



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **Český rozhlas**, se sídlem Vinohradská 1409/12, Praha 2, zast. JUDr. Pavlem Dejlem, Ph.D., LL.M, advokátem se sídlem Jungmannova 745/24, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 22. 4. 2024, č. j. 17 Af 3/2023-117,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

I.

Průběh dosavadního řízení

[1] Dodatečnými daňovými přiznáními ze dne 29. 7. 2015 k dani z přidané hodnoty za jednotlivá měsíční zdaňovací období roku 2014 žalobce snížil hodnoty uvedené na ř. 50 daňových přiznání – plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. Vyloučil totiž výnosy z rozhlasových poplatků z plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet, neboť veřejná služba rozhlasového vysílání podle něj není plněním za úplatu, která by odpovídala výnosu z rozhlasových poplatků. V důsledku této změny žalobce vykázal rozdíl oproti poslední známé dani v celkové výši -93 492 385 Kč. V rámci postupu k odstranění pochybností správce daně postupu žalobce nepřisvědčil. Vyhodnotil, že nevznikl rozdíl oproti poslední známé dani stanovené na základě řádných daňových přiznání, protože dodatečnými platebními výměry za jednotlivé měsíce doměřil DPH ve výši 0 Kč.

[2] V průběhu řízení o odvolání proti dodatečným platebním výměrům vydal Soudní dvůr Evropské unie na základě předběžné otázky Nejvyššího správního soudu rozsudek ze

dne 22. 6. 2016, *Český rozhlas*, C-11/15, ECLI:EU:C:2016:470. Podle něj činnost veřejnoprávního vysílání, která je financována prostřednictvím povinného poplatku placeného na základě zákona vlastníky či držiteli rozhlasového přijímače a provozována vysílací společností zřízenou zákonem, není poskytováním služeb „za protiplnění“ ve smyslu čl. 2 bodu 1 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty, a nespádala tedy do působnosti uvedené směrnice [tudíž ani do působnosti Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“), která šestou směrnicí nahradila]. Správce daně následně žalobce vyzval k prokázání údajů potřebných pro správné stanovení nároku na odpočet v poměrné výši, tj. aby specifikoval, která přijatá zdanitelná plnění byla použita výhradně pro plnění, která zakládají nárok na odpočet DPH v plné výši, která zdanitelná plnění byla použita na činnosti, které nespádají do působnosti zmíněné směrnice, tedy nejsou ekonomickými činnostmi, a aby dále specifikoval plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. Žalobce ve své odpovědi na výzvu zdůraznil, že vykonává jedinou nedělitelnou ekonomickou činnost. Žalovaný podle § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v relevantním znění (dále jen „daňový řád“), seznámil žalobce se skutečnostmi zjištěnými v rámci odvolacího řízení a se změnou právního názoru odvolacího orgánu a vyzval jej, aby se k těmto skutečnostem vyjádřil. Žalobce ve svém následném vyjádření setrval na právním názoru, že vykonává jedinou ekonomickou činnost, při níž by nemělo docházet ke krácení jeho nároku na odpočet.

[3] Původní rozhodnutí žalovaného o odvoláních ze dne 20. 1. 2017 byla zrušena rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 24. 3. 2021, č. j. 9 Af 12/2017-291. Městský soud se ztotožnil se žalovaným, že činnost žalobce nepředstavuje jedinou nedělitelnou činnost opravňující k plnému odpočtu DPH. Dospěl však k závěru, že žalovaný dostatečně neodůvodnil použití výnosové metody a že nezajistil potřebnou součinnost se žalobcem při stanovení vhodné metody výpočtu poměrného koeficientu. Podle městského soudu byla napadena rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelná rovněž v otázce hodnocení daňového režimu zahraničního vysílání. Rozsudkem ze dne 26. 11. 2021, č. j. 4 Afs 130/2021-59, Nejvyšší správní soud původní rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Rozhodnutí žalovaného totiž byla ve vztahu k použití výnosové metody plně přezkoumatelná, byl to naopak žalobce, kdo neposkytl dostatečnou součinnost a neprokázal jiný poměr použití přijatých plnění pro ekonomické a neekonomické činnosti. Ve vztahu k zahraničnímu vysílání však Nejvyšší správní soud potvrdil závěr městského soudu o nepřezkoumatelnosti původních rozhodnutí žalovaného.

[4] Po novém zrušujícím rozsudku městského soudu ze dne 25. 2. 2022, č. j. 9 Af 12/2017-355, dle něhož původní rozhodnutí žalovaného trpěla pouze vadou nepřezkoumatelnosti v souvislosti s posouzením zahraničního vysílání, žalovaný vyhodnotil, že zahraniční vysílání představovalo ekonomickou činnost. Seznámil proto žalobce dle § 115 odst. 2 daňového řádu se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, včetně výpočtu daně za jednotlivá zdaňovací období. Žalobce do své reakce na toto seznámení zahrnul rovněž výpočty daně za jednotlivá zdaňovací období, jimiž setrval na hodnotách nadměrného odpočtu, které požadoval již v dodatečných daňových přiznáních.

pokračování

[5] Rozhodnutím ze dne 16. 12. 2022, č. j. 46576/22/5300-22443-710132, žalovaný dodatečné platební výměry změnil tak, že rozdíl oproti poslední známé dani činil - 438 693 Kč (leden 2014), -487 848 Kč (únor 2014), 515 449 Kč (březen 2014), -241 297 Kč (duben 2014), -165 153 Kč (květen 2014), 155 372 Kč (červen 2014), -76 484 Kč (červenec 2014), -90 018 Kč (srpen 2014), -758 924 Kč (září 2014), -431 517 Kč (říjen 2014), 2 994 Kč (listopad 2014), 1 682 232 Kč (prosinec 2014). Ve vztahu ke zdaňovacím obdobím, za něž byla doměřena daň, vznikla žalobci rovněž povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) a b) daňového řádu ve výši 103 089 Kč (březen 2014), 31 074 Kč (červen 2014), 598 Kč (listopad 2014) a 336 446 Kč (prosinec 2014).

[6] Žalovaný zdůraznil, že poskytování služby veřejnoprávního rozhlasového a televizního vysílání nelze považovat za ekonomickou činnost dle § 5 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v relevantním znění (dále jen „ZDPH“). Nárok na odpočet žalobci přísluší pouze z části přijatého zdanitelného plnění, která byla použita v rámci ekonomické činnosti. Bylo proto třeba stanovit podíl ekonomické činnosti na celkové činnosti žalobce. Žalovaný připomněl, že žalobce nevyhověl výzvě k prokázání skutečností, neboť neodůvodnil tvrzenou výši jednotlivých druhů plnění a neprokázal, v jakém rozsahu mu vznikl nárok na odpočet. Žalovaný proto vycházel z výroční zprávy žalobce. Podle žalovaného bylo možné použít dvě metody výpočtu rozsahu nároku na odpočet daně v poměrné výši. Při stanovení poměrného koeficientu pomocí poměru vysílacího času odpovídajícího výnosům z podnikatelské činnosti žalobce a celkového vysílacího času by měl žalobce nárok pouze na 1,5 % celkového nároku na odpočet daně. Žalovaný proto aplikoval pro žalobce výhodnější metodu založenou na poměru výnosů z žalobcovy podnikatelské činnosti a celkových výnosů (včetně rozhlasových poplatků). Podle žalovaného způsob výpočtu vyplývá z § 75 odst. 3 ZDPH, v relevantním znění, a je přesnější než metoda založená na délce vysílacího času.

[7] Ve vztahu k rozhlasovým poplatkům žalovaný upozornil, že v souladu s § 2 a § 3 zákona č. 484/1991 Sb., o Českém rozhlasu, v relevantním znění (dále jen „zákon o Českém rozhlasu“), může žalobce používat rozhlasové poplatky pouze k uskutečňování veřejné služby v oblasti rozhlasového vysílání. Výnosy z ekonomické činnosti pak může financovat jak tuto ekonomickou činnost, tak veřejnou službu. V souvislosti se zahraničním vysíláním žalovaný dospěl k závěru, že smluvně ujednané částky obdržené od České republiky – Ministerstva zahraničních věcí mají přímou souvislost s poskytnutou službou, která je tak předmětem daně ve smyslu § 2 odst. 1 písm. b) ZDPH (jedná se o ekonomickou činnost). Splňuje však podmínky osvobození podle § 51 odst. 1 písm. b) ve spojení s § 53 ZDPH, protože je její poskytování osvobozeno od daně bez nároku na odpočet daně. Tyto okolnosti žalovaný zohlednil při výpočtu poměrného koeficientu podle § 75 ZDPH a uzavřel, že výsledná výše koeficientu činila po zaokrouhlení nahoru 7 %. Tento poměrný koeficient pak žalovaný použil při výpočtu doměřené daně za jednotlivá zdaňovací období.

[8] K odvolacím námitkám žalovaný upozornil, že žalobcem navrhovanou metodu podílu podle využití přijatých plnění nebylo možné pro výpočet použít, neboť žalobce při tomto výpočtu stále vychází z toho, že všechna přijatá zdanitelná plnění byla použita pro veřejnoprávní rozhlasové vysílání jako celek, a všechna je tudíž zahrnul pod ekonomickou činnost. Tento postup je podle žalovaného rozporný se závěry rozsudku Soudního dvora *Český rozhlas*. Druhá ze žalobcem navržených metod podle vzorce, kde v čitateli je celková

hodnota přijatých plnění určených k tvorbě, pořízení a zpřístupnění programového obsahu vysílaného v rámci programů, do nichž lze umístit komerční sdělení, a ve jmenovateli celková hodnota všech přijatých plnění určených k tvorbě, pořízení a zpřístupnění obsahu všech programů, podle žalovaného fakticky odpovídá metodě stanovené v ZDPH s účinností od 1. 7. 2017, kterou nelze aplikovat na jednotlivá zdaňovací období roku 2014, navíc tato novela byla rozporná se směrnicí o DPH. Žalovaný proto vyhodnotil, že nebylo namístě vypočítat poměrný koeficient některou z metod navržených žalobcem.

[9] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu k Městskému soudu v Praze. V ní namítal, že žalovaný dostatečně neodůvodnil odmítnutí jím navržených metod krácení odpočtu daně, neprovedl navržené důkazy a věc nesprávně posoudil. Podle žalobce žalovaný rovněž nezohlednil všechna přijatá zdanitelná plnění a aplikoval poměrný koeficient na již jednou ponížený nárok na odpočet DPH. Žalobce rovněž nesouhlasil se stanovením penále.

[10] Městský soud shora uvedeným rozsudkem ze dne 22. 4. 2024, č. j. 17 Af 3/2023-117, podle § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu zamítl. K podstatě sporu v první řadě upozornil, že provozování veřejnoprávního vysílání nelze považovat za ekonomickou činnost. Podle městského soudu bylo v první řadě na žalobci, aby uvedl, v jakém rozsahu bylo které plnění použito k činnosti ekonomické, či neekonomické. Městský soud poznamenal, že Nejvyšší správní soud již obecně shledal použití metody založené na výnosech za dostačující.

[11] K žalobním námitkám městský soud uvedl, že k navrženým metodám určení rozsahu plnění použitých k jednotlivým činnostem se žalovaný vyjádřil. Metoda dle přiřazení dodavatelů nebyla použitelná pro rozpor s judikaturou (zejména rozsudkem Soudního dvora *Český rozhlas*). U druhé metody, označované žalobcem jako metoda dle nákladů na bloky vysílání, městský soud neshledal žádné podstatné odlišnosti od metody výpočtu poměrného koeficientu dle ZDPH ve znění zákona č. 170/2017 Sb. Žalovaný se k této metodě podrobně vyjádřil a městský soud se s jeho názory ztotožnil. V této souvislosti soud odkázal na judikaturu správních soudů shrnutou např. v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 10. 2023, č. j. 5 Afs 184/2022-40 (všechna zde zmiňovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Jelikož tedy nebylo možné aplikovat žádnou ze žalobcem navržených metod, žalovaný podle městského soudu postupoval správně, když v souladu se závěry judikatury použil metodu výpočtu poměrného koeficientu vycházející z výnosů žalobce. Městský soud souhlasil rovněž se závěrem žalovaného, že v takové situaci nebylo namístě provádět další dokazování.

[12] Závěrem se městský soud vyjádřil rovněž k námitce nezákonnosti penále. Zdůraznil, že smyslem penále je sankcionovat daňový subjekt za to, že deklaroval daň v nesprávné výši. Pokud tedy správce daně odhalí, že daň měla být vyšší než poslední známá daň bez součinnosti daňového subjektu, vzniká ze zákona povinnost penále uhradit. Žalobce ve svých dodatečných daňových přiznáních tvrdil, že mu vznikl nárok na vyšší odpočet, přesto bylo následně v rámci odvolacího řízení zjištěno, že za některá zdaňovací období měla být daň dokonce vyšší, než jakou vykázal v řádných daňových přiznáních. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 355/2018-55, městský soud upozornil, že pokud by žalobce opakovaně neuplatňoval plný odpočet daně, na nějž neměl nárok, k vyměření penále by nedošlo.

pokračování

II.

Obsah kasační stížnosti a dalších podání

[13] Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek městského soudu kasační stížností, a to z důvodů, které lze podřadit pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. V ní předně namítá protiústavnost způsobu stanovení daně. Uvádí, že ZDPH v relevantním znění neupravoval, jak by měl být vypočten nárok na odpočet DPH v poměrné výši. Odkazuje na rozsudek Soudního dvora ze dne 8. 5. 2019, *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego*, C-566/17, ECLI:EU:C:2019:390, podle něhož si mohla osoba povinná k dani zvolit vhodnou metodu, pokud zákon metodu nestanovil. Rovněž Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 14. 1. 2022, č. j. 4 Afs 129/2021-53, vyslovil, že pokud zákon nestanovil způsob výpočtu, mělo být akceptováno v zásadě jakékoli vhodné kritérium. Stěžovatel je přesvědčen, že vhodné kritérium zvolil, když poměrný koeficient vypočetl zlomkem, v jehož čitateli byla hodnota všech přijatých plnění použitých pro činnost obchodní povahy a ve jmenovateli hodnota všech plnění pro činnosti povahy obchodní i neobchodní. Tento výpočet podle něj odpovídal právní úpravě i soudní praxi. Žalovaný zpochybnil pouze způsob jeho použití (zahrnutí plnění, která neměla spadat mezi plnění použitá pro obchodní činnost). S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 Afs 124/2014-178, publ. pod č. 3506/2017 Sb. NSS (vydaný ve věci, v níž byl vydán rovněž rozsudek Soudního dvora *Český rozhlas*), stěžovatel upozorňuje, že žalovaný měl zvolenou metodu pouze korigovat, nikoli ji bez dalšího odmítnout.

[14] Podle stěžovatele se měl žalovaný zabývat i veškerými dalšími možnými a technicky proveditelnými metodami, které by připadaly v úvahu, a spolupracovat se stěžovatelem na volbě vhodné metody. Zásadním nedostatkem metody zvolené žalovaným je totiž zahrnutí přijatých rozhlasových poplatků do celkových výnosů stěžovatele. To však odporuje judikatuře Soudního dvora, podle níž rozhlasové poplatky nejsou úplatou za veřejnou službu rozhlasového vysílání. Stěžovatel upozorňuje, že na rozdíl od případu, který posuzoval Soudní dvůr ve věci *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego*, neobsahovalo české právo možnost dosáhnout před podáním daňového přiznání vydání soudně přezkoumatelného rozhodnutí, kterým by byl vymezen správný postup výpočtu. Žalovaný tedy měl spolupracovat se stěžovatelem na volbě jiné vhodné a oboustranně akceptovatelné metody. Akceptací postupu žalovaného podle stěžovatele městský soud protiústavně zasáhl do jeho práva na legalitu daně.

[15] Dále stěžovatel namítá, že jeho důkazní návrhy nesměřovaly pouze k prokázání správnosti jím navrhovaných metod pro výpočet poměrného uplatnění daňových odpočtů. Navrhoval totiž i důkazy nezbytné k prokázání zdanitelných plnění, za něž mu náležel nárok na odpočet, ať již měl být vypočten jakkoli. Stěžovatel tvrdí, že jen za zdaňovací období října 2014 jej žalovaný opomenutím těchto údajů zkrátí o 123 158 Kč. Městský soud se k této problematice nikterak nevyjádřil ani nevysvětlil, jak mohl žalovaný učinit závěr o nepoužitelnosti navrhovaných metod, aniž by provedl důkazy, které mohly jejich vhodnost prokázat. Tím podle stěžovatele městský soud zasáhl do jeho práva na spravedlivý proces. Stěžovatel považuje napadený rozsudek za nepřezkoumatelný rovněž z toho důvodu, že se městský soud nezabýval žalobním tvrzením, dle něhož je výnosová metoda v rozporu s § 75 odst. 1 a 3 ZDPH a rozsudkem Soudního dvora ze dne 16. 9. 2021, *Balgarska natsionalna televizija*, C-21/20, ECLI:EU:C:2021:743. Judikatura, na niž městský soud odkazoval, tuto

problematiku podle stěžovatele dosud neřešila. Stěžovatel zdůraznil, že ani předchozí rozsudek Nejvyššího správního soudu v projednávané věci (ze dne 26. 11. 2021, č. j. 4 Afs 130/2021-59) tuto otázku nezodpověděl, neboť pouze konstatoval, že původní rozhodnutí žalovaného nebylo v tomto ohledu nepřezkoumatelné.

[16] Stěžovatel opakuje, že výnosová metoda zohledňující zdroje financování jeho činnosti je pro poměrné snížení jeho nároku na odpočet daně nepoužitelná, neboť odporuje zákonu (podle něhož je rozhodný účel přijatých zdanitelných plnění) i judikatuře (dle níž je podstatná bezprostřední souvislost mezi konkrétním plněním na vstupu a na výstupu). Srovnává svou situaci s případem posuzovaným Soudním dvorem v rozsudku ze dne 10. 11. 2016, *Baštová*, C-432/15, ECLI:EU:C:2016:855. Vysvětluje, že i on uskutečňuje zdanitelná plnění díky dobrému jménu, které je zajištěno stěžejní měrou právě kvalitním vysíláním, bez ohledu na to, jak přesně daný pořad financoval. K obdobným závěrům dospěl Soudní dvůr rovněž v rozsudku ze dne 22. 10. 2015, *Sveda*, C-126/14, ECLI:EU:C:2015:712. Taktéž z rozsudku *Balgarska natsionalna televizia* podle stěžovatele vyplývá, že částečný nárok na odpočet nelze stanovit na základě způsobu financování činnosti provozovatele vysílání (ten je pouze politickým rozhodnutím). V případě pochybností stěžovatel navrhuje položení nové předběžné otázky Soudnímu dvoru.

[17] To, že pro nárok na odpočet daně je rozhodná souvislost mezi plněním na vstupu a na výstupu, podle stěžovatele plyne i z judikatury Nejvyššího správního soudu. Pokud by se od této praxe chtěl rozhodující senát odchýlit, měl by podle § 17 odst. 1 s. ř. s. věc předložit rozšířenému senátu. Stěžovatel zdůrazňuje, že základním cílem správy daní je správné zjištění a stanovení daně, že žalovaný je vázán zákony a jinými právními předpisy a že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.

[18] Podle stěžovatele navíc žalovaný aplikoval výnosovou metodu na nesprávnou hodnotu přijatých plnění. Za zdaňovací období října 2014 žalovaný vycházel ze základu daně se smíšeným nárokem na odpočet ve výši 52 153 777 Kč, přestože stěžovatel doložil, že tato hodnota by měla být 65 299 797 Kč. Rozdíl měl spočívat v plněních, která stěžovatel neuplatnil v řádných daňových přiznáních z důvodu původně použité metodiky. Stěžovatel se domnívá, že žalovaný o těchto plněních věděl, a přesto je nezohlednil, čímž jej zkrátit jen za říjen 2014 o 123 158 Kč. Městský soud se k této skutečnosti nikterak nevyjádřil, čímž zatížil svůj rozsudek další nepřezkoumatelností. Nepřezkoumatelný byl podle stěžovatele rovněž závěr městského soudu o tom, že žalovaný dostatečně vypořádal metodu zvolenou stěžovatelem a že toto vypořádání bylo „věcně správné“. Městský soud tyto úvahy založil pouze na tvrzení, že tato metoda byla v rozporu s dosavadní judikaturou, aniž by tento argument blíže konkretizoval.

[19] Stěžovatel dále namítá, že druhá z jím navržených metod není založena na fikci, že vykonává ekonomickou činnost v celém rozsahu. Podle něj je založena na poměru použití přijatých zdanitelných plnění pro činnosti, v jejichž souvislosti skutečně dosahoval protiplnění, k činnostem, v jejichž souvislosti plnění nedosahoval. Tato metoda podle něj odpovídala jak zákonu, tak výkladu Soudního dvora, a neopírala se o ZDPH ve znění novely č. 170/2017 Sb. Žalovaný ani městský soud neuvedli žádné ustanovení unijního práva, jemuž by příslušná metoda měla odporovat. Stěžovatel zdůrazňuje, že v rozhodné době zákon

pokračování

neobsahoval žádnou konkrétní metodu výpočtu nároku na odpočet. Judikatura proto dovozovala, že si může daňový subjekt vhodnou metodu zvolit.

[20] Závěrem stěžovatel napadá rovněž argumentaci městského soudu týkající se penále. Konstatuje, že daňový řád nemá trestat samotné doměření daně, ale pouze ty případy, kdy správce daně doměří daň ze své vlastní iniciativy, bez přičinění daňového subjektu. Žalovaný mu však stanovil za některé měsíce penále jen z toho důvodu, že doměřená daň byla vyšší, než stěžovatel vypočetl ve svých dodatečných daňových přiznáních. Stěžovatel je přesvědčen, že nesprávnost původního právního názoru žalovaného byla odhalena a potvrzena výlučně díky jeho vlastní iniciativě a podaným dodatečným daňovým přiznáním. Připomíná, že i žalovaný uváděl dvě různé metody, z nichž každá by vedla ke stanovení daně v jiné výši. Nelze tedy vyčítat stěžovateli, že nevyčíslil daň správně. Stěžovatel namítá, že za některá zdaňovací období mu sice vznikl nedoplatek, ovšem za jiná přeplatek (a součet přeplatků byl vyšší než součet nedoplateků), žádný skutečný dluh tedy nevznikl. To, že městský soud aproboval jeho potrestání, považuje stěžovatel za rozporné s dobrými mravy, zásadou spravedlivosti a přiměřenosti i čl. 6 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod.

[21] Vzhledem k uvedenému stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek i rozhodnutí žalovaného a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. Pro případ ztotožnění se s právním názorem městského soudu stěžovatel požaduje předložení předběžné otázky Soudnímu dvoru, příp. předložení věci rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu.

[22] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti zdůrazňuje, že stěžovatel neprokázal přesný poměr použití přijatých plnění pro ekonomické a neekonomické činnosti (přestože měl v daňovém řízení dostatek možností). Připomíná, že v odůvodnění svého rozhodnutí podrobně vysvětlil, proč neakceptoval stěžovatelem zvolenou metodu výpočtu poměrného koeficientu. Zdůvodnil rovněž neprovedení stěžovatelem navržených důkazů. Podle žalovaného již Nejvyšší správní soud několikrát rozhodoval o výpočtu poměrného nároku podle výnosové metody a její správnost u provozovatelů rozhlasového a televizního vysílání opakovaně potvrdil. Tato ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu je podle něj rovněž v souladu s judikaturou Soudního dvora. Žalovaný upozorňuje, že nárok na odpočet daně je podle judikatury možný pouze v rozsahu, ve kterém lze přijatá plnění přičíst ekonomickým činnostem osoby povinné k dani. K údajně chybné aplikaci výnosové metody žalovaný upozornil, že neměl k dispozici dostatek podkladů o činnosti stěžovatele, proto vycházel z údajů zveřejněných ve výroční zprávě.

[23] Ve vztahu k metodám navrženým stěžovatelem žalovaný argumentuje, že žádnou z nich nebylo možné použít: metoda dle přiřazení dodavatelů dostatečně nereflexuje, že stěžovatel provádí ekonomickou i neekonomickou činnost. Metoda rozdělení nákladů na bloky vysílání fakticky představuje metodu zavedenou zákonem č. 170/2017 Sb., její použití by tedy bylo v rozporu se zákazem retroaktivity. Žalovaný podotýká, že stěžovatel měl stanovit a prokázat poměr použití smíšených plnění, nikoli pouze zpochybnit metodu použitou žalovaným.

[24] Žalovaný rovněž zdůrazňuje, že penále vzniká přímo ze zákona jako sankce za nesprávné tvrzení daně, které správce daně odhalil vlastní činností. V projednávané věci přitom nešlo o zjišťování nových skutkových okolností, ale o nesprávný právní názor (nedůvodně nárokový odpočet DPH) stěžovatele. K doměření daně nedošlo na základě údajů uvedených v dodatečných daňových přiznáních, ale na základě právního posouzení charakteru uplatněných odpočtů. Žalovaný proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[25] V replice k vyjádření žalovaného stěžovatel opakuje, že absence úpravy v zákoně měla vést k tomu, že si mohl vybrat způsob stanovení poměrné výše odpočtu. Žalovaný však jeho způsob odmítl a určil sám jiný, aniž by svůj postup dostatečně odůvodnil. S odkazy na příslušná ustanovení daňového řádu stěžovatel připomíná, že bylo povinností žalovaného provést důkazy k rozhodným skutečnostem. Kritizuje rovněž městský soud za to, že se touto problematikou dostatečně nezabýval. K odkazům na judikaturu stěžovatel upozorňuje, že dosavadní rozsudky Nejvyššího správního soudu se zabývaly pouze přezkoumatelností napadených rozsudků městského soudu, nikoli jejich věcnou správností. Je přesvědčen, že výnosová metoda představuje srovnávání „jablek a hrušek“, neboť neodráží skutečný účel použití přijatých zdanitelných plnění. Stěžovatel opětovně obhájí správnost svých metod určení poměrného koeficientu a nesouhlasí s odůvodněním jejich odmítnutí. Své dosavadní argumentace se drží rovněž v souvislosti s penále, které podle něj nemělo vzniknout, když mu celkově byla stanovena daň nižší než poslední známá daň. K doměření daně navíc nedošlo v důsledku odhalení jeho pochybení, ale kvůli změně právního posouzení.

III.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[26] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozhodnutí městského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí městského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté soud přistoupil k přezkoumání napadeného rozsudku v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí městského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[27] Předmětem sporu je otázka metody určení poměrného koeficientu ve smyslu § 75 odst. 3 ZDPH, tedy podílu použití přijatých zdanitelných plnění pro ekonomickou činnost. Klíčový kontext přitom tvoří rozsudek Soudního dvora *Český rozhlas*. Podle něj činnost veřejnoprávního vysílání financovaná z povinných poplatků není poskytováním služeb za protiplnění ve smyslu uvedených směrnic, tedy nejde o ekonomickou činnost podle zákona o DPH, v relevantním znění.

[28] Nejvyšší správní soud se v první řadě zabýval otázkou (ne)přezkoumatelnosti napadeného rozsudku, k níž by bylo nutné přihlížet i bez námitek z úřední povinnosti. K problematice nepřezkoumatelnosti soudních rozhodnutí se ve své judikatuře tento soud

pokračování

již mnohokrát vyjádřil (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS, a ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, publ. Pod č. 787/2006 Sb. NSS). Nepřezkoumatelnost může být způsobena buďto nedostatkem důvodů, o které je rozhodnutí opřeno, anebo nesrozumitelností. Není však projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak měl krajský (městský) soud rozhodnout, resp., jak podrobně by mu měl být rozsudek odůvodněn (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24, a ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017-35).

[29] Stěžovatel spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku především v tom, že se městský soud dostatečně podrobně nezabýval použitelností výnosové metody a tvrzeným rozporem s judikaturou Soudního dvora (zejména rozsudkem ve věci *Balgarska natsionalna televizija*). K tomu lze připomenout, že městský soud rozhodoval v projednávané věci již potřetí. Jeho první rozsudek zrušil Nejvyšší správní soud, druhým rozsudkem městský soud převzal jeho závěry a zrušil původní rozhodnutí žalovaného toliko z důvodu nepřezkoumatelnosti v souvislosti s posouzením zahraničního vysílání stěžovatele. Námitky směřující proti výnosové metodě shledal městský soud nedůvodnými. Nejvyšší správní soud již v obdobné situaci v nedávném rozsudku ze dne 6. 3. 2025, č. j. 1 Afs 101/2024-64, publ. pod č. 4681/2025 Sb. NSS, upozornil:

„Stěžovatelka však pomíjí, že městský soud napadeným rozsudkem v projednávané věci rozhodoval již podruhé. V prvním rušícím rozsudku se zabýval použitelností, respektive zákonností výnosové metody. V tomto ohledu žádné pochybení žalovaného neshledal. Ke zrušení rozhodnutí žalovaného přistoupil z důvodu chybného zaokrouhlení poměrného koeficientu zjištěného výnosovou metodou. Výnosovou metodu jako takovou aproboval. V dalším řízení byl žalovaný vázán právním názorem vysloveným v prvním rušícím rozsudku, jímž městský soud uložil žalovanému provést správné zaokrouhlení poměrného koeficientu.

Jak vyplývá z konstantní judikatury NSS, úkolem krajského soudu rozhodujícího o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, které tento orgán vydal v dalším řízení po zrušení svého předchozího rozhodnutí, je ověřit, zda správní orgán postupoval v souladu se závazným právním názorem soudu. Ohledně již jednou vyřešených otázek ‚není prostor pro polemiku‘ (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 2. 2022, č. j. 1 Azs 16/2021-50, a ze dne 1. 7. 2015, č. j. 5 Afs 91/2012-41). Stejně tak je svým vlastním názorem vysloveným dříve v rušícím rozsudku v téže věci vázán krajský soud. To platí ‚pochopitelně za předpokladu, že v období mezi jednotlivými rozhodnutími [krajského] soudu zůstal skutkový stav v této věci nezměněn a nedošlo ani ke změně právního stavu či ke změně pro [krajský] soud závazné judikatury soudní‘ (rozsudek NSS ze dne 20. 5. 2024, č. j. 9 As 66/2023-72).

V projednávané věci sice po prvním rušícím rozsudku městského soudu došlo k ‚doplnění řízení‘. V jeho rámci však žalovaný správci daně uložil v duchu závazného právního názoru městského soudu zejména přepočítat a správně zaokrouhlit poměrný koeficient. Ze správního spisu nevyplývá, že by došlo ke změně skutkového stavu rozhodného pro určení poměrného koeficientu, z něhož daňové orgány vycházely ve svých rozhodnutích před vydáním prvního rušícího rozsudku. Stejně tak nedošlo ani ke změně rozhodné právní úpravy nebo soudní praxe, která se již v době vydání žalobou napadených rozhodnutí a napadeného rozsudku ustálila na závěru

o použitelnosti výnosové metody. Městský soud tak zcela správně odkázal na vypořádání námitek týkajících se výnosové metody učiněné v prvním rušícím rozsudku.“

[30] Obdobně v projednávané věci došlo k doplnění řízení pouze v tom rozsahu, že žalovaný zohlednil povahu zahraničního vysílání a výsledky této úvahy promítl do výpočtu poměrného koeficientu. I v této věci již byla vhodnost výnosové metody jako taková posouzena v předcházejícím řízení. Městský soud tedy postupoval správně, když odkázal na předchozí rozsudek Nejvyššího správního soudu v projednávané věci (ze dne 26. 11. 2021, č. j. 4 Afs 130/2021-59), byť lze stěžovateli přisvědčit v tom, že tento rozsudek se otázkou přípustnosti použití výnosové metody nezabýval věcně, ale toliko z pohledu přezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného. Městský soud však odkázal rovněž na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 4. 2022, č. j. 2 Afs 170/2019-47, který se zabýval vhodností výnosové metody i věcně, když konstatoval: „*Nejvyšší správní soud se ztotožnil s krajským soudem, který shledal výnosovou metodu stanovenou žalovaným racionální a logickou.*“ Městský soud navíc zároveň odkázal na část rozhodnutí žalovaného, kde byly obdobné námitky stěžovatele již jednou podrobně vypořádány. Nejvyšší správní soud v této souvislosti připomíná, že není funkcí soudního přezkumu stále dokola uvádět jednou již vyřčené – nedává rozumný smysl, aby soud již učiněné závěry znovu opakoval (srov. rozsudky tohoto soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, či ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012-47, nebo nálezy Ústavního soudu ze dne 10. 11. 2020, sp. zn. III. ÚS 1889/20). Pokud se tedy městský soud ztotožnil se závěry žalovaného, nic mu nebránilo část žalobních námitek, které rekapitulovaly námitky odvolací, vypořádat i odkazem na příslušnou část žalobou napadeného rozhodnutí. Námitka nepřezkoumatelnosti závěru o vhodnosti výnosové metody tedy není důvodná.

[31] Podle stěžovatele městský soud dostatečně neodůvodnil ani odmítnutí jím navržených metod určení poměrného koeficientu. Tak tomu však není. Metodami navrženými stěžovatelem se městský soud zabýval v bodech 21 (metoda dle přiřazení dodavatelů) a 22 (metoda dle nákladů na bloky vysílání). Stejně tak se městský soud vypořádal i s otázkou údajně nedostatečného odůvodnění odmítnutí důkazních návrhů (bod 23 napadeného rozsudku). Ani v tomto ohledu tedy napadený rozsudek nepřezkoumatelností netrpí.

[32] Stěžovatel rovněž namítá, že městský soud se dostatečně nevypořádal s jeho tvrzením, že žalovaný vycházel ve svých výpočtech z nesprávných hodnot základu daně se smíšeným nárokem na odpočet. K tomu Nejvyšší správní soud poznamenává, že absence přímé reakce na každý jednotlivý argument účastníka řízení nepředstavuje nezákonnost ani nepřezkoumatelnost, pokud soud prezentuje odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní, a toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2015, č. j. 6 As 153/2014-108, či ze dne 4. 3. 2015, č. j. 8 Afs 71/2012-161). Implicitní vypořádání námitek akceptuje rovněž Ústavní soud (viz např. nálezy ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08). Městský soud v projednávané věci vysvětlil, že stěžovatel nedoložil potřebné podklady prokazující způsob použití přijatých plnění, proto žalovaný vycházel z veřejně dostupných údajů o hospodářské činnosti stěžovatele, tedy mj. z jeho výroční zprávy.

pokračování

[33] Nejvyšší správní soud stěžovatele již ve svém předchozím rozsudku v projednávané věci (ze dne 26. 11. 2021, č. j. 4 Afs 130/2021-59) upozornil, že je povinností daňového subjektu uplatňujícího nárok na odpočet daně prokázat splnění zákonných podmínek. Nyní tento soud dodává, že nebylo povinností správce daně ani žalovaného vyhledávat v podkladech, jež byly předloženy v jiné souvislosti, jednotlivé dílčí okolnosti, které by mohly svědčit ve prospěch stěžovatele. Zásada spolupráce zakotvená v daňovém řádu neznamená, že by správce daně a žalovaný měli suplovat funkci účetního a vymýšlet pro daňový subjekt všechny možné varianty výpočtu, z nichž by si daňový subjekt vybral tu nejvýhodnější. To platí tím spíše v situaci, kdy byl žalovaný předchozím rozsudkem městského soudu zavázán toliko k posouzení zahraničního vysílání a plateb na něj určených, nikoli k jiným změnám provedeného výpočtu poměrného koeficientu. Stejně tak v soudním řízení před správními soudy není úkolem soudu nahrazovat práci daňového poradce či advokáta žalobce a vyhledávat ve správním spise, z jakých údajů vycházejí výpočty obsažené poprvé až v žalobě. Stěžovatel nevysvětlil, z jakých konkrétních hodnot vycházel jím vypočtený „skutečný“ základ daně se smíšeným nárokem na odpočet za zdaňovací období října 2014. Uvedl pouze to, že rozdíl *„odpovídá základům daně z přijatých plnění, která žalobce neuplatnil v řádných daňových přiznáních, protože používal jinou metodu stanovení poměrného koeficientu“*. Neoznačil však konkrétní plnění, která do svého výpočtu nově zahrnul, ani neodkázal na konkrétní podklady, z nichž měl žalovaný tyto skutečnosti zjistit. Pokud městský soud takový žalobní bod posoudil pouze obecně, nezakládá ani tato skutečnost nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

[34] Podle stěžovatele je napadený rozsudek nepřezkoumatelný rovněž z toho důvodu, že městský soud nevysvětlil, jak si mohl žalovaný učinit závěr o nepoužitelnosti metod navrhovaných stěžovatelem, aniž by provedl navržené důkazy. Nejvyššímu správnímu soudu na této úvaze nepřipadá nic překvapivého – již ze samotného popisu jednotlivých metod totiž lze vyhodnotit, zda budou vhodné, či nikoli. Není zapotřebí provádět veškeré důkazy, které by byly relevantní v situaci, kdy by byla některá z navržených metod skutečně zvolena. Stěžovatel neoznačil, který konkrétní důkaz měl změnit jím popsané metody výpočtu poměrného koeficientu takovým zásadním způsobem, že by to mohlo mít vliv na závěr o (ne)použitelnosti těchto metod. Při jednání před městským soudem již stěžovatel netrval na tom, že pro posouzení vhodnosti jím navrhovaných metod by měly být provedeny nějaké důkazy. Ani v souvislosti s neprovedením některých důkazů žalovaným tedy Nejvyšší správní soud neshledal, že by byl napadený rozsudek nepřezkoumatelný.

[35] Podle § 2 odst. 1 písm. b) ZDPH, v relevantním znění, bylo předmětem daně *„poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku“*.

[36] Podle § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH, v relevantním znění, byl plátcem daně *„oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku“*.

[37] Podle § 75 odst. 1 ZDPH, v relevantním znění, *„[p]oužije-li plátcem přijaté zdanitelné plnění jak v rámci svých ekonomických činností, tak pro účely s nimi nesusouvisejícími, má nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití pro své ekonomické činnosti“*.

[38] Podle § 75 odst. 3 ZDPH, v relevantním znění, „[p]říslušná výše odpočtu daně v poměrné výši se vypočte jako součin daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, u kterého má plátce nárok na odpočet daně v poměrné výši, a podílu použití tohoto plnění pro ekonomické činnosti plátce (dále jen „poměrný koeficient“). Poměrný koeficient se vypočítá jako procentní podíl zaokrouhlený na celé procento nahoru.“.

[39] Podle § 75 odst. 4 ZDPH, v relevantním znění, „[n]elze-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 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 uvede v daňovém přiznání za poslední zdaňovací období kalendářního roku, ve kterém po uskutečnění zdanitelného plnění je oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně, jehož se oprava týká.“.

[40] K zásadě legality daně se Nejvyšší správní soud podrobně vyjádřil v citovaném rozsudku ze dne 6. 3. 2025, č. j. 1 Afs 101/2024-64. Zdůraznil, že DPH jakožto harmonizovanou daň je třeba vykládat ve světle judikatury Soudního dvora. S odkazem na jeho rozsudek *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego* Nejvyšší správní soud vysvětlil, že je třeba rozlišovat mezi hlavními prvky daně (které musí být stanoveny zákonem) a vedlejšími technickými aspekty (ty nemusí být taxativně upraveny). Stačí, když je osoba povinná k dani schopna stanovit a vypočítat výši daně (je to právě ona, kdo nese břemeno tvrzení a břemeno důkazní). Skutečnost, že rozhodná česká úprava (obdobně jako polská úprava v případě řešeném Soudním dvorem) nestanovila konkrétní metodu výpočtu podílu výdajů připadajících na ekonomickou činnost, tudíž neznamenal porušení zásady legality daně. Z rozsudku Soudního dvora nevyplývá, že by pro dodržení zásady legality daně byla rozhodná možnost volby metody určení poměrného odpočtu či možnost obdržení předchozího individuálního rozhodnutí o způsobu tohoto výpočtu. Zdejší soud připomněl rovněž konkrétní úpravu v § 75 ZDPH a odkázal na judikaturu vztahující se k rozložení důkazního břemene v daňovém řízení.

[41] V citovaném rozsudku ze dne 6. 3. 2025, č. j. 1 Afs 101/2024-64, Nejvyšší správní soud rovněž připustil, že ve své předchozí judikatuře se do té doby podrobněji nezabýval věcným posouzením výnosové metody pro určení poměrného koeficientu. Proto toto posouzení provedl právě v citovaném rozsudku. V první řadě zdůraznil, že základní podmínkou přiznání nároku na odpočet DPH je použití přijatých zdanitelných plnění v rámci ekonomické činnosti pro účely plnění, která jsou předmětem DPH (rozhodující je skutečné použití zdanitelných plnění k uvedenému účelu). Proto je zapotřebí určit poměr, v němž jsou smíšená zdanitelná plnění (která nejsou navázána pouze na činnost dani podléhající) použita k jednomu, či druhému účelu. Nejvyšší správní soud na konkrétním příkladu vysvětlil, jak se ekonomické a neekonomické činnosti mohou prolínat, a zdůraznil, že metoda přiřazení přijatých plnění k jednotlivým druhům činnosti musí být prakticky

pokračování

proveditelná. Upozornil, že si nelze představit určování podílu komerční služby ve vysílacím čase každého jednotlivého pořadu.

[42] Nejvyšší správní soud dále odkázal na stanovisko generálního advokáta Szpunara ze dne 25. 3. 2021, *Balgarska natsionalna televizia*, C-21/20, ECLI:EU:C:2021:248, který navrhl dva způsoby: důsledné vedení odděleného účetnictví nebo výpočet podílu financování z dotací či tzv. koncesionářských poplatků oproti příjmům za poskytnutá zdanitelná plnění. Výnosová metoda představuje právě druhý z navrhovaných způsobů a vychází z předpokladu, že přijatá zdanitelná plnění jsou použita k ekonomické a neekonomické činnosti právě v tomto poměru. Nelze ji považovat za nevhodnou jen z toho důvodu, že operuje s výnosy, tedy zdroji financování. Nejde o odmítnutí nároku na odpočet proto, že přijaté plnění bylo financováno dotacemi či koncesionářskými poplatky – rozlišení povahy výnosů slouží pouze k určení podílu ekonomické činnosti na celkové činnosti.

[43] Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku v této souvislosti konstatoval: „*Stěžovatelka má pravdu v tom, že tato metoda operuje s výnosy, tj. se zdroji financování zdanitelných plnění na vstupu. Důsledkem této metody však není, jak se mylně domnívá stěžovatelka, vyloučení nároku na odpočet v důsledku financování vstupních nákladů z veřejných prostředků v rozporu s konstatováním Soudního dvora v bodu 52 rozsudku Balgarska Nacionalna Televizia. Stěžovatelka pomíjí, k čemu zohlednění výnosů v této metodě slouží: k určení podílu hodnoty ekonomické činnosti na celkové činnosti stěžovatelky. Výnosová metoda určuje tento podíl pomocí hodnoty ekonomické a celkové (ekonomické a neekonomické) činnosti. 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), 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.*“

[44] Z rozsudku Soudního dvora ze dne 13. 3. 2008, *Securenta*, C-437/06, ECLI:EU:C:2008:166, podle citovaného rozsudku vyplývá, že členský stát může zvolit i „*klíč rozdělení podle povahy investic*“. Byť jde o jisté zjednodušení, tímto způsobem se lze přiblížit základnímu principu, že nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu je dán pouze v případě použití přijatých zdanitelných plnění pro ekonomickou činnost. Naprosté přesnosti nelze docílit žádnou metodou, tím spíše, má-li být prakticky použitelná.

[45] S odkazem na judikaturu Soudního dvora Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 6. 3. 2025, č. j. 1 Afs 101/2024-64, rovněž vysvětlil, že je třeba posuzovat, zda mají náklady přímou a bezprostřední souvislost s ekonomickými činnostmi. Upozornil, že náklady stěžovatelky v uvedené věci na výrobu televizních pořadů by vznikly tak jako tak, i kdyby vůbec žádnou ekonomickou činnost neprováděla. Uplatnění celého odpočtu by v takové situaci bylo v rozporu s rozsudkem Soudního dvora *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego*. Nejvyšší správní soud nerozporoval, že náklady vynaložené na neekonomickou činnost se částečně vztahovaly i na činnost ekonomickou – právě proto lze vůbec uvažovat o částečném nároku na odpočet. Celkové posouzení výnosové metody jako takové pak zdejší soud shrnul následovně: „*[Z]a prvé, pokud jde o princip výnosové metody, předpoklad, že rozsah použití přijatých zdanitelných plnění pro ekonomické činnosti odpovídá poměru ekonomické hodnoty*

(výnosů z) ekonomické činnosti vůči hodnotě (výnosům z) celkové činnosti, je dle názoru NSS akceptovatelným zjednodušením. Naprosté přesnosti lze stěží docílit jakoukoli metodou výpočtu, natož má-li být taková metoda rovněž prakticky použitelná. (...) Za druhé, výnosová metoda zvolená žalovaným je (...) obecně spíše příznivější pro stěžovatelku. Za třetí, výnosová metoda je s ohledem na způsob financování neekonomické činnosti tím spíše použitelná v případě stěžovatelky a jiných veřejnoprávních provozovatelů veřejné služby programového vysílání (provozované na základě zákona a financované zákonem stanovenými poplatky zatěžujícími držitele přijímačů). Princip výnosové metody tak rozhodně právní úpravě, a to ani ve světle závěrů judikatury Soudního dvora, neodporuje.“

[46] Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku dále doplnil, že nepovažuje za problematické stanovit podíl ekonomické činnosti na celkové činnosti stěžovatelky v uvedené věci za pomoci její ekonomické hodnoty, neboť tento způsob se ve vnitropodnikové ekonomice využívá běžně. Televizní poplatky sice nelze považovat za „cenu“ poskytované veřejné služby, o výnosy z pohledu účetnictví se však jedná. Zároveň je lze považovat za ekonomickou hodnotu neekonomické činnosti, neboť není možné jimi financovat činnost ekonomickou, a i z časového hlediska jsou provázány s činností v daném roce.

[47] Ústavní stížnost proti citovanému rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 3. 2025, č. j. 1 Afs 101/2024-64, stejně jako proti rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2025 č. j. 8 Afs 280/2023-72, v obdobné věci, byla odmítnuta jako zjevně neopodstatněná usnesením Ústavního soudu ze dne 23. 7. 2025, sp. zn. III. ÚS 822/25. Výše uvedené podrobné úvahy, jimiž Nejvyšší správní soud odůvodnil vhodnost výnosové metody, lze nepochybně zobecnit i na případ stěžovatele ve věci nyní posuzované. I jeho poskytování veřejné služby je totiž financováno především z tzv. koncesionářských poplatků, ekonomické aktivity představují pouze vedlejší činnost. V rámci daňového řízení navíc stěžovatel taktéž setrval na svých tvrzeních, že provádí jednu nedělitelnou činnost, za níž mu náleží celý nárok na odpočet, přestože již v rámci původního odvolacího řízení byl vydán rozsudek Soudního dvora (dokonce přímo v jeho věci) *Český rozhlas* a žalovaný jej vyzval, aby se k jeho závěrům vyjádřil. Zároveň lze poznamenat, že alternativní možnost, již tento soud v rozsudku ze dne 6. 3. 2025, č. j. 1 Afs 101/2024-64, zmiňoval (předložení účetnictví, které měla stěžovatelka v uvedené věci podle § 11a odst. 2 zákona č. 483/1991 Sb., o České televizi, v relevantním znění, vést odděleně pro podnikatelské činnosti a pro poskytování veřejné služby v oblasti televizního vysílání, které mají být i organizačně odděleny), nelze v případě stěžovatele použít. Zákon o Českém rozhlasu totiž obdobné ustanovení (rovněž § 11a odst. 2) obsahuje až od 1. 5. 2025. Pro jednotlivá zdaňovací období roku 2014 se tedy výnosová metoda jeví jako nejvhodnější.

[48] Závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 3. 2025, č. j. 1 Afs 101/2024-64, jsou zároveň plně v souladu s principem, dle něhož je rozhodná souvislost mezi plněním na vstupu a na výstupu, na něž odkazuje stěžovatel. Nelze totiž přehlédnout, že nárok na odpočet vznikl v daných zdaňovacích obdobích jen tehdy, pokud bylo přijaté plnění skutečně využito pro ekonomickou činnost (nyní pro účely uskutečněných plnění) plátce. Zároveň je to osoba povinná k dani, kdo má prokázat splnění podmínek pro nárok na odpočet daně. Zdejší soud zdůraznil, že je důležité, aby byla zvolená metoda prakticky proveditelná. Výnosová metoda umožňuje osobě povinné k dani, aby bez nutnosti velmi

pokračování

podrobně zaznamenávat a analyzovat každý účetní případ mohla rozdělit přijatá plnění na části využitě na jednotlivé druhy činností pomocí kvalifikovaného odhadu. Pátý senát Nejvyššího správního soudu se tudíž plně ztotožňuje s právním názorem, který vyjádřil v citovaném rozsudku první senát, a neshledává žádný důvod pro předložení věci rozšířenému senátu ve smyslu § 17 odst. 1 s. ř. s.

[49] Nejsou zároveň dány ani důvody pro položení předběžné otázky Soudnímu dvoru. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 6. 3. 2025, č. j. 1 Afs 101/2024-64, velmi podrobně odůvodnil vhodnost výnosové metody ve vztahu k judikatuře Soudního dvora (zejména rozsudkům *Český rozhlas*, *Baštová*, *Balgarska natsionalna televizia*, *Securenta a Związek Gmin Zagłębia Miedziowego*), aniž by nalezl jakékoli rozpory či mezery relevantní pro projednávanou věc. Jedná se tedy o *acte éclairé* ve smyslu judikatury Soudního dvora (srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 10. 1982, *Cilfit a další*, 283/81, ECLI:EU:C:1982:335 a např. rozsudek velkého senátu Soudního dvora ze dne 6. 10. 2021, *Conorzio Italian Management a Catania Multiservizi*, C-561/19, ECLI:EU:C:2021:799, a tam citovanou judikaturu k této otázce).

[50] Ke zbylým kasačním námitkám Nejvyšší správní soud v prvé řadě upozorňuje, že samotná povaha poměrného koeficientu jako procentuálního vyjádření části přijatých plnění, která byla použita pro ekonomickou činnost, vůči celkové hodnotě přijatých plnění, není „metodou“, kterou by si stěžovatel mohl zvolit. Přímo v § 75 odst. 3 ZDPH je totiž stanoveno, že nárok na odpočet DPH v poměrné výši se vypočte jako součin daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, u kterého má plátce nárok na odpočet daně v poměrné výši, a poměrného koeficientu. Matematicky lze vztah upravený v § 75 odst. 3 ZDPH vyjádřit takto: $O_p = k_p \cdot O_c$ (kde O_p představuje odpočet daně v poměrné výši, k_p poměrný koeficient a O_c celkový odpočet, tedy celkovou daň na vstupu, v případě, že by byla všechna tato přijatá plnění použita pro ekonomickou činnost plátce). Poměrný koeficient tedy představuje poměr mezi poměrným odpočtem a celkovou daní na vstupu ($k_p = \frac{O_p}{O_c}$). Z toho vyplývá, že aby byl koeficient použitelný ve vzorci, pro jehož účely je v § 75 odst. 3 ZDPH definován, musí vyjadřovat poměr mezi ekonomickou činností a celkovou činností osoby povinné k dani, nikoli poměr mezi ekonomickou a neekonomickou činností či jakýkoli jiný vztah relevantních veličin. Žalovaný tedy postupoval správně, pokud při použití výnosové metody pro určení koeficientu do čitatele zlomku zahrnul pouze výnosy z ekonomické činnosti a do jmenovatele veškeré výnosy stěžovatele, včetně rozhlasových poplatků. Nebyl to tedy rozhodně žalovaný, kdo srovnával „jablka s hruškami“, jak tvrdí stěžovatel.

[51] Nejvyšší správní soud dále poznamenává, že samotný princip poměrného koeficientu vyplývá z toho, že smíšená přijatá zdanitelná plnění nebyla použita výlučně v rámci ekonomické činnosti či výlučně v rámci činnosti neekonomické, ale částečně pro obě tyto činnosti. Stěžovatel však v rozporu s tímto principem požadoval, aby byla veškerá přijatá zdanitelná plnění kormě těch, která byla poskytnuta několika konkrétními dodavateli, považována za použitá výlučně v rámci podnikatelské činnosti. Na tomto předpokladu je založený celý stěžovatelův výpočet, jeho přesvědčivé odůvodnění však úplně schází. Nelze rovněž přehlédnout, že přestože podle § 2 zákona o Českém rozhlasu nespadá ekonomická činnost mezi hlavní úkoly veřejné služby v oblasti rozhlasového vysílání, které má stěžovatel zajišťovat, jím vypočtený poměrný koeficient (tedy podíl ekonomické činnosti) činil 88 %. Nelze tudíž přičítat k tíži žalovanému, že se nesnažil pouze určitým způsobem korigovat

ryze arbitrární a realitě velmi vzdálenou metodu výpočtu poměrného koeficientu zvolenou stěžovatelem a namísto toho aplikoval výnosovou metodu, jejíž vhodnost byla podrobně odůvodněna výše.

[52] Co se týká metody „podle nákladů na jednotlivé bloky vysílání“, Nejvyšší správní soud se plně ztotožňuje s městským soudem, který neshledal žádný podstatný rozdíl mezi touto metodou určení poměrného koeficientu a úpravou, již do ZDPH přinesla novela č. 170/2017 Sb. Pokud stěžovatel do „své“ metody z této úpravy převzal jen část (způsob výpočtu bez fikce, že vykonává ekonomickou činnost), pak tato metoda úplně postrádá smysl, neboť její pomocí vůbec nelze dospět k výsledku, který by se mohl blížit hodnotě poměrného koeficientu podle ZDPH účinného v roce 2014, který fikci vykonávání ekonomické činnosti stěžovatelem neupravoval (podrobněji k tomuto tématu srov. rozsudky tohoto soudu ze dne 9. 10. 2023, č. j. 5 Afs 184/2022-40, body 38 až 40, či ze dne 11. 11. 2024, č. j. 5 Afs 184/2023-44, body 46 až 48).

[53] Závěrem se Nejvyšší správní soud zabýval otázkou penále. Stěžovatel je přesvědčen, že nemá povinnost hradit penále, když k doměření daně došlo v souvislosti s jím podanými dodatečnými daňovými přiznáními.

[54] Podle § 141 odst. 1 věty třetí daňového řádu „[p]oslední známá daň je výsledná daň, jak byla správcem daně dosud pravomocně stanovena v dosavadním průběhu daňového řízení o této dani“.

[55] Podle § 251 odst. 1 daňového řádu „[d]aňovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani, ve výši a) 20 %, je-li daň zvyšována, b) 20 %, je-li snižován daňový odpočet“.

[56] Podle § 251 odst. 4 daňového řádu, v relevantním znění, „[p]okud je doměřována daň podle dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, povinnost uhradit penále z částky, která je v něm uvedena, nevzniká“.

[57] V prvé řadě je zapotřebí korigovat nesprávné tvrzení stěžovatele, že mu bylo vyměřeno penále jen z toho důvodu, že doměřená daň byla vyšší, než tvrdil v dodatečných daňových přiznáních. Ve skutečnosti mu však penále bylo doměřeno pouze za zdaňovací období, kde byla doměřená daň vyšší, než poslední známá daň (tedy daň, kterou uvedl v řádných daňových přiznáních, nikoli v daňových přiznáních dodatečných).

[58] Již ze samotného znění zákona je zřejmé, že výjimka z povinnosti uhradit penále nastává pouze tehdy, pokud je doměřována daň, která je uvedena v dodatečném daňovém přiznání nebo dodatečném vyúčtování. Tento výklad již byl opakovaně potvrzen judikaturou správních soudů (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu v obdobné věci téhož stěžovatele ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 355/2018-55, kde byla tato problematika posouzena velmi podrobně). Pokud tedy bylo podáno dodatečné daňové přiznání na daň nižší, než byla poslední známá daň, a následně došlo k doměření daně vyšší, nelze tvrdit, že došlo k doměření daně, která byla uvedena v daňovém přiznání. V projednávané věci bylo sice doměřovací řízení zahájeno podáním dodatečných daňových přiznání, ovšem v případě

pokračování

zdaňovacích období března, června, listopadu a prosince 2014 došlo k doměření daně navzdory těmto daňovým přiznáním, nikoli na jejich základě.

[59] Stěžovatel dále namítá, že žádné finanční prostředky fakticky nedlužil, neboť za ostatní zdaňovací období mu vznikly přeplatky. Tato okolnost však není pro vznik penále relevantní. Vznik penále totiž není spojen s pochybením v rovině platební (nedoplatkem na osobním daňovém účtu), ale s nesprávným tvrzením daně. Skutečnost, že za některá zdaňovací období stěžovatel svým nesprávným daňovým tvrzením v původním řádném daňovém přiznání „poškodil“ sám sebe, nemůže napravit chybné údaje uvedené v řádných i dodatečných daňových přiznáních za zdaňovací období jiná. Ani s námitkami týkajícími se penále se tedy Nejvyšší správní soud neztotožnil.

IV. Závěr a náklady řízení

[60] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[61] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, náleželo by mu tedy vůči neúspěšnému stěžovateli právo na náhradu nákladů, které v řízení důvodně vynaložil. Žalovanému však v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné administrativní činnosti nevznikly, proto mu soud jejich náhradu nepřiznal.

Poučení:

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

V Brně dne 31. července 2025

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu