoval výnosovou metodu na nesprávnou hodnotu přijatých plnění. Dle názoru stěžovatele se městský soud věcně (hmotněprávně) nevypořádal s výnosovou metodou žalovaného. S touto metodou se totiž věcně nevypořádaly ani rozsudky Nejvyššího správního soudu, na které městský soud ve svém rozsudku odkazoval. Tyto rozsudky pouze uvádějí, že výnosovou metodu „již judikatura akceptovala“, potažmo se zabývají přezkoumatelností rozsudků krajských soudů.

[16] Stěžovatel dále namítá, že výnosová metoda zohledňující zdroje financování jeho činnosti je pro snížení jím uplatněného nároku na odpočet daně nepoužitelná. Výnosová metoda ve skutečnosti nepracuje s výnosy stěžovatele. Do celkových výnosů stěžovatele totiž zahrnuje vybírané rozhlasové poplatky, které však výnos stěžovatele nepředstavují. Jejich výše je určena obecně pro všechny držitele určitých přístrojů. Dalším problémem výnosové metody je její nepoužitelnost pro řádné přiznání daně, neboť je založena na údajích, které stěžovatel nemá v okamžiku vzniku povinnosti přiznat daň k dispozici. ZDPH v rozhodné době kritéria pro snížení nároku žalobce na odpočet daně nestanovil. V § 75 odst. 1 ZDPH uváděl pouze tolik, že použije-li plátce přijaté zdanitelné plnění jak v rámci ekonomických činností, tak pro účely s nimi nesouvisejícími, má nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití přijatého zdanitelného plnění pro ekonomické činnosti. Podle § 75 odst. 3 ZDPH poté platí, že se výše odpočtu daně v poměrné výši vypočte podle účelu použití přijatých zdanitelných plnění. Stěžovatel v této souvislosti dále upozornil na některá rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“).

[17] V dané souvislosti stěžovatel dále uvádí, že žalovaný aplikoval výnosovou metodu na nesprávnou hodnotu přijatých plnění. Tuto dílčí námitku vznesl stěžovatel již v žalobě, městský soud se jí však nikterak nezabýval.

[18] Stěžovatel spatřuje nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného, a tudíž i rozsudku městského soudu v posouzení jím navržených metod. Stěžovatel zdůrazňuje, že žalovaný aplikoval vlastní metodu (výnosovou metodu) pro poměrné snížení uplatněného nároku na odpočet DPH, aniž by ji věcně porovnal s metodou zvolenou stěžovatelem či jím navrhovanou alternativní metodou. Žalovaný zároveň nezdůvodnil, proč by jím zvolená metoda měla být nejvhodnější.

[19] Stěžovatel v této souvislosti namítal i nesprávnost posouzení metody podle nákladů na jednotlivé bloky vysílání, kterou navrhl alternativně. S touto metodou se městský soud vypořádal tvrzením, že má být srovnatelná metoda zahrnutá novelou č. 170/2017 Sb. přímo do ZDPH založena na fikci, že stěžovatel vykonává ekonomickou (obchodní) činnost v celém rozsahu. Na takové fikci však metoda označená stěžovatelem založena není. Uvedená metoda je dle názoru stěžovatele v souladu s § 75 ZDPH i unijní úpravou, jak ji

vykládá SDEU. Metoda je založena na poměru použití přijatých zdanitelných plnění pro činnosti, při nichž stěžovatel v rozhodné době skutečně dosahoval protiplnění (tj. činnosti, které byly předmětem daně), ku činnostem, v souvislosti s nimiž protiplnění nedosahoval (tj. ku činnostem, které nebyly předmětem daně).

[20] V poslední kasační námitce stěžovatel namítá, že penále mu bylo stanoveno protiústavním postupem. Žalovaný stěžovateli uložil daňové penále bez ohledu na další skutkové okolnosti proto, že mu vyměřil dodatečnými platebními výměry daňovou povinnost vyšší, než jakou vypočetl ve svých dodatečných daňových přiznáních. Stěžovatel se při své obraně proti postupu správce daně bránil odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které je daňové penále akceptovatelné pouze v případě nesprávného skutkového tvrzení, které je odhaleno správcem daně bez přičinění daňového subjektu, což v případě stěžovatele nebylo splněno. K vyměření daňového nedoplatku došlo na základě nesprávného právního názoru žalovaného na povahu rozhlasových poplatků. To bylo odhaleno na základě iniciativy stěžovatele.

[21] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti odkazuje na obsah rozsudku městského soudu a rozhodnutí správních orgánů obou stupňů s tím, že kasační stížnost považuje za nedůvodnou a navrhuje její zamítnutí. Žalovaný zdůrazňuje, že rozhodující v řešeném sporu je, že stěžovatel neuvedl a neprokázal (přesně nevyčíslil) v jakém poměru bylo přijaté plnění použito ve vztahu k ekonomické činnosti a v jakém poměru bylo použito k činnosti neekonomické. Nárok na odpočet daně je možný pouze v rozsahu, ve kterém lze tato přijatá plnění přičíst ekonomickým činnostem osoby povinné k dani. Stěžovatel pouze zpochybnil metodu stanovenou žalovaným, navrhl použití alternativních metod bez toho, aby na základě těchto metod stanovil poměr použití smíšených plnění v rámci jeho ekonomické činnosti, což by zároveň podložil podklady, ze kterých by stanovený poměr vyplýval. Dle názoru žalovaného se stěžovatel stále jen pokouší navodit dojem, že žalovanému navrhl přesnější metody (údaje) určení poměrového koeficientu, než je jím použitá výnosová metoda, avšak žalovaný tyto návrhy neakceptoval. Žalovaný se následně s odkazy na své rozhodnutí, rozsudek městského soudu či judikaturu správních soudů včetně SDEU vyjádřil k jednotlivým kasačním námitkám, které souhrnně označil za nedůvodné.

[22] V replice k vyjádření žalovaného stěžovatel znovu kritizoval postup žalovaného spočívající v odmítnutí aplikace jím navrhované metody. Návrh stěžovatele k aplikaci jím zvolené metody byl zcela konkrétní a jasný a žalovanému nic nebránilo, aby jej využil či přiměřeně korigoval. Nejvyšší správní soud se dle názoru stěžovatele výnosovou metodou doposud věcně nezabýval a neposoudil její sloučitelnost s rozhodnou právní úpravou a ustálenou soudní praxí. Stěžovatel se stále neztotožňuje ani se závěrem žalovaného o vyměření penále.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[23] Nejvyšší správní soud shledal splnění podmínek řízení a přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů a ověřil při tom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[24] Kasační stížnost není důvodná.

pokračování

[25] Pokud jde o věcné hodnocení nyní posuzované věci, Nejvyšší správní soud předesílá, že velmi podobnou, místy i totožnou kasační argumentací, se zabýval ve svém nedávném rozsudku ze dne 12. 6. 2025, č. j. 6 Afs 184/2024-50, přičemž v nyní projednávané věci neshledává důvod se od právních závěrů, tam vyslovených, jakkoliv odlišovat. Vzhledem k podobnosti věci nyní projednávané Nejvyšší správní soud ze závěrů posledně uvedeného rozsudku plně vychází a v podrobnostech na ně odkazuje.

III. A. Námitka protiústavního postupu žalovaného při snížení nároku stěžovatelky na odpočet daně

[26] Stěžovatel dovozuje protiústavnost postupu při určení metody pro snížení jím uplatněného nároku na odpočet daně z toho, že správce daně dle slov stěžovatele nemůže „jednoduše odmítnout metodu zvolenou daňovým subjektem a daňovou povinnost vyměřit bez jakékoliv další spolupráce s ním svou vlastní, jednostranně určenou metodou.“

[27] Nelze souhlasit s námitkou stěžovatele, že žalovaný jednoduše odmítl metodu jím navrženou a stanovil si metodu vlastní, jednostranně určenou metodou. Žalovaný umožnil stěžovateli (jak konstatoval i městský soud v bodě 51 napadeného rozsudku) volbu metody výpočtu poměrného koeficientu, tu ostatně umožnil stěžovateli již dříve správce daně, který jej k volbě metody vyzval. Poté, co bylo zrušeno předchozí rozhodnutí žalovaného, provedl správce daně doplnění řízení. S hodnocením skutečností zjištěných v doplněném řízení byl stěžovatel seznámen písemností ze dne 19. 1. 2023, č. j. 2309/23/5300-22443-710132, na což reagoval podáními ze dne 26. 1. 2023 a ze dne 20. 2. 2023. Žalovaný tedy stěžovateli nijak neznemožnil volbu metody, pouze ji neakceptoval a v napadeném rozhodnutí odůvodnil, proč tak učinil. Správní orgány nejsou povinny přijmout jakoukoli metodu výpočtu poměrného koeficientu navrženou daňovým subjektem, naopak jsou oprávněny ji korigovat (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 Afs 124/2014-178 a ze dne 24. 1. 2025, č. j. 8 Afs 280/2023-72).

[28] Výše uvedený postup nebyl v rozporu ani s rozsudkem SDEU ze dne 8. 5. 2019, ve věci C-566/17, *Zwiqzek Gmin Zagłbia Miedziowego w Polkowicach*, jak tvrdí stěžovatel. Dle tohoto rozsudku lze ke snížení nároku daňového subjektu na odpočet daně přistoupit pouze za předpokladu, že si může osoba povinná k dani zvolit vhodnou metodu pro účely provedení takového rozdělení. Tato možnost nebyla stěžovateli odepřena. Jestliže však chtěl stěžovatel uplatnit nárok na odpočet DPH vlastní metodou, měl dostatečně konkrétně rozklíčovat podíl své ekonomické a neekonomické činnosti tak, aby žalovaný mohl tento způsob výpočtu posoudit a případně zkorigovat. Za situace, když stěžovatel sám nerozklíčoval podíl použití vstupních smíšených plnění, mohl žalovaný přistoupit ke stanovení poměrového koeficientu založeného na výnosech. Daňovým subjektem navrženou metodu žalovaný akceptuje v zásadě pouze za předpokladu, že se jedná o kritérium vhodné pro konkrétní případ využití přijatého plnění (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 1. 2022, č. j. 4 Afs 129/2021-53). V tomto případě tedy za situace, kdy daňový subjekt dostatečně konkrétně prokáže rozsah použití přijatých zdanitelných plnění k uskutečňování ekonomické činnosti a zároveň i výši osvobozených plnění bez nároku na odpočet.

[29] Stěžovatel v první kasační námitce také uvádí, že ZDPH v rozhodné době nestanovoval kritéria, na jejichž základě bylo možné poměrně snížit nárok na odpočet daně, i když takový požadavek vyplývá již z rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006-155, nebo z rozsudku SDEU ve věci C-566/17, *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego*. Stěžovatel namítá, že dané podmínky naplněny nebyly a národní právní řád stěžovateli neumožňoval zvolit si vlastní metodu pro účely snížení nároku na odpočet daně. Namísto toho žalovaný určil metodu snížení nároku sám, a postupoval tak v rozporu s ústavněprávní zásadou legality daně, ale také s judikaturou Nejvyššího správního soudu a SDEU. Touto argumentací se Nejvyšší správní soud podrobně zabýval v již zmiňovaném rozsudku ze dne 12. 6. 2025, č. j. 6 Afs 184/2024-50. Níže jsou proto sumarizovány závěry, ke kterým již Nejvyšší správní soud dospěl a v podrobnostech na ně nyní odkazuje.

[30] Pokud jde o dílčí námitku porušení zásady legality daně, je třeba souhlasit se stěžovatelem, že podmínky zakládající daňovou povinnost musejí být stanoveny v zákoně, jak Nejvyšší správní soud již vyjádřil v rozsudku rozšířeného senátu č. j. 7 Afs 54/2006-155, na který odkazoval sám stěžovatel. Současně se lze ztotožnit s tím, že DPH je harmonizovanou daň. Zásadu legality daně, která tvoří obecnou zásadu unijního práva, je proto třeba vykládat ve světle judikatury SDEU a unijních předpisů, avšak není možné izolovaně aplikovat obecné zásady unijního práva bez hlubších vazeb na konkrétní situace. Nejvyšší správní soud již dříve vysvětlil (naposledy např. v rozsudku ze dne 19. 5. 2025, č. j. 7 Afs 132/2024-46), že směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“), neupravuje žádná konkrétní pravidla, jak stanovit metodu, jejíž pomocí lze daň zaplacenou na vstupu vztáhnout k ekonomické a neekonomické činnosti, a to tak, aby stěžovateli náležel nárok na odpočet „pouze v rozsahu, v jakém byly zboží a služby použity pro účely jí poskytovaných zdanitelných plnění“ (srov. zejména rozsudek SDEU ze dne 13. 3. 2008, ve věci C-437/06, *Securenta*, jakož i rozsudek ze dne 8. 5. 2019, ve věci C-566/17, *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego*, bod 32). Stanovení konkrétních metod a kritérií tak spadá do pravomoci členských států. Určené metody však vždy musejí zohledňovat účel a systematiku směrnice o DPH.

[31] K tomu je nutno dodat, že pouhá absence takových pravidel v použitelné daňové právní úpravě neznamená, že je osoba povinná k dani oprávněna odečíst DPH v plné výši, pokud jde rovněž o část daně zaplacenou na vstupu, která je spojena s plněními nespádajícími do působnosti systému DPH. Přiznání nároku na plný odpočet daně by mělo za následek rozšíření rozsahu tohoto nároku v rozporu se základními zásadami společného systému DPH (citovaný rozsudek ve věci *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego*, bod 35). Lze tak uzavřít, že stěžovatel závěry z rozsudku *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego* interpretoval nesprávně.

[32] Otázkou stanovení poměrného nároku na odpočet ve skutkově obdobných situacích se Nejvyšší správní soud již opakovaně zabýval, srovnej např. rozsudky ze dne 26. 11. 2021, č. j. 4 Afs 130/2021-59, ze dne 22. 4. 2022, č. j. 2 Afs 170/2019-47, ze dne 27. 3. 2024, č. j. 10 Afs 79/2022-56, ze dne 11. 11. 2024, č. j. 5 Afs 21/2024-50, a ze dne 24. 1. 2025, č. j. 8 Afs 280/2023-72. V těchto rozsudcích Nejvyšší správní soud zdůraznil, že povinnost prokázat alespoň částečné využití zdanitelných plnění pro účely ekonomických činností, tj. i odpovídající poměr při použití pro smíšené činnosti, tíží plátce daně (zde stěžovatele). Správce daně přitom může výpočet uvedený plátcem daně upravit, aby co nejvíce odpovídal

pokračování

skutečnému poměru mezi ekonomickými a neekonomickými činnostmi. Korekce ze strany správce daně může spočívat i ve stanovení jiné metody založené na vhodném kritériu, pokud daňový subjekt zvolil kritérium nevhodné (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 Afs 124/2014-178, a ze dne 24. 1. 2025, č. j. 8 Afs 280/2023-72).

[33] Zásada legality daně je obecnou zásadou unijního práva, je proto třeba ji vykládat ve světle judikatury SDEU. Z těchto východisek nicméně neplyne, jak se mylně domnívá stěžovatel, že nad rámec stanovení daňové povinnosti by rovněž každý detail výpočtu daně povinnosti musel být stanoven přímo zákonem. V již zmiňovaném rozsudku *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego* SDEU konstatoval, že zásada legality daně vyžaduje, aby všechny hlavní prvky definující podstatné znaky daně byly stanoveny zákonem. Naproti tomu však „tato zásada nevyžaduje, aby všechny technické aspekty zdanění byly taxativně upraveny, pokud zákonem stanovená pravidla umožňují osobě povinné k dani stanovit a vypočítat výši splatné daně a určit, kdy je splatná“ (bod 39 rozsudku). Jak dále uvedl SDEU, v tomto smyslu je jedním z hlavních prvků DPH nárok na odpočet daně, který je definován v čl. 168 směrnice o DPH. Ustanovení § 72 ZDPH upravuje nárok na odpočet DPH způsobem odpovídajícím čl. 168 směrnice o DPH, a to včetně určení rozsahu tohoto nároku.

[34] Vztaženo k projednávané věci, rozsah nároku na odpočet bylo možno předem stanovit zejména s ohledem na § 72 ZDPH, jež odpovídá čl. 168 směrnice o DPH, obdobně jako tomuto článku odpovídal čl. 86 polského zákona o DPH v případě *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego*. Skutečnost, že rozhodná česká právní úprava neupravovala konkrétní metodu výpočtu podílu výdajů připadajících na ekonomickou činnost, tudíž nezpůsobuje rozpor se zásadou legality daně.

[35] V rozsudku *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego* SDEU hodnotil rovněž skutečnost, že při absenci technických pravidel rozdělení DPH na vstupu mezi ekonomické a neekonomické činnosti mohla podle použitelné polské úpravy osoba povinná k dani obdržet individuální daňové rozhodnutí, jímž jí bylo sděleno, jak v její konkrétní situaci postupovat. Vedle toho měla také k dispozici volbu metody určující takové rozdělení. Tato skutečnost ovšem nic nemění na tom, že hlavním prvkem daně je stanovení podmínek nároku na odpočet způsobem odpovídajícím čl. 168 směrnice o DPH, který jednoznačně určuje, jakou daň zaplacenou na vstupu si osoba povinná k dani smí odečíst. Z tohoto rozsudku nikterak nevyplývá, že absence možnosti volby metody určení poměrného odpočtu plátcem daně, případně možnosti obdržet individuální rozhodnutí o postupu určení poměrného odpočtu zakládá porušení zásady legality daně. SDEU tyto skutečnosti zohlednil pouze jako vedlejší, doplňující argument v rámci úvahy, zda došlo k porušení zásady legality daně (viz bod 46 rozsudku).

[36] Nejvyšší správní soud navíc odkazuje na § 75 odst. 3 a 4 ZDPH (v případě, že není stanoveno jinak, rozumí se rozhodným zněním ZDPH znění do 30. 6. 2017 – pozn. NSS), které – nad rámec směrnice o DPH, která tuto otázku neupravuje – stanoví další podmínky stanovení poměrného nároku na odpočet a rovněž postup plátce daně při jeho určení.

[37] Plátcí daně tudíž podle § 75 odst. 4 ZDPH náleží volba vhodné metody výpočtu poměrného koeficientu. Uvedené vyplývá z obecné zásady daňového řízení, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat (má břemeno tvrzení), ale také povinnost toto své tvrzení doložit (má i břemeno důkazní). Jak konstatoval Nejvyšší správní soud např.

v rozsudku ze dne 15. 11. 2018, č. j. 9 Afs 427/2017-42: „Uplatňuje-li daňový subjekt nárok na odpočet DPH, je v první řadě na něm, aby v případě, kdy plnění není použito výlučně v rámci jeho ekonomické činnosti, stanovil, v jakém poměru bylo použito ve vztahu k jeho ekonomické a neekonomické činnosti. Metody výpočtu jsou na jeho uvážení a mohou se u jednotlivých přijatých plnění lišit. Správce daně je oprávněn zvolený výpočet korigovat tak, aby skutečně poměru mezi ekonomickými a neekonomickými činnostmi daňového subjektu ve vztahu ke konkrétnímu přijatému plnění co nejvíce odpovídal.“ Plátce daně má tudíž učinit konkrétní výpočet poměrného nároku a rovněž prokázat jednak vhodnost jím zvolené metody, jednak i údaje a hodnoty, které do výpočtu vstupují.

[38] V souzené věci nemá Nejvyšší správní soud důvod se od těchto závěrů odchýlit. Jak konstatoval SDEU v rozsudku *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego*, povinnost plátce daně stanovit z jeho smíšených plnění podíl, který připadá na ekonomickou činnost, neodporuje zásadě legality daně, pokud plátce daně může určit rozsah nároku na základě vnitrostátního ustanovení odpovídajícího čl. 168 směrnice o DPH. Úprava odpočtu DPH obsažená ve vnitrostátním zákonu o DPH a použitelná pro posuzovaná zdaňovací období tomuto požadavku dostála. Předvídatelně totiž stanovila právní rámec určování poměrného nároku na odpočet při použití zdanitelných plnění ke smíšeným činnostem. Upravovala také rozsah nároku na odpočet v § 72 odst. 1 ZDPH, respektive poměrného nároku podle § 75 odst. 1 tohoto zákona.

[39] Povinnost tvrdit a prokázat poměrný nárok na odpočet tížila plátce daně, který za tím účelem disponoval volbou odpovídající metody výpočtu poměrného koeficientu. Rozhodná úprava připouštěla možnost stanovit poměrný koeficient „předem“, tj. v okamžiku uplatnění odpočtu, kvalifikovaným odhadem. Zákon o DPH obsahoval v § 75 odst. 4 rovněž širokou toleranci pro odchylku podílu stanoveného odhadem a skutečného podílu stanoveného na základě údajů, které má daňový subjekt k dispozici po skončení příslušného období. Nesankcionoval tudíž plátce daně za to, že objektivně v okamžiku uplatnění nároku na odpočet nemůže mít všechny relevantní údaje pro výpočet skutečného podílu použití zdanitelných plnění pro své ekonomické činnosti. Zákonná úprava poměrného odpočtu proto odpovídá zásadě legality daně, jak ji vyložil SDEU.

III.B. Protiústavnost postupu v důkazním řízení a při zjišťování skutkového stavu

[40] Stěžovatel v rámci druhé kasační námítky uvádí, že zde nebyl žádný důvod ospravedlňující neprovedení důkazních návrhů, které navrhl za účelem prokázání skutečností stěžejních pro vyčíslení své daňové povinnosti. Tyto nebyly provedeny, a jde proto o tzv. opomenuté důkazní návrhy.

[41] K neprovedení navržených důkazních prostředků Nejvyšší správní soud nejprve obecně uvádí, že samotná skutečnost, že správní orgán určitý důkaz neprovedl, neznamená, že postupoval nezákonně, neboť správní orgán zásadně nemá povinnost vyhovět všem důkazním návrhům daňového subjektu (§ 92 odst. 2 daňového řádu). Správní orgány obou stupňů postupovaly tak, že (dle jejich názoru) relevantní důkazní prostředky navrhované stěžovatelem provedly, a pokud jejich provedení odmítly, pak tento krok odůvodnily. V namítaném případě se tak stalo v bodech 81-106 rozhodnutí žalovaného, kde žalovaný popsal, proč nelze použít jako relevantní údaje částky, které stěžovatel poskytl účastníku řízení v rámci svého vyjádření ze dne 20. 2. 2023. Žádné jiné konkrétní důkazy, které by

pokračování

daňové orgány v daňovém řízení odmítly provést, aniž by takový postup zdůvodnily, stěžovatel v žalobě ani v jiných podáních neoznačil. Lze tedy shrnout, že v souladu s § 92 odst. 2 daňového řádu část důkazních návrhů byla provedena a část provedena nebyla s tím, že žalovaný současně zdůvodnil, proč dané důkazní návrhy neprovedl. Nejvyšší správní soud proto neshledal, že by zde byly, jak tvrdí stěžovatel, nějaké tzv. opomenuté důkazní návrhy, ke kterým by se žalovaný nikterak nevyjádřil.

III.C. Nevypořádání argumentace stěžovatele týkající se výnosové metody a nepoužitelnost této metody pro snížení nároku stěžovatele na odpočet daně

III.C.1. Nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu v části týkající se výnosové metody žalovaného

[42] Ve vztahu k problematice nepřezkoumatelnosti považuje Nejvyšší správní soud za podstatné nejprve zmínit, že k ní přistupuje striktně. Nepřezkoumatelnost lze konstatovat jen ve zcela výjimečných případech. Nepřezkoumatelnost rozsudku pak není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkoumat napadený rozsudek (viz např. rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24, nebo rozsudek NSS ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-76).

[43] Městský soud požadavkům judikatury správních soudů na přezkoumatelnost rozhodnutí dostal. Městský soud odkázal na dřívější rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 11. 2021, č. j. 4 Afs 130/2021-59, a ze dne 22. 4. 2022, č. j. 2 Afs 170/2019-47, ve kterých Nejvyšší správní soud obecně shledal použití metody založené na výnosech ke stanovení poměrného koeficientu pro účely výpočtu odpočtu daně v poměrné výši za správné. Městský soud však zejména poměrně obsáhle citoval z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2024, č. j. 10 Afs 79/2022-56, ve kterém se Nejvyšší správní soud vyjadřoval ke správnosti použití tzv. výnosové metody ve skutkově obdobném případě. Výnosovou metodou a důvodností její aplikace v posuzovaném případě se městský soud zabýval, a to zejména v bodech 57-59 svého rozsudku.

III.C.2. Nepoužitelnost výnosové metody pro snížení nároku na odpočet daně

[44] Stěžovatel také namítá, že výnosová metoda zohledňující zdroje financování jeho činnosti je pro poměrné snížení jeho nároku na odpočet daně nepoužitelná. Poměrné snížení nároku na odpočet daně tímto způsobem podle stěžovatele odporuje jak rozhodné zákonné úpravě, tak relevantní soudní praxi. Stěžovatel přitom odkazuje na jím vybraná rozhodnutí SDEU.

[45] S touto námitkou však rovněž nelze souhlasit. Nejvyšší správní soud již opakovaně rozhodoval ve věcech obdobného skutkového stavu (viz opětovně např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2024, č. j. 10 Afs 79/2022-56), tedy o výpočtu poměrného nároku podle výnosové metody za pomoci výroční zprávy. Nejvyšší správní soud tedy opakovaně dovodil, že tato metoda bude vždy přílehavá a použitelná v obdobných situacích sporu o výpočet nároku na odpočet daně u provozovatelů veřejnoprávního vysílání, pokud jeho provozovatelé neprokáží jinou možnost stanovení poměrného koeficientu pro účely spolehlivého výpočtu nároku na odpočet daně. Nejvyšší správní soud

v uváděném rozsudku, ale i dalších rozsudcích shledal, že žalovaný správně přistoupil k užití výnosové metody (resp. že ji i náležitě odůvodnil), přičemž neshledal, že by tato metoda odporovala rozhodné zákonné úpravě.

[46] Stěžovatel ve své kasační argumentaci průběžně uváděl a citoval jím vybraná rozhodnutí SDEU. Nejen v nich je konstatováno, že nárok na odpočet daně, kterou jsou zatížena přijatá plnění, je možný pouze v rozsahu, ve kterém lze tato přijatá plnění přičíst ekonomickým činnostem osoby povinné k dani. Stejně tak Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 Afs 124/2014-178, a na něj navazujícím rozsudku ze dne 27. 3. 2024, č. j. 10 Afs 79/2022-56, uvedl, že právní úprava nároku na odpočet daně pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití přijatých plnění pro ekonomickou činnost plátce je plně v souladu s unijním právem, včetně ustálené judikatury SDEU (zejména rozsudky ze dne 13. 3. 2008, *Securenta*, C-437/06, ze dne 12. 2. 2009, *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie*, C-515/07, ze dne 6. 9. 2012, *Portugal Telecom*, C-496/11).

[47] Stěžovatelem odkazovaný rozsudek SDEU ze dne 10. 11. 2016, ve věci C-432/15, *Pavčina Baštová*, se pak vůbec netýká televizního ani rozhlasového vysílání. Vychází ze specifického skutkového základu, tedy posouzení DPH, kdy daňovému subjektu plynou příjmy za ceny získané za umístění jeho vlastních koní v dostizích a trenérské podíly z cen získaných za umístění cizích koní v dostizích na straně jedné, a příjmy ze zajištění provozu dostihové stáje. Jedná se o platby majitelů koní za jejich trénink pro účast v dostizích, ale též za náklady na jejich ustájení a krmení, na straně druhé. Ani tato věc tedy není přílehlavá na případ stěžovatele.

[48] Nejvyšší správní soud se žalovaným souhlasí i v tom, že obhajobu argumentace stěžovatele proti použití výnosové metody nelze nalézt ani v jím odkazovaném rozsudku SDEU ze dne 16. 9. 2021, ve věci C-21/20, *Balgarska natsionalna televizia*. Předmětem tohoto rozsudku je odpověď na předběžnou otázku k výkladu čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH ohledně povahy dotace, z níž je financována státem bulharská televize (obdobně, jak je to již vyřešeno pro rozhlasové a televizní poplatky Českého rozhlasu, respektive České televize) a k výkladu § 168 uvedené směrnice, v tom směru, že členským státům přísluší stanovit metody a kritéria pro rozdělení částek DPH zaplacených na vstupu mezi zdanitelná plnění a plnění, která nepodléhají DPH, s přihlédnutím k účelu a systematické směrnice při dodržení zásady proporcionality. Pokud se tedy uvedený rozsudek v bodě 52 vyslovuje, že způsob financování nákupů televize z finančních zdrojů smíšených (z dotací a z ekonomických činností) není pro určení nároku na odpočet relevantní, nepotvrzuje tím nic jiného než situaci na vstupu, která se může a nemusí podílet na situaci použití nakoupeného zboží a služeb na výstupu, avšak neposkytuje návod ke konkrétnímu výpočtu nároku na odpočet daně se zohledněním státních plateb v poměrné výši. Uvedený rozsudek ponechává stanovení metod a kritérií k výpočtu poměrného nároku na odpočet daně na daňových orgánech a daňových subjektech členských států a neprezentuje konkrétní hledisko přiměřenosti, z něhož by mohla být jednoznačně dovozena autonomní povaha finančních zdrojů, jimiž jsou rozhlasové (televizní) poplatky či jiné státní platby, bez ohledu na obrat či výnosy, kterých veřejnoprávní rozhlas dosahuje. Ani tento rozsudek proto nemůže být na danou věc přílehlavý. Žádný ze stěžovatelem v této souvislosti vznesených argumentů proto není důvodný.

pokračování

III.C.3. Aplikace výnosové metody na nesprávnou hodnotu přijatých plnění

[49] Nejvyšší správní soud nesouhlasí ani s námitkou stěžovatele, že se městský soud nezabýval tím, že žalovaný výnosovou metodu nesprávně aplikoval, neboť ji aplikoval na nesprávnou hodnotu přijatých plnění. S touto námitkou se městský soud vypořádal v bodě 58 svého rozsudku. Žalovaný vycházel z toho, že předmětem činnosti stěžovatele nejsou jen činnosti, které jsou předmětem DPH, a správce daně tak nemá v dispozici všechny relevantní podklady dokládající celkovou činnost stěžovatele. Z tohoto důvodu nebylo možné při stanovení poměrného koeficientu vycházet z údajů uvedených například v daňových priznáních. Proto žalovaný vycházel z údajů zveřejněných stěžovatelem ve výroční zprávě, které nepodroboval přezkumu i s ohledem na absenci podkladů, na jejichž základě by bylo možné údaje verifikovat.

III.D. Nepřezkoumatelnost a nesprávnost posouzení metod označených stěžovatelem

[50] Stěžovatel spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí žalovaného, a tudíž i rozsudku městského soudu, zejména v tom, že žalovaný aplikoval vlastní metodu pro poměrné snížení uplatněného nároku na odpočet DPH, aniž by tuto metodu věcně porovnal s metodou zvolenou stěžovatelem či alternativní stěžovatelem navrženou metodou, a aniž by zdůvodnil, proč by měla být právě jeho metoda vhodnější.

[51] Tato námitka není rovněž důvodná. Žalovaný ve svém rozhodnutí popsal (body 38-46 odůvodnění), jak dospěl k hodnotě, ze které je třeba pro účely stanovení výše nároku na odpočet daně v poměrné výši vyjít, jak dospěl k vypořádacímu koeficientu po zohlednění opravy výše osvobozených plnění bez nároku na odpočet daně ve zdaňovacích obdobích roku 2013 (body 47-50 rozhodnutí žalovaného). Dále provedl přepočty hodnot po zrušujícím rozsudku městského soudu, v jehož důsledku žalovaný dospěl k závěru, že služba vysílání do zahraničí je předmětem daně ve smyslu § 2 odst. 1 písm. b) ZDPH a je osvobozena od daně ve smyslu § 51 odst. 1 písm. b) ve spojení s § 53 ZDPH (bod 68 rozhodnutí žalovaného), přičemž konkrétní změny uvedl do tabulek (body 69-80 rozhodnutí žalovaného). V dalších bodech svého rozhodnutí se žalovaný zabýval metodami, které navrhl stěžovatel (body 82-99 rozhodnutí žalovaného), a popsal, proč tyto metody nelze v daném případě použít. Na argumentaci žalovaného odkazoval i městský soud. Rozhodnutí žalovaného a městského soudu s ohledem na výše uvedené nelze pokládat za nepřezkoumatelná.

[52] V posuzované věci navrhl stěžovatel dvě metody. Ve vztahu k druhé navržené metodě (dle nákladů na jednotlivé bloky vysílání), stěžovatel v kasační stížnosti napadá chybnost závěrů městského soudu, pokud jde o závěry o nemožnosti jejího použití. Stěžovatel má zároveň za to, že se jedná o metodu zásadně odlišnou od metody výpočtu poměrného koeficientu dle ZDPH ve znění zákona č. 170/2017 Sb.

[53] Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 10. 2023, č. j. 5 Afs 184/2022-40, na který městský soud odkazoval v bodech 52 a 55 svého rozsudku) ale vyplývá, že navrhovanou metodu (která vychází z novely č. 170/2017 Sb.) nelze aplikovat z důvodu respektování ústavně zakotveného zákazu retroaktivity. Problematicnost této metody z hlediska její neslučitelnosti s unijním právem dokládá i důvodová zpráva k další novele ZDPH, zákonu č. 80/2019 Sb.

(v podrobnostech viz body 86-98 rozhodnutí žalovaného). Ani okolnost, že se tato metoda bude užívat až do 31. 12. 2024, neznamená, že ji lze použít na předcházející zdaňovací období. Uvedené judikurní závěry, které již byly Nejvyšším správním soudem vysloveny, neměl důvod městský soud ve svém rozsudku měnit a k jejich změně neshledal přesvědčivé důvody Nejvyšší správní soud ani v nyní souzené věci.

[54] Žalovaný důvodně využil metodu výpočtu poměrného koeficientu vycházející z výnosů stěžovatele. Vzhledem k tomu, že v tomto ohledu stěžovatel dostatečně konkrétně netvrdil a neprokázal rozsah použití přijatých zdanitelných plnění k uskutečňování ekonomické činnosti a zároveň i výši osvobozených plnění bez nároku na odpočet, žalovaný vyšel z veřejně dostupných podkladů, tedy z výroční zprávy stěžovatele. Správnost této metody (a postupu) již dříve potvrdil Nejvyšší správní soud, zejména v rozsudku ze dne 9. 10. 2023, č. j. 5 Afs 184/2022-40, ale i v dalších případech (viz tam uvedená judikatura).

III.E. Protiústavnost postupu při potrestání stěžovatele daňovým penále

[55] Rovněž v případě této poslední námitky se Nejvyšší správní soud ztotožňuje s argumentací městského soudu uvedenou v bodech 60-65 napadeného rozsudku a argumentací žalovaného ve vyjádření ke kasační stížnosti. Námitku v obdobném znění Nejvyšší správní soud v nedávné době již vypořádal, a to v rozsudku ze dne 12. 6. 2025, č. j. 6 Afs 184/2024-50.

[56] V případě stěžovatele rozdíl mezi částkou daně tvrzenou v dodatečném daňovém přiznání a částkou daně stanovenou rozhodnutími správce daně vznikl z důvodu, že správce daně neuznal položku základ daně snižující (stěžovatelem nesprávně a nedůvodně nárokový odpočet DPH).

[57] K doměření daňové povinnosti stěžovatele tak nedošlo na základě okolností uplatněných v dodatečných daňových přiznáních, ale na základě právního posouzení charakteru uplatněných odpočtů z uskutečněných zdanitelných plnění stěžovatele s ohledem na charakter a rozsah jeho ekonomické a jiné činnosti. Dospěl-li proto žalovaný k závěru o nezbytnosti změnit daňovou povinnost stěžovatele oproti jím 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 (viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2017, č. j. 1 Afs 250/2016-48).

IV. Závěr a náklady řízení

[58] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[59] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobce (stěžovatel) neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec obvyklé úřední činnosti nevznikly, náhrada nákladů řízení se mu tudíž nepřiznává.

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

pokračování

V Brně dne 9. července 2025

JUDr. Filip Dienstbier, Ph.D.
předseda senátu