ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **Český rozhlas,** se sídlem Vinohradská 12, Praha 2, zast. JUDr. Pavlem Dejlem Ph.D., LL.M., advokátem, se sídlem Jungmanova 745/24, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 20. 1. 2017, č. j. 2962/17/5300-22443-711377, č. j. 2963/17/5300-22443-711377, č. j. 2964/17/5300-22443-711377, č. j. 2965/17/5300-22443-711377, č. j. 2966/17/5300-22443-711377, č. j. 2967/17/5300-22443-711377, č. j. 2968/17/5300-22443-711377, č. j. 2969/17/5300-22443-711377, č. j. 2970/17/5300-22443-711377, č. j. 2971/17/5300-22443-711377, č. j. 2972/17/5300-22443-711377, č. j. 2973/17/5300-22443-711377, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 24. 3. 2021, č. j. 9 Af 12/2017 – 291,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 24. 3. 2021, č. j. 9 Af 12/2017 - 291, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1] Žalovaný shora označenými rozhodnutími změnil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále též „správce daně“) ze dne 21. 12. 2015 (dále též „platební výměry“), kterými byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 0, a to vždy za každý měsíc roku 2014, tj. za měsíce leden až prosinec 2014 (12 dodatečných platebních výměrů).

[2] Dodatečné platební výměry byly vydány na základě šetření daňové povinnosti žalobce v řízení o odstranění pochybností, kdy správce daně výzvami ze dne 29. 9. 2015 vyzval žalobce k odstranění pochybností o údajích uvedených v dodatečných daňových přiznáních, která žalobce podal za jednotlivá zdaňovací období, a to pochybností o správnosti snížení hodnoty osvobozených plnění bez nároku na odpočet daně uvedených na řádku 50 dodatečných daňových přiznání, neboť žalobce na tomto řádku uvedl mínusové hodnoty. Správce daně tak učinil proto, že považoval rozhlasové poplatky za úplatu, proti které žalobce poskytuje veřejnou službu v oblasti rozhlasového vysílání, která tak na jisto není poskytována bezúplatně. Usoudil, že částka rozhlasových poplatků je osvobozená od daně podle § 51 odst. 1 písm. b) a § 53 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro daná zdaňovací období (dále jen „ZDPH"). Vyloučením rozhlasových poplatků z plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet došlo ke zkreslení koeficientu dle § 76 ZDPH pro stanovení výše nároku na odpočet daně. Správce daně tedy dospěl k závěru, že žalobcem navrhovaná oprava výše nároku na odpočet DPH za předmětná zdaňovací období je neoprávněná.

[3] Žalovaný v napadených rozhodnutích vycházel pro účely stanovení výše nároku žalobce na odpočet daně v poměrné výši z hodnoty 106.825.792 Kč, představující vlastní podnikatelskou činnost žalobce, z hodnoty žalobcem vykázaných osvobozených plnění bez nároku na odpočet daně v roce 2014 ve výši 8.948.000 Kč a dále z hodnoty smíšených plnění, která se rovná hodnotě DPH na vstupu určené ke krácení podle § 76 ZDPH ve výši 133.560.551 Kč. Určil poměr zdanitelných a osvobozených plnění vypočtených podle § 76 odst. 9 ZDPH, čímž stanovil nový vypořádací koeficient pro zohlednění opravy výše osvobozených plnění bez nároku na odpočet daně ve všech zdaňovacích obdobích roku 2014. Žalovaný se dále v napadených rozhodnutích zabýval možnými metodami výpočtu rozsahu nároku na odpočet daně v poměrné výši, neboť žalobce v průběhu řízení nevyhověl všem požadavkům k výzvě správce daně, když neodůvodnil deklarovanou výši plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně a výši smíšených plnění. Přiklonil se k metodě pro žalobce příznivější, která spočívala ve stanovení poměru na základě poměru výnosů z žalobcovy podnikatelské činnosti za rok 2014 z celkových výnosů žalobce za rok 2014, přičemž touto metodou stanovený poměr pro rok 2014 by činil 5 %. Žalobce by tak měl nárok na 5 % celkového nároku na odpočet z přijatých smíšených plnění. Na základě uvedeného stanovil žalovaný daň dokazováním, a to ve změně, která je uvedena ve výroku napadených rozhodnutí.

[4] Žalobce podal proti rozhodnutím žalovaného žalobu, v níž namítal pochybení žalovaného jednak v hodnocení povahy činnosti žalobce, kterou nově označil ve stěžejní části za činnost nikoli ekonomickou, a jednak ve výpočtu nároku žalobce na odpočet daně, když tento výpočet založil na zcela nesprávných a spekulativních předpokladech a na základě zcela nesprávného výkladu a aplikace právních předpisů. Veřejné rozhlasové vysílání, včetně v něm zařazených obchodních sdělení, je jedinou činností žalobce. Činnost žalobce spočívající ve veřejném rozhlasovém vysílání, jehož nedílnou a neoddělitelnou součástí je i vysílání obchodních sdělení za úplatu či úplatné vysílání do zahraničí, je zjevně soustavnou činností osoby poskytující služby podle zákona č. 484/1991 Sb., o Českém rozhlasu (dále též „zákon o ČRo"), a tedy nepochybně i ekonomickou činností ve smyslu § 5 odst. 2 ZDPH. Na tento závěr nemá žádný vliv skutečnost, že žalobce své náklady kryje zčásti z rozhlasových poplatků, které nelze považovat za úplatu za plnění

poskytovaná jím v rámci jeho ekonomické činnosti. K odlišným závěrům nelze dospět ani na základě rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“) ze dne 22. 6. 2016 ve věci C-11/15, *Český rozhlas* (dále též „rozsudek ve věci C-11/15“), který se zabýval primárně otázkou charakteru zákonem stanovených poplatků z hlediska jejich posouzení jako úplaty za veřejnoprávní vysílání, nikoliv otázkou charakteru činnosti veřejnoprávního vysílatele jako takovou, neboť charakter činnosti veřejného vysílatele nebyl pro posouzení sporné otázky rozhodný. Tím, že žalovaný v napadených rozhodnutích nevypořádal celou řadu argumentů žalobce a že některé své závěry uvedl, aniž by je opřel o relevantní právní úpravu, či je jinak přesvědčivě odůvodnil, zatížil napadená rozhodnutí i vadou nepřezkoumatelnosti.

[5] Činnost žalobce spočívající ve vysílání do zahraničí je rovněž ekonomickou činností ve smyslu § 5 odst. 2 ZDPH. Úplata hrazená Ministerstvem zahraničních věcí (dále též „MZV“) žalobci za vysílání do zahraničí splňuje předpoklady vymezené pro úplatu za služby ve smyslu ZDPH samotným žalovaným. Existuje zde totiž smluvní prvek mezi plátcem úplaty a žalobcem, a to Smlouva o zajištění a provozování rozhlasového vysílání Českého rozhlasu do zahraničí uzavřená mezi žalobcem a MZV dne 4. 3. 2013 (dále též „Smlouva“). V situaci, kdy zákon nestanoví ani rozsah zahraničního vysílání, ani úplatu za toto vysílání, když tyto skutečnosti stanoví právě až Smlouva, nelze tvrdit, že MZV plyne povinnost úhrady úplaty za zahraniční vysílání přímo ze zákona. MZV má k dispozici i nástroje kontroly, když může kontrolovat plnění smluvních povinností ze strany žalobce a jejich řádné plnění může na žalobci vymáhat. Smlouva navíc MZV opravňuje ke vznášení připomínek vůči obsahu zahraničního vysílání žalobce prostřednictvím Konzultační rady pro vysílání do zahraničí. Naplněna je i podmínka existence určité míry prospěchu na straně MZV coby plátce úplaty, když MZV prostřednictvím jím hrazeného zahraničního vysílání plní své úkoly, mezi které patří i prezentace České republiky v zahraničí. U úplaty za zahraniční vysílání existuje i přímá a bezprostřední vazba mezi poskytovanou službou a obdrženým protiplněním vyjádřitelným v penězích, neboť MZV platí žalobci úplatu právě za zahraniční vysílání. Označení úplaty za zahraniční vysílání ve výroční zprávě žalobce za rok 2014, která uvedenou úplatu označuje za dotaci, je z hlediska posouzení její skutečné povahy pro účely DPH irelevantní. Daňové povinnosti žalobce nemohou být konstruovány na základě toho, jak tu kterou platbu formálně označí ve výroční zprávě.

[6] Žalobce veškerá jím přijímaná plnění užívá v rámci své ekonomické činnosti, kterou je jako celek veřejné rozhlasové vysílání, přičemž tato plnění nelze reálně rozdělit na plnění používaná výlučně na žalobcem poskytovaná plnění, která jsou předmětem DPH, a na žalobcem poskytovaná plnění, která předmětem DPH nejsou, neboť všechna žalobcem přijímaná plnění jsou užívána na zajištění veřejného rozhlasového vysílání, jehož nedílnou a neoddělitelnou součástí jsou jak programy v souvislosti s nimiž žalobce generuje úplatu, tak programy, s nimiž v přímé souvislosti úplata generována sice není, nelze je však od programů úplatu generujících oddělit a vysílat je samostatně a nezávisle. Žalobce poukázal na srovnatelnost jeho postavení s postavením provozovatelů komerčního vysílání, kteří rovněž nepobírají v souvislosti s jimi provozovaným vysíláním žádnou úplatu od posluchačů, a jejichž rozhlasové vysílání tedy samo o sobě negeneruje žádnou úplatu, na kterou by bylo možné uplatnit DPH. Navzdory tomu je jejich činnost z hlediska ZDPH chápána jako jediná ekonomická činnost, a ačkoliv stejně jako žalobce

nepobírají úplatu v souvislosti se všemi částmi své činnosti, není jim upírán nárok na odpočet daně z jimi přijímaných plnění v plné výši.

[7] S ohledem na skutečnost, že ZDPH v rozhodném období nestanovil mechanismus pro krácení nároku žalobce na odpočet DPH, nelze žalobci odmítnout nárok na odpočet v plné výši, jak jej uplatnil v dodatečných daňových přiznáních, a to ani na základě analogického použití ustanovení ZDPH, která upravují krácení nároku na odpočet v jiných případech. Pokud by mohl být nárok žalobce na odpočet DPH krácen, pak by jediným akceptovatelným způsobem krácení byl způsob krácení schválený Poslaneckou sněmovnou a aktuálně projednávaný Senátem, když právě tento způsob reflektuje specifické postavení žalobce. Každý jiný přístup k právům a povinnostem žalobce by byl ve zřejmém a jednoznačném rozporu s jeho ústavně zaručenými právy. Žalovaný bez opory v zákoně prezentuje v napadených rozhodnutích dvě metody krácení nároku žalobce na odpočet. První z nich založil na vysílacím času reklamních sdělení ve vztahu k výnosům z podnikatelské činnosti. Tato metoda však zcela ignoruje skutečnost, že reklamní sdělení nelze oddělit od ostatního obsahu vysílání a že se jedná o jeho integrální součást. Zohlednění pouze vysílacího času samotného reklamního vysílání není ekonomicky odůvodnitelné, neboť ignoruje skutečnost, že posluchač přijímá vysílání jako celek, nikoliv pouze výběrově reklamní sdělení, či vysílání bez reklam. V rámci druhé metody výpočtu nároku žalobce na odpočet DPH žalovaný porovnává celkové výnosy žalobce zahrnující výnosy z čerpání fondu rozhlasových poplatků a výnosy ze zahraničního vysílání s výnosy z tzv. podnikatelské činnosti žalobce. Do výnosů z podnikatelské činnosti však měl žalovaný zahrnout též výnosy ze zahraničního vysílání žalobce coby úplaty přijímané žalobcem za jím poskytované služby na základě Smlouvy.

[8] Kromě nesprávného právního posouzení věci zatížil žalovaný rozhodnutí o odvolání též procesním pochybením, když jsou jeho rozhodnutí nepřezkoumatelná a byly porušeny obecné procesní zásady *in dubio mitius* a *in dubio pro libertate*. Žalovaný se nevypořádal s námitkami žalobce týkajícími se charakteru jeho činnosti. Formulace ZDPH nedává v posuzovaném případě prostor k pochybnostem ohledně jeho aplikace, neboť neobsahuje ustanovení, které by ukládalo žalobci povinnost krátit nárok na odpočet daně, ani nestanoví způsob, jakým by tak měl činit, musí být dána přednost žalobcem prezentovanému výkladu ve smyslu výše uvedených zásad. Žalovaný pochybil, pokud uvedené zásady v rámci svého rozhodování o právech žalobce ignoroval.

[9] Žalobce v doplnění žaloby poukázal na legislativní proces, v jehož rámci byla projednávána a schvalována novela ZDPH, která měla řešit nedostatek úpravy, jakým způsobem omezit nárok na odpočet DPH z plnění přijatých pro účely uskutečňování ekonomické činnosti, z nichž část není předmětem DPH, protože za ni není poskytována úplata. Mohl-li být nárok žalobce na odpočet daně krácen, pak by jediným akceptovatelným řešením bylo použití metody, která byla v době podání žaloby projednávána zákonodárcem. Příslušná novela ZDPH přitom již byla publikována ve Sbírce zákonů jako zákon č. 170/2017 Sb., který nabyl účinnosti 1. 4. 2017. Z uvedeného legislativního vývoje žalobce dovodil pravdivost svých tvrzení.

[10] V replikách k vyjádřením žalovaného žalobce uvedl, že unijní ani vnitrostátní úprava neobsahuje pravidla, která by se týkala metod nebo kritérií pro výpočet poměrného

nároku na odpočet daně. Vlastní povahou činnosti žalobce jako činnosti ekonomické či jiné se Soudní dvůr ve svém rozhodnutí nezabýval. Nejvyšší správní soud sice v rozsudku navazujícím na rozsudek SDEU ve věci C-11/15 uvedl, že činnost žalobce údajně není ekonomickou činností. Avšak s ohledem na absenci jakéhokoli posouzení povahy činnosti žalobce ze strany Nejvyššího správního soudu je uvedený závěr zjevně jen výsledkem nepřesné interpretace citovaného rozsudku Soudního dvora a důsledkem záměny pojmu „poskytování služeb za protiplnění“ v rámci ekonomické činnosti, o němž hovořil Soudní dvůr, s nadřazeným pojmem „ekonomická činnost“, k němuž se Soudní dvůr nevyjadřoval. Náklady na rozhlasové vysílání žalobce vykazují přímou a bezprostřední souvislost s celkovou ekonomickou činností žalobce a jsou součástí prvků spoluurčujících cenu jím poskytovaných zdanitelných plnění na výstupu, a žalobci by tedy ve vztahu k nim neměl být odpírán nárok na odpočet daně. Žalovaný poměr odpočtu daně vykonstruoval nikoli na základě toho, k jakým účelům žalobce přijatá plnění použil, ale na základě výnosů žalobce plynoucích mu z úplat za jím poskytovaná plnění na straně jedné, mezi které chybně nezahrnul úplatu přijatou žalobcem za zahraniční vysílání, a výnosů plynoucích mu z jiných zdrojů, mezi které naopak chybně úplatu přijatou žalobcem za zahraniční vysílání zahrnul a mezi které zahrnul též výnosy žalobce z rozhlasových poplatků, a to navzdory stanovisku generálního advokáta M. Szpunara, dle kterého tyto poplatky nelze pro stanovení nároku žalobce na odpočet využít.

[11] Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 8. 2014, č. j. 9 Afs 36/2013 - 29, posuzoval situaci, kdy se správce daně pokusil krátit nárok daňového subjektu na odpočet daně obdobně jako v posuzovaném případě, přičemž označil takový způsob krácení nároku na odpočet za nesprávný. Žalovaný použil pro krácení nároku žalobce na odpočet daně poměr zcela jiných hodnot, než jaké jsou relevantní pro výpočet nároku na odpočet daně, stanovený zcela odlišným způsobem, než by měl být příslušný poměr kalkulován ve smyslu relevantních ustanovení ZDPH. Žalovaný tedy postupoval při stanovení daňové povinnosti žalobce v rozporu se zákonem i v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu. Žalovaný ve svých rozhodnutích pak nevysvětlil, proč tuto jím použitou metodu krácení nároku na odpočet daně považuje za vhodnější než kupříkladu metodu, která byla zakotvena do zákona novelou provedenou zákonem č. 170/2017 Sb., kterou za adekvátní považoval zákonodárce. Žalobce dále poukázal na rozhodnutí rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006 - 155, v němž tento judikoval mírnější postup vůči daňovým subjektům v případě nejasností či mezer v zákoně, které umožňují vícero rovnocenně přesvědčivých výkladů. K namítané nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného dále žalobce doplnil, že žalovaný označil zahraniční vysílání žalobce za činnost provozovanou výlučně na základě zákona, aniž by posoudil a zohlednil důkaz smlouvou o zahraničním vysílání. Žalovaný pak zatížil rozhodnutí též vadou nedostatečně zjištěného skutkového stavu.

[12] Městský soud v Praze v záhlaví označeným rozsudkem zrušil napadená rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Dospěl k závěru, že vysílání Českého rozhlasu, byť je poskytováním služby vytvářené a hrazené především z rozhlasových poplatků, ale i z jiných příjmových zdrojů, nepředstavuje s ostatní činností žalobce podléhající § 72 odst. 1 ZDPH pro účely daňové jedinou nedělitelnou ekonomickou činnost, a to ve smyslu plného nároku na odpočet DPH, a podle své hodnoty, zdrojů a zejména nákladů a způsobu jejich použití tak bude podléhat hodnocení vedoucímu k poměrnému nároku na odpočet

daně. Nelze tak přistoupit na tvrzení žalobce, že z důvodu všech souvislostí, s nimiž je spojeno veřejnoprávní vysílání Českého rozhlasu, má žalobce nárok na odpočet daně v plné výši. Přestože lze přisvědčit žalobci, že veškerá jím přijatá plnění používá na zajištění veřejnoprávního vysílání jako takového, nelze přitakat tomu, že ze všech těchto plnění má nárok na odpočet daně.

[13] Vysílání žalobce do zahraničí není saturováno zcela jiným plněním, jako je tomu u rozhlasových poplatků, zcela nesouvisejícím s hodnotou poskytovaných plnění. Smluvní prvky svědčí o tom, že ze stanovené ceny pro každý rok je hrazeno technické zajištění vysílání a výroba pořadů pro objednatele. Žalovaný v napadeném rozhodnutí vyšel sice z prioritní povinnosti dané zákonem o Českém rozhlasu, nicméně nevypořádal se s povahou smluvního ujednání tak, aby přesvědčivě odůvodnil, zda jde skutečně o dotaci či kompenzaci za finanční ztráty žalobce v důsledku povinnosti vysílání do zahraničí, a nejde o úměru ceny proti službám, jež má žalobce na základě Smlouvy zajišťovat. Jestliže dle žalovaného je cena dle Smlouvy jen paušální platbou za zahraniční vysílání vůči neomezenému okruhu zahraničních posluchačů a skutečně neodráží hodnotu služeb sjednaných v čl. II. Smlouvy pro každý rok dle předmětů smluv, pak poskytování služby veřejnoprávního rozhlasového vysílání do zahraničí v rozsahu financování zahraničního vysílání z rozpočtu státu by skutečně nemohlo být považováno za ekonomickou činnost podle § 72 odst. 1 ZDPH, a tedy z přijatých plnění souvisejících s touto činností by žalobci nevznikl nárok na odpočet DPH. Náležité vyjasnění hodnoty smluvního plnění i z hlediska obsahu Smlouvy však soud v napadených rozhodnutích, jichž se týká použití plnění ze Smlouvy pro zahraniční vysílání, postrádal.

[14] Uplatňuje-li žalobce nárok na odpočet DPH, je v prvé řadě na něm, aby v případě, kdy plnění není použito výlučně v rámci jeho ekonomické činnosti, stanovil, v jakém poměru bylo konkrétní přijaté plnění použito ve vztahu k jeho ekonomické části a k neekonomické části jeho činnosti, s tím, že správce daně je oprávněn zvolený výpočet korigovat tak, aby skutečně poměru mezi ekonomickými a neekonomickými činnostmi žalobce ve vztahu ke konkrétnímu přijatému plnění co nejvíce odpovídal. Zda lze takto plnění odlišit a prokázat, je na žalobci, ale také i na správci daně při možné korekci, a to v součinnosti se žalobcem. Závěry Nejvyššího správního soudu, že nárok na odpočet žalobce nelze krátit způsobem dle tehdy platného znění § 72 odst. 4 ve spojení s § 76 ZDPH neznamená, že by žalobci vznikl nárok na odpočet v plné výši. Námitky žalobce ohledně jeho plného nároku na odpočet daně shledal městský soud nedůvodnými. Za důvodné však soud považoval výhrady žalobce týkající se stanovení rozsahu nároku na odpočet daně.

[15] Závazná judikatura soudů se prozatím zaměřila na definici činnosti žalobce, která byla omezena na financování pouze z rozhlasových poplatků a v tomto směru korigovala výpočet nároku na odpočet v krácené výši, neboť do plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně nebylo možné zařadit rozhlasové poplatky. Ohledně činnosti žalobce z hlediska způsobu výpočtu poměrného koeficientu nebyla prozatím nalezena jednoznačná východiska. Bylo proto na žalobci i správci daně, aby vzhledem ke specifičnosti činnosti žalobce a jeho postavení jako daňového subjektu byla použita taková metoda stanovení poměrného nároku na odpočet daně, která by odrážela adekvátní poměr mezi hodnotami přijatých plnění výlučně pro účely činností, které nejsou

předmětem daně, tak pro zboží a služby, které jsou fakticky použity jak pro účely takových činností, tak pro účely činností zdanitelných a přitom posoudila souvislost takto použitých plnění dle dikce § 75 odst. 1 ZDPH.

[16] Rozhlasové vysílání buď v určitém rozsahu vůbec není zdanitelným plněním, nebo by v určitém rozsahu mělo být dle § 51 ZDPH osvobozené od daně bez nároku na odpočet. Z napadených rozhodnutí nelze seznat, zda a jak do výpočtu vstupovaly vstupní náklady na zhodnocení té části vysílání, která nebyla hrazena z rozhlasových poplatků. Příjem z rozhlasových poplatků je finančním zdrojem, avšak je třeba se zabývat účelem a použitím přijatých plnění k činnosti žalobce a jejímu zhodnocení. Městský soud přisvědčil žalobci v tom, že žalovaným zvolená výnosová metoda pro výčet krácení nároku žalobce na odpočet DPH vychází z číselných údajů, které se týkají hospodaření žalobce, avšak nelze z nich seznat, zda věrohodně odrážejí stav použití žalobcem přijatých plnění pro jeho ekonomickou i neekonomickou činnost. To proto, že poměrný odpočet je koncipován na poměru výnosovém, nikoliv na poměru použití přijatých plnění pro činnost žalobce, jak stanoví zákon. Žalovaným stanovený poměr nároku žalobce na odpočet daně pouze ve výši 5 % oproti nenárokovému plnění z výnosů 90,67 % + 1,21 % se nejeví z hlediska použití přijatých plnění zcela přesvědčivým. To nejen vzhledem ke značnému číselnému nepoměru nárokových plnění oproti nenárokovým, ale zejména k tomu, že žalovaný při obhajobě zvolené metody neodůvodnil, na základě čeho dospěl k názoru, že tato metoda nejvíce reflektuje skutečný stav a na jejím základě lze získat věrohodný a logický obraz skutečnosti. K přesvědčivosti zvolené výnosové metody není v napadených rozhodnutích argumentace k ekonomické, a tedy i daňové odůvodnitelnosti uvedených procentuálních dat, tj. vysvětlení uvedeného nepoměru z hlediska použitých přijatých zdanitelných plnění žalobce, tj. zda a proč je zjištěný procentuální poměr výnosů adekvátním důkazem pro stanovení procentuálního poměru nároku na odpočet daně.

[17] Žalobce je sice tím, kdo má prokázat hodnotu přijatých plnění použitých pro své neekonomické činnosti a smíšené činnosti, přičemž tuto hodnotu z důvodu svého názoru na související plnění v rámci vysílání veřejné služby skutečně nepředložil. Šlo však o situaci obdobnou jako v případech důkazní nouze, kdy správce daně vyměřuje daň např. i dle pomůcek, avšak i přesto takto vyměřená daň musí být stanovena přiměřeně spolehlivě. Z napadených rozhodnutí není zcela zřejmé, jak žalovaný postupoval, jaká plnění žalobce do postupu dle § 75 a § 76 ZDPH a dle svých dotazů dosadil. Jaká typově pojmenovaná plnění byla kvalifikována jako plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet, jaká plnění byla kvalifikována jako plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně nevstupujících do koeficientu pro krácení, jaká plnění pocházela výhradně z ekonomické činnosti a jaká měla tvořit plnění smíšená. Jediné, co bylo zřejmé, byla část vysílání financovaná z rozhlasových poplatků, které vůbec nepodléhalo dani, a tím ani osvobození od daně bez nároku na odpočet dle § 51 zákona. Měl tedy být dán prostor větší součinnosti mezi správcem daně a žalobcem, nejméně k objasnění toho, jak finančně probíhá zajištění veřejnoprávního vysílání, jaký rozsah vysílání ve skutečnosti sanují rozhlasové poplatky, jaké jiné vstupní výdaje žalobce v souvislosti s tímto vysíláním vynakládá a jak o nich dle zákona účtuje, resp. má účtovat, a zda je spolehlivé určení, že jeho podnikatelské aktivity odrážejí jen 5 % nároku na odpočet daně. Z napadených rozhodnutí nelze seznat, jaký je způsob a rozsah zdrojů financování rozhlasového vysílání a způsob vynakládání těchto zdrojů na zdanitelná plnění i na plnění nevstupující

do koeficientu dle § 76 ZDPH, jak se tyto zdroje podílejí na nákladech rozhlasového vysílání, co je podstatou ekonomické činnosti žalobce související s vysíláním tak, aby bylo možné rozlišit či kvalifikovaně odhadnout jejich nákladovost, a tím i daňový režim.

[18] Městský soud nemohl bez dalšího učinit závěr o správnosti úsudku žalovaného, že zvolená metoda výnosů odráží skutečný stav činnosti, tj. podnikání žalobce v rozsahu 5% a ostatních nákladů nezakládajících nárok na odpočet daně téměř v cca 95 %. Bylo na žalovaném, aby, pokud vycházel z Výroční zprávy o hospodaření Českého rozhlasu a jeho daňových přiznání, posoudil, zda údaje výnosovou metodou jsou přiměřeně odpovídající údajům daňového přiznání, když toto žalobce popíral. Žalovaný se rovněž dostatečně nevypořádal z hlediska neutrality daně s argumentací žalobce k jím tvrzeným uskutečňovaným výstupům jeho vysílání shodně jako je tomu u komerčních rádií a je pravdou, že generální advokát ve svém stanovisku zmínil odlišnost žalobce od komerčních rádií toliko ve vztahu ke zdrojům financování rozhlasovými poplatky. Městský soud tedy zrušil napadená rozhodnutí z důvodu nedostatečného prověření a odůvodnění, zda žalovaným použitá výnosová metoda postavená na procentuálním poměru nároku na odpočet daně používá takové údaje, které relevantně odráží ekonomickou realitu poměru zdanitelných a nezdanitelných plnění pro výpočet poměrného nároku na odpočet daně. Proto v dalším řízení bude nezbytné znovu vejít v součinnost se žalobcem a po závazném názoru soudu, že žalobce nemá nárok na plný odpočet ani z důvodu jeho tvrzení o jednotné ekonomické činnosti, bude nezbytné buď zevrubněji odůvodnit, jak výnosová metoda odráží skutečné ekonomické a daňové poměry žalobce anebo po žalobci znovu požadovat prokázání použití přijatých plnění pro účely uskutečňování rozhlasového vysílání, tak i pro jiné účely. V tom případě pak žalovaný ve svých rozhodnutích náležitě odůvodní způsob výpočtu odpočtu daně v poměrné výši § 75 zákona o DPH s ohledem na rozsah přijatých plnění, jejich povahu a použití.

[19] Námitky stěžovatele týkající se porušení zásad *in dubio pro mitius* a *in dubio pro libertate* nejsou důvodné, přičemž k těmto se již městský soud vyjádřil ve svém původním rozsudku sp. zn. 9 Af 21/2010. V původním řízení dle názoru městského soudu interpretace zákonných ustanovení o povaze rozhlasového vysílání a úplaty za toto vysílání pro účely daně z přidané hodnoty nevedla k jednoznačnému závěru o krácení odpočtu při vstupu hodnoty těchto poplatků do výpočtu nároku na odpočet daně, tento názor však byl již zmíněnou judikaturou SDEU i Nejvyššího správního soudu překonán. Městský soud uzavřel, že rozhodnutí žalovaného jsou nepřezkoumatelná pro nedostatek odůvodnění použité metody výpočtu nároku na odpočet daně, údajů a povahy použitých plnění vstupujících do tohoto výpočtu, včetně vypořádání námitek žalobce ohledně smluvní povahy rozhlasového vysílání do zahraničí.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobce

[20] Žalovaný (dále též „stěžovatel“) napadl výše uvedený rozsudek městského soudu kasační stížností. Nesouhlasil se závěry městského soudu stran nedostatečného posouzení povahy úplaty za zahraniční vysílání a způsobu stanovení rozsahu nároku na odpočet daně. Stěžovatel ve svých rozhodnutích zcela dostatečným a přezkoumatelným způsobem odůvodnil, že dotace MZV nelze považovat za úplatu žalobcem poskytované služby do zahraničí. Úvaha soudu, že se měl stěžovatel vypořádat s povahou smluvního ujednání

mezi žalobcem a MZV, je lichá a neopodstatněná. Podstatné je to, že žalobcem provozované vysílání do zahraničí je dle § 10 odst. 2 zákona o Českém rozhlasu financováno ze státního rozpočtu. Povinnost platit za rozhlasové vysílání tedy vyplývá MZV přímo ze zákona o Českém rozhlasu a nikoliv až ze smluv o zajištění a provozování rozhlasového vysílání Českého rozhlasu do zahraničí, zákon přitom upravuje i způsob financování této činnosti. Platba za zahraniční vysílání není placena v rámci právního vztahu zahrnujícího vzájemné poskytování plnění, ale v rámci plnění povinnosti stanovené zákonem. MZV nemá nástroje pro kontrolu zahraničního vysílání, a nemá tak ani možnost kontroly žalobce. Dále je podstatné, že v posuzovaném případě absentuje úměra mezi velikostí prospěchu z přijaté služby a výší úplaty, neboť by závisela na tom, kolika posluchačům bylo plnění zprostředkováno. Platba od MZV je paušálním poplatkem, a nejedná se tedy o cenu dohodnutou. Jedná se o dotaci vyplacenou jako kompenzace za finanční ztráty žalobce vyplývající z jeho činnosti nařízené zákonem. Žalobce v souvislosti s touto činností nezískává žádnou úplatu, nejde tedy o činnost ekonomickou ve smyslu ZDPH. Stěžovatel nebyl povinen zabývat se vyjasněním hodnoty smluvního plnění i z hlediska obsahu smluvních ujednání mezi žalobcem a MZV, když již ze zákona je zřejmé, že se jedná o paušální platbu za zahraniční vysílání vůči neomezenému okruhu zahraničních posluchačů, která neodráží hodnotu služeb sjednaných v příslušné smlouvě uzavírané mezi MZV a žalobcem. Postup stěžovatele byl ostatně stvrzen rozsudkem Městského soudu v Praze ve věci sp. zn. 11 Af 21/2017, který uzavřel, že dotace MZV nemůže být považována za protiplnění za veřejnou službu rozhlasového vysílání podle § 2 odst. 1 zákona o Českém rozhlasu. Je zarážející, že nyní napadený rozsudek je v přímém rozporu s výše citovaným rozsudkem, i když obě rozhodnutí vydal totožný soud.

[21] Požadavek soudu na to, aby stěžovatel při použití výnosové metody použil takové údaje, které relevantně odráží ekonomickou realitu poměru zdanitelných a nezdanitelných plnění pro výpočet poměrného nároku na odpočet daně, je sice legitimní, ale ve svém důsledku poměrně nekonkrétní a obecný. V této situaci vždy vyvstane otázka, zda ty které číselné údaje dostatečně věrohodně odrážejí stav použití přijatých plnění pro ekonomickou i neekonomickou činnost subjektu. S ohledem na rozsudek NSS ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 Afs 124/2014 -178, a rozsudek SDEU ve věci C-11/15 je zřejmé, že nárok na odpočet může účastníku řízení vzniknout, pokud prokáže, že přijatá plnění byla alespoň částečně využita v rámci jiných ekonomických činností podléhajících DPH. Je na daňovém subjektu, aby prokázal, v jakém poměru bylo to které přijaté plnění použito v rámci ekonomické činnosti a v jakém poměru k činnosti neekonomické. Nejvyšší správní soud k tomu poznamenal, že správce daně může daňovým subjektem uvedený výpočet upravit, aby co nejvíce odpovídal skutečnému poměru mezi ekonomickými a neekonomickými činnostmi. V této souvislosti stěžovatel vešel ve větší součinnost s účastníkem řízení, a to ve vztahu k podrobnějšímu objasnění toho, jak finančně probíhá zajištění veřejnoprávního vysílání. V rámci doplnění odvolacího řízení stěžovatel uložil správci daně vyzvat žalobce, aby prokázal u přijatých zdanitelných plnění spadajících pod písm. d), v jakém rozsahu mu vznikl nárok na odpočet daně podle § 75 ZDPH. Žalobce však požadované informace neposkytl. Další součinnost s žalobcem stěžovatel uskutečnil v rámci seznámení s obsahem a vyhodnocením důkazních prostředků provedených v rámci odvolacího řízení a se změnou právního názoru, když poskytl žalobci prostor se k daným skutečnostem vyjádřit, doložit důkazní prostředky nebo navrhnout jejich provedení. Nelze proto

souhlasit s názorem soudu, že stěžovatel ve vztahu k podrobnějšímu objasnění finančního zajištění veřejnoprávního vysílání nedostatečně spolupracoval s žalobcem.

[22] Stěžovatel ve svých rozhodnutích postupoval v souladu s příslušnými ustanoveními ZDPH a snažil se určit poměr s ohledem na dostupné informace co nejpřesněji. Pro tyto účely bylo třeba vyčíslit celkovou činnost žalobce a stanovit podíl ekonomické činnosti na celkové činnosti žalobce. Jelikož žalobce použil přijatá zdanitelná plnění také pro účely osvobozených plnění bez nároku na odpočet daně, vznikla mu povinnost krátit svůj nárok na odpočet v souladu s pravidly dle § 76 ZDPH. Stěžovatel proto vyčíslil hodnotu tzv. krátícího koeficientu. Na základě hodnoty žalobcem uskutečněných zdanitelných plnění a hodnoty osvobozených plnění bez nároku na odpočet daně dospěl stěžovatel k závěru, že poměr zdanitelných a osvobozených plnění vypočtených podle § 76 odst. 9 ZDPH je 93 %. Soud zcela přehlédl, že žalobce neposkytl potřebné údaje pro stanovení poměrového koeficientu, a tak stěžovatel vyšel z Výroční zprávy Rady Českého rozhlasu o činnosti Českého rozhlasu za rok 2014 (dále jen „výroční zpráva“) a použil výnosovou metodu. Správnost závěru, že za situace, kdy zákonná úprava dosud neobsahovala způsob stanovení poměru, je nejpřesnějším způsobem využití výnosů deklarovaných ve výroční zprávě, byla potvrzena také rozsudkem Městského soudu v Praze ve věci sp. zn. 11 Af 21/2017. Stěžovatel údaje o uskutečněných zdanitelných plněních považoval za věrohodné, když údaje obsažené ve výroční zprávě stran výnosů z obchodních činností odpovídaly údajům, které žalobce sám uvedl v daňových přiznáních. Sám žalobce vyčíslil, že jeho výnosy z podnikatelské činnosti, ekonomické činnosti ve smyslu Směrnice, představují 5 % všech výnosů. Druhou metodou stanovený poměr pro rok 2014 by byl 5 %, tj. žalobce by měl nárok na 5 % celkového nároku na odpočet z přijatých smíšených plnění. Při volbě metody stanovení poměrového koeficientu pak stěžovatel přihlédl k variantě pro žalobce nejpříznivější.

[23] K novele ZDPH provedené zákonem č. 170/2017 Sb. stěžovatel uvedl, že je nutné vycházet z hmotněprávní úpravy účinné pro šetřená zdaňovací období. Není možné aplikovat budoucí změny zákona na přechozí zdaňovací období. Novela nevyplňuje právní mezeru v ZDPH, nestanovuje pro tento případ způsob, jakým lze nárok na odpočet daně krátit. Novelou došlo k zásadní změně v právní úpravě, která však může být aplikována až na zdaňovací období od měsíce července roku 2017. Navíc odkazovaná úprava byla s účinností od 1. 4. 2019 novelizována a znění ZDPH bylo opětovně změněno. Podstatné je to, že daň byla stanovena dokazováním, žalobce byl vyzýván k součinnosti, a protože neposkytl dostatečnou součinnost, vyšel stěžovatel z dostupných údajů o činnosti žalobce, aby byl poměr použití smíšených plnění v rámci ekonomické činnosti určen co nejpřesněji. Z tohoto důvodu zde neexistuje možnost zohledňovat vodítko v podobě neúčinné právní úpravy dle § 75 odst. 1 ZDPH. Nelze přitom souhlasit se závěry městského soudu, že stěžovatel neposkytl dostatečný prostor pro součinnost mezi správcem daně a žalobcem. Je totiž patrné, že s úvahami stěžovatele byl žalobce před vydáním rozhodnutí o odvolání seznámen dle § 115 daňového řádu, a bylo mu umožněno na úvahy stěžovatele reagovat. Není tedy zřejmé, jak měl stěžovatel důkladněji prověřit a odůvodnit, zda při použití výnosové metody využil údaje, které relevantně odráží ekonomickou realitu poměru zdanitelných a nezdanitelných plnění pro výpočet poměrného nároku na odpočet daně. Za situace, kdy zákonná úprava neobsahovala způsob stanovení poměru mezi částkami DPH odvedenými na vstupu mezi činnostmi, které jsou předmětem daně, a činnostmi,

které předmětem daně nejsou, bylo nejpřesnějším reálným způsobem využití žalobcem deklarovaných výnosů ve výroční zprávě o hospodaření žalobce za rok 2014. Žalobce měl dostatečný prostor seznámit se se závěry stěžovatele a na tyto reagovat a údaje upřesnit.

[24] Žalobce poskytuje dvě činnosti, a to veřejnoprávní činnost – rozhlasové vysílání a zahraniční vysílání - a také ekonomickou činnost, která s veřejnoprávní činností souvisí. Nárok na odpočet daně přitom žalobci náleží nikoliv u všech přijatých plnění, nýbrž pouze u plnění použitých v rámci ekonomické činnosti. Nárok na odpočet daně z přijatých plnění, která žalobce použil výhradně pro činnosti ekonomické, nebyl stěžovatelem zpochybňován, žalobce jej tedy uplatnil v plné výši. Ke stanovení nároku na odpočet daně z tzv. smíšených plnění, pak bylo nutné určit podíl ekonomické činnosti na celkové činnosti žalobce. K tomu bylo využito údajů z výroční zprávy, v níž sám žalobce vyčíslil, že jeho výnosy z ekonomické činnosti představují 5 % všech jeho výnosů. Na základě tohoto údaje bylo možno uzavřít, že žalobci náleží nárok na odpočet daně u smíšených plnění ve výši 5 %. Současně je zřejmé, že použitá metoda stanovení poměrového koeficientu byla metodou pro žalobce nejpříznivější. Stěžovatel zcela přezkoumatelným způsobem odůvodnil způsob výpočtu nároku na odpočet daně žalobce. Dostatečným způsobem odůvodnil použitou metodu, vyšel z reálných a podložených údajů a z povahy použitých plnění vstupujících do tohoto výpočtu. Naplnil požadavky pro přezkoumatelnost ve vztahu k vypořádání námitky žalobce týkající se smluvní povahy rozhlasového vysílání do zahraničí.

[25] Stěžovatel v doplnění kasační stížnosti odkázal na rozsudek Městského soudu v Praze ve věci sp. zn. 3 Af 27/2018, kterým byla žaloba žalobce v obdobné věci zamítnuta. Městský soud zde shledal závěry stěžovatele za logické a srozumitelné, nevzbuzující pochybnosti o jeho úvahách, které jej vedly k vydání napadených rozhodnutí. Stěžovatel objasnil právní náhled na povahu rozhlasových poplatků i na povahu zahraničního vysílání, uvedl důvody, pro které nesouhlasí s žalobcem, že provozuje jedinou činnost v podobě veřejné služby rozhlasového vysílání. Městský soud se ztotožnil s odůvodněním způsobu výpočtu nároku na odpočet daně. K povaze úplaty za zahraniční vysílání soud shledal úvahu stěžovatele správnou, když dovodil, že platba za zahraniční vysílání není hrazena z právního vztahu zahrnujícího vzájemné poskytování plnění, ale jde o plnění povinnosti stanovené přímo zákonem. K novele ZDPH soud uvedl, že zde uvedená metoda výpočtu nemohla být akceptována pro předmětná zdaňovací období, neboť v této době nemohla být účinná.

[26] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že neposkytuje službu zahraničního vysílání MZV přímo na základě zákona o Českém rozhlasu, ale na základě s ním pro tento účel uzavíraných smluv. Zákon o Českém rozhlasu totiž pouze stanoví, že má být ze strany žalobce poskytována České republice určitá služba, jejíž poskytnutí má být státem hrazeno ze státního rozpočtu. Obsah této služby, její rozsah, podmínky jejího poskytování ani výši úplaty, kterou bude stát žalobci za tuto službu hradit, zákon nestanoví, a tyto podmínky proto musí být sjednány smluvně. Žalobce poskytoval MZV službu vysílání do zahraničí v rozhodné době na základě smlouvy o zajištění a provozování rozhlasového vysílání Českého rozhlasu do zahraničí uzavřené s MZV dne 4. 3. 2013. Městský soud v napadeném rozsudku správně poukázal na skutečnost, že stěžovatel ve správním řízení důkaz smlouvou o zahraničním vysílání vůbec neprovedl, a že se s její

existencí a obsahem v rozhodnutích o odvolání řádně nevypořádal. Navzdory existenci smlouvy o zahraničním vysílání založil rozhodnutí o odvolání na nepravdivém závěru, že mezi MZV a žalobcem v rozhodné době neexistoval v souvislosti s vysíláním žalobce do zahraničí žádný smluvní vztah. Poukázal-li městský soud na tento rozpor, nelze označit jeho názor za lichý a neopodstatněný.

[27] Úplata hrazená žalobci ze strany MZV není dotací ani paušálním poplatkem, když výše úplaty je v posuzovaném případě kalkulována na základě rozsahu, v němž je příslušná služba MZV poskytnuta, a na základě nákladů, které žalobce na poskytnutí této služby v konkrétním roce vynaložil. Vliv na povahu úplaty nemá ani skutečnost, že je tato hrazena žalobci ze státního rozpočtu, když ze státního rozpočtu jsou hrazeny veškeré výdaje státu, včetně těch, které mají povahu protiplnění za služby poskytované státu, s nímž je spojen nárok na odpočet DPH. Pro posouzení určitého plnění coby protiplnění za službu není ve smyslu relevantní zákonné úpravy a praxe Soudního dvora relevantní zdroj příslušných prostředků, podstatné je, zda bylo příslušné plnění vynaloženo v souvislosti s určitou službou. Smlouva navíc výslovně zakotvuje právo MZV vznášet vůči obsahu zahraničního vysílání žalobce připomínky. Tvrzení stěžovatele, že MZV nemá nástroje pro kontrolu vysílání do zahraničí, tak není pravdivé. Nepodložená jsou i tvrzení stěžovatele o absenci úměry mezi prospěchem, kterého se dostává MZV zajištěním rozhlasového vysílání do zahraničí, a úplatou, která je žalobci za tuto službu hrazena. Stejně jako v případě zadavatelů reklamního vysílání, i v případě MZV je třeba spatřovat prospěch, kterého se mu z jím hrazené služby dostává, nikoli z množství posluchačů, kteří si jím hrazené vysílání skutečně poslechnou, ale v sebeprezentaci, případně ve veřejné prezentaci určitých informací a názorů, jejichž prezentace je v zájmu ministerstva. Na rozdíl od rozhlasových poplatků nadto vykazuje úplata hrazená žalobci za výrobu a provozování vysílání do zahraničí všechny základní atributy protiplnění za poskytovanou službu, jak byly vymezeny v judikatuře SDEU.

[28] Žalobce poskytl stěžovateli potřebnou součinnost, když mu poskytl nejen všechny údaje a skutková tvrzení nezbytná pro správné stanovení daňové povinnosti, přičemž současně argumentoval, že měl být jeho nárok na odpočet daně krácen na základě poměru stanoveného podle novely č. 170/2017 Sb. Tento měl být v posuzovaném případě aplikován nejen na základě jeho vhodnosti a relevance, ale i s ohledem na ve veřejném právu obecně platné zásady *in dubio mitius* a *in dubio pro reo*, které je nutné respektovat nejen při výkladu veřejnoprávních předpisů, ale i při jejich konkrétní aplikaci. Argument stěžovatele proti aplikaci novelou stanoveného výpočtu příslušného poměru, že byl tento poměr zákonodárcem do ZDPH vložen až po uplynutí rozhodných zdaňovacích období, je nepřípadný, když i stěžovatel představil a určil poměr, na jehož základě vyčíslil v rozhodnutích o odvolání nárok žalobce na odpočet daně, až mnoho let po uplynutí příslušných zdaňovacích období, a rovněž po vydání rozsudku SDEU. Náklady na rozhlasové vysílání žalobce jsou součástí prvků spoluurčujících cenu jím poskytovaných zdanitelných plnění na výstupu. Odkázat lze na rozsudek NSS ve věci sp. zn. 9 Afs 36/2013, v němž Nejvyšší správní soud uvedl, že nárok na odpočet daně vzniká daňovým subjektům ve vztahu k těm přijatým zdanitelným plněním, která byla přijata v souvislosti s aktivitami, za něž lze očekávat úplatu. Právě tyto závěry a skutečnosti zohledňuje poměr pro stanovení nároku na odpočet daně u osob v postavení žalobce doplněný do ZDPH zákonodárcem prostřednictvím předmětné novely. Naopak, poměr

stanovený stěžovatelem na základě výnosů žalobce z různých zdrojů výše uvedené závěry a skutečnosti ignoruje.

III. Posouzení kasační stížnosti

[29] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a za stěžovatele v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. jedná zaměstnanec s vysokoškolským právnickým vzděláním. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[30] Kasační stížnost je důvodná.

[31] Ze spisového materiálu Nejvyšší správní soud předně ověřil, že výzvami k odstranění pochybností ze dne 29. 9. 2015 byl žalobce správcem daně vyzván k odstranění pochybností stran správnosti, průkaznosti a úplnosti údajů o uskutečněných plněních osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně uvedených na ř. 50 daňového přiznání s mínusovou hodnotou. V úředním záznamu o místním šetření ze dne 13. 11. 2015, č. j. 7029062/15/2002-60563-10468, je shrnut výsledek postupu k odstranění pochybností. Dodatečnými platebními výměry následně správce daně doměřil žalobci DPH za období leden – prosinec 2014. Výzvou k prokázání skutečností ze dne 30. 8. 2016, č. j. 6690997/16/2000-11442-106516, vyzval správce daně žalobce k prokázání výše plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně za všechna zdaňovací období roku 2014 a dále k uvedení skutečnosti, která přijatá zdanitelná plnění byla použita: a) výhradně pro plnění zakládající nárok na odpočet daně v plné výši, b) výhradně pro činnosti, které nejsou ekonomickou činností, c) jak pro plnění uvedená pod písm. a), tak pro plnění uvedená pod písm. b), jak pro plnění pod písmenem a), případně c), tak pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. Na tuto výzvu reagoval žalobce odpovědí ze dne 12. 10. 2016, ve které specifikoval stěžovatelem požadované údaje a skutečnosti. Seznámením se zjištěnými skutečnostmi a výzvou k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 22. 12. 2016, č. j. 57973/16/5300-22443-711377, žalovaný žalobce seznámil se zjištěnými skutečnostmi a důkazy a současně žalobce vyzval k uplatnění práva vyjádřit se ke skutečnostem zjištěným při dokazování v rámci odvolacího řízení a ke změně právního názoru odvolacího orgánu v rámci odvolacího řízení. Žalobce na toto seznámení reagoval prostřednictvím vyjádření ke skutečnostem zjištěným při dokazování v rámci odvolacího řízení ze dne 16. 1. 2017. Součástí soudního spisu je pak dále Smlouva o zajištění a provozování rozhlasového vysílání žalobce do zahraničí a její dodatek č. 1.

[32] Stěžovatel v kasační stížnosti nesouhlasí se závěry městského soudu stran nepřezkoumatelnosti jím vydaných rozhodnutí. V posuzovaném případě tedy jádro sporu představuje otázka, zda stěžovatel v napadených rozhodnutích dostatečným způsobem odůvodnil jím aplikovanou výnosovou metodu pro výpočet nároku na odpočet daně žalobce a zda se dostatečně vypořádal s námitkami žalobce stran smluvní povahy rozhlasového vysílání do zahraničí, resp. zda uspokojivým způsobem odůvodnil své závěry ohledně povahy úplaty za zahraniční vysílání.

[33] Podle čl. 2 bod 1. písm. c) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice“) *předmětem DPH jsou tato plnění: poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.*

[34] Podle § 2 odst. 1 ZDPH *předmětem daně je a) dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku, b) poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku, c) pořízení 1. zboží z jiného členského státu za úplatu uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právnickou osobou nepovinnou k dani, 2. nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou nepovinnou k dani, d) dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.* Podle odst. 2 téhož ustanovení *zdanitelné plnění je plnění, které a) je předmětem daně a b) není osvobozené od daně.*

[35] Podle § 5 odst. 1 ZDPH *osoba povinná k dani je fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti, pokud tento zákon nestanoví v § 5a jinak. Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti.*

[36] Podle § 5 odst. 2 ZDPH *ekonomickou činností uvedenou v odstavci 1 se pro účely tohoto zákona rozumí soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů, zejména nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, vychovatelské nebo učitelů, jakož i nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních znalců. Za ekonomickou činnost se také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně. Samostatně uskutečňovanou ekonomickou činností není činnost zaměstnanců nebo jiných osob, kteří mají uzavřenou smlouvu se zaměstnavatelem, na základě níž vznikne mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem pracovněprávní vztah, případně činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti podle zvláštního právního předpisu.*

[37] Podle § 72 odst. 1 ZDPH *plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování a) zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, b) plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku, c) plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku, d) plnění uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až j), l) až u) a y) a v § 55 s místem plnění ve třetí zemi, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží, nebo e) plnění uvedených v § 13 odst. 8 písm. a), b), d) a e) a v § 14 odst. 5.*

[38] Podle § 72 odst. 5 a 6 ZDPH *plátce má nárok na odpočet daně v plné výši u přijatého zdanitelného plnění, které použije výhradně pro uskutečňování plnění uvedených v odstavci 1. Použije-li plátce přijaté zdanitelné plnění jak pro účely, které zakládají nárok na odpočet daně, tak pro jiné účely, je oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně jen v části připadající na použití*

s nárokem na odpočet daně (dále jen „odpočet daně v částečné výši"), pokud zákon nestanoví jinak. Příslušná výše odpočtu daně v částečné výši se stanoví postupem podle § 75 nebo 76.

[39] Podle § 75 odst. 1 ZDPH *použije-li plátce přijaté zdanitelné plnění jak v rámci svých ekonomických činností, tak pro účely s nimi nesouvisejícími, má nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití pro své ekonomické činnosti.* Podle odst. 3 téhož ustanovení *příslušná 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.* Podle odst. 3 věty první téhož ustanovení *nelze-li v okamžiku uplatnění odpočtu daně stanovit výši poměrného koeficientu podle skutečného podílu použití, stanoví ji plátce kvalifikovaným odhadem.*

[40] Podle § 3 odst. 2 zákona o Českém rozhlasu žalobce *provozuje rozhlasové vysílání do zahraničí na jednom rozhlasovém programu v pásmu krátkých vln prostřednictvím zemských vysílacích rádiových zařízení, popřípadě prostřednictvím jiných technických prostředků. Vysílání do zahraničí musí splňovat podmínky § 2 odst. 2 písm. a) a c) a přispívat k propagaci dobrého jména České republiky.*

[41] Podle § 10 odst. 2 zákona o Českém rozhlasu *náklady spojené s vysíláním Českého rozhlasu podle § 3 odst. 2 hradí Česká republika ze státního rozpočtu.*

[42] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval tím, zda žalovaný dostatečně odůvodnil své závěry stran povahy „finanční částky", kterou vyplatilo MZV žalobci za provozování vysílání do zahraničí ve smyslu § 3 odst. 2 zákona o ČRo. Tedy zda žalovaný dostatečně odůvodnil své závěry, že předmětná finanční částka nemá povahu úplaty za službu vysílání do zahraničí, pročež není činnost žalobce spočívající v provozu zahraničního vysílání ekonomickou činností ve smyslu § 5 odst. 2 ZDPH.

[43] K náležitostem odůvodnění správních rozhodnutí se Nejvyšší správní soud již mnohokrát vyslovil ve své judikatuře. Poukázat lze např. na rozsudek ze dne 13. 6. 2007, č. j. 5 Afs 115/2006 - 91, v němž NSS konstatoval, že „[o]*bsahem odůvodnění rozhodnutí je především rozbor a zhodnocení podkladů rozhodnutí, správní orgán musí uvést, jakými úvahami se při jejich hodnocení řídil, dále jakými úvahami se řídil při výkladu právních předpisů a jejich jednotlivých ustanovení, jakož i to, proč byly aplikovány způsobem, který vedl k výslednému rozhodnutí.*" V odstavci 18. rozsudku ze dne 30. 7. 2013, č. j. 4 As 76/2013 - 21, pak NSS uvedl, že *„podle § 68 odst. 3 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, musí správní orgán v odůvodnění uvést důvody výroku, podklady pro jeho vydání, úvahy, kterými se řídil při jejich hodnocení a při výkladu právních předpisů, a informace o tom, jak se vypořádal s návrhy a námitkami účastníků a s jejich vyjádřením k podkladům rozhodnutí. Smyslem a účelem odůvodnění je ozřejmit, proč správní orgán rozhodl, jak rozhodl, neboť jen tak lze ověřit, že důvody rozhodnutí jsou v souladu s právem a nejsou založeny na libovůli (srov. nález Ústavního soudu ze dne 6. 3. 1997, sp. zn. III. ÚS 271/9 6, č. 24/1997 Sb. ÚS).*"

[44] Stěžovatel v napadených rozhodnutích zaujal názor, že povinnost platit za rozhlasové vysílání vyplývá MZV přímo ze zákona, a nikoliv ze smlouvy a platba

za zahraniční vysílání tak není placena v rámci právního vztahu zahrnujícího vzájemné poskytování plnění, ale v rámci plnění povinnosti stanovené zákonem. MZV přitom nemá nástroje kontroly zahraničního vysílání, a nemá tak možnost kontroly poskytovatele služeb. Předmětná platba je dotací vyplacenou jako kompenzace za finanční ztráty žalobce vyplývající z jeho činnosti nařízené zákonem. Zahraniční vysílání žalobce tedy není ekonomickou činností ve smyslu ZDPH. Stěžovateli lze přisvědčit v tom, že žalobcem provozované vysílání do zahraničí ve smyslu § 3 odst. 2 zákona o Českém rozhlasu je skutečně hrazeno ze státního rozpočtu, což plyne ze samotné dikce § 10 odst. 2 tohoto zákona. Tato skutečnost však sama o sobě není schopna dostatečně vyvrátit argumenty žalobce uplatněné během správního řízení (viz bod 4. vyjádření žalobce ze dne 16. 1. 2017), a sice že zahraniční vysílání provozované žalobcem je nutno považovat za ekonomickou činnost zejména s ohledem na obsah Smlouvy o zajištění a provozování rozhlasového vysílání Českého rozhlasu do zahraničí. V této části tedy považuje Nejvyšší správní soud rozhodnutí žalovaného za nepřezkoumatelná, jak bude vyloženo dále.

[45] Z žalobcem předložené Smlouvy zejména vyplývá, že účelem jejího uzavření je naplnění zákonné povinnosti stanovené v zákoně o Českém rozhlasu, přičemž žalobce se touto Smlouvou zavázal zajišťovat a provozovat rozhlasové vysílání do zahraničí, jehož obsahem jsou kvalifikované a vyvážené informace o politickém, ekonomickém, kulturním a celospolečenském vývoji České republiky v souladu s koncepcí zahraniční politiky ČR (čl. I. Smlouvy). Čl. II. Smlouvy obsahuje specifikace vysílání do zahraničí, mezi nimi například závazek žalobce vyrábět pořady pro MZV na základě jeho žádosti. Čl. III. Smlouvy vymezuje práva a povinnosti smluvních stran, mezi které patří například právo Konzultační rady pro vysílání do zahraničí jako poradního orgánu MZV vznášet k obsahu vysílání připomínky. Žalobce se zavázal tyto připomínky vzít v úvahu, pokud tím není dotčena jeho redakční odpovědnost za obsah vysílání a jeho soulad s požadavky dle zákona o Českém rozhlasu. Žalobce se dále zavázal, že do konce prvního měsíce každého kalendářního čtvrtletí vypracuje tzv. čtvrtletní zprávu za předchozí kalendářní čtvrtletí a tu předá MZV, a dále ke spolupráci v oblasti veřejné diplomacie za účelem propagace dobrého jména České republiky. Cena za vysílání do zahraničí a rozsah poskytovaných služeb jsou upraveny v čl. IV. Smlouvy. Zde se MZV zavázalo za poskytování služby vysílání do zahraničí zaplatit žalobci dohodnutou cenu jako cenu roční, přičemž na rok 2013 tato cena činila 25.000.000 Kč. Do konce měsíce listopadu daného kalendářního roku jsou smluvní strany povinny zahájit jednání za účelem stanovení rozsahu služeb vysílání do zahraničí a určení ceny za tyto služby na příští rok. Výsledek jednání jsou smluvní strany povinny zachytit formou dodatku. V odstavci 4. tohoto článku jsou pak upraveny podmínky výpovědi Smlouvy, kdy v případě, že se smluvní strany nedohodnou na rozsahu a ceně služeb v uvedené lhůtě, je každá ze smluvních stran oprávněna Smlouvu vypovědět za podmínek dle čl. VI odst. 2. Cena za vysílání do zahraničí měla být hrazena čtvrtletně vždy ve výši 25 % z celkové roční ceny nejpozději k 15. dni prvního měsíce kalendářního čtvrtletí (čl. V. Smlouvy). Ze závěrečných ustanovení v čl. VI. Smlouvy pak vyplývá, že výpovědní doba činí šest kalendářních měsíců a začíná plynout prvním dnem kalendářního čtvrtletí následujícím po kalendářním čtvrtletí, ve kterém byla výpověď druhé smluvní straně doručena. Dále je zde stanoveno, že Smlouva může být měněna nebo doplněna jen na základě vzájemného souhlasu obou smluvních stran písemnou formou v podobě dodatku. Dodatkem č. 1 ke Smlouvě byla cena na rok 2014 zvýšena na 27.000.000 Kč, byl také doplněn čl. I. Smlouvy v tom smyslu, že se žalobce zavázal

poskytovat rozšířené ekonomické zpravodajství v objemu minimálně jeden příspěvek denně v pracovních dnech a jednou týdně souhrnné ekonomické zpravodajství v každém vysílacím jazyce.

[46] Z provedené rekapitulace předmětné smlouvy vyplývá, že ta velmi zevrubně upravila podmínky provozování zahraničního vysílání ze strany žalobce, včetně vzájemného vymezení práv a povinností MZV, jakožto objednatele zahraničního vysílání, a žalobce, jakožto zhotovitele tohoto vysílání. Výše uvedené odůvodnění obsažené v rozhodnutích stěžovatele přitom obsah smlouvy zcela upozaďuje, resp. ignoruje, když na argumenty žalobce týkající se obsahu samotné smlouvy reaguje opakováním relevantních ustanovení zákona o Českém rozhlasu, aniž by se obsahem smlouvy stěžovatel jakkoli blíže zabýval. Ve vyjádření ze dne 16. 1. 2017 přitom žalobce vznesl velmi podstatné argumenty týkající se obsahu smlouvy, které bylo dle názoru zdejšího soudu možno řádně vypořádat pouze za předpokladu, že by si stěžovatel smlouvu obstaral a podrobil ji bližší analýze s ohledem na námitky žalobce. Ze správního spisu však vyplývá, že takové kroky stěžovatel ani správce daně neučinil a stěžovatel pouze zopakoval, že povinnost platby za rozhlasové vysílání vyplývá MZV přímo ze zákona; zahraniční vysílání tedy nepředstavuje činnost ekonomickou ve smyslu ZDPH. Tímto postupem stěžovatel nerespektoval základní zásady daňového řízení, zejména zásadu správného zjištění a stanovení daně.

[47] S ohledem na shora naznačené skutečnosti dospěl kasační soud k závěru, že stěžovatel zatížil svá rozhodnutí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů, když se dostatečně nezabýval tvrzeními žalobce stran povahy platby poskytované ze strany MZV s ohledem na konkrétní znění smlouvy, neboť pouze opakoval ustanovení zákona o Českém rozhlasu, aniž je uvedl do kontextu s předmětnou smlouvou, jejímž obsahem se navzdory námitkám žalobce vůbec nezabýval. Za situace, kdy chybí jakékoli hodnocení předmětné smlouvy a jejích ustanovení ze strany stěžovatele s ohledem na povahu platby za zahraniční vysílání pro účely stanovení daňových povinností žalobce, nemůže odůvodnění stěžovatele zakládající se na pouhém znění zákona o Českém rozhlasu samo o sobě z hlediska naplnění požadavků přezkoumatelnosti obstát. Relevantní ustanovení zákona o Českém rozhlasu (zejm. § 3 odst. 2 a § 10 odst. 2) nemohou postačovat pro řádné zdůvodnění povahy poskytované platby za zahraniční vysílání Českého rozhlasu, aniž by se současně stěžovatel řádně vypořádal s námitkami žalobce směřujícími do obsahu smlouvy a z ní vyvozujících povahu platby za zahraniční vysílání jakožto platby za poskytnutí služby ve smyslu § 2 odst. 1 písm. b) ZDPH. Na tomto místě Nejvyšší správní soud, aniž by předjímal výsledek řízení ve věci samé, poukazuje na rozsudek Soudního dvora ze dne 5. 2. 1981, ve věci 154/80, *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats,* podle kterého, aby bylo možné určité plnění považovat za „poskytování služby za protiplnění“ musí být splněny následující podmínky: 1) musí existovat přímá a bezprostřední vazba mezi poskytnutím služby a obdrženým protiplněním, 2) protiplnění musí být vyjádřitelné v penězích a 3) úplata musí mít subjektivní hodnotu, kterou jí přisuzují obě strany transakce. Rovněž v tomto ohledu by stěžovatel měl doplnit odůvodnění ohledně povahy posuzované platby. Z důvodové zprávy k § 10 zákona o Českém rozhlasu pak vyplývá, že *dotace ze státního rozpočtu je zdrojem sekundárním, na který z tohoto zákona Českému rozhlasu nevzniká právní nárok. Účelová dotace může být poskytnuta především na konkrétní projekty rozhlasových programů, např. vzdělávacích*

a naučných. I vzhledem k této skutečnosti, tedy že ze zákona samotný nárok na platbu za zahraniční vysílání žalobci nevzniká, vyvstává nutnost podrobit Smlouvu bližšímu zkoumání ze strany stěžovatele tak, aby posoudil skutečnou povahu platby za zahraniční vysílání.

[48] Nejvyšší správní soud tak na tomto místě uzavírá, že napadená rozhodnutí shledal nepřezkoumatelnými pro nedostatek důvodů s ohledem na nedostatečné zdůvodnění povahy platby poskytované ze strany MZV žalobci za zahraniční vysílání ve smyslu § 3 odst. 2 ve spojení s § 10 odst. 2 zákona o ČRo. V tomto smyslu jsou tedy závěry městského soudu, že se měl stěžovatel vypořádat s povahou smluvního ujednání mezi žalobcem a MZV, zcela správné a vzhledem k výše uvedenému opodstatněné. Kasační soud se s těmito závěry ztotožnil, přičemž se blíže nezabýval námitkami stěžovatele ohledně správnosti jím v napadených rozhodnutích předestřeného výkladu předmětné platby. K tomuto posouzení totiž může dojít až ve chvíli, kdy stěžovatel řádně a v souladu s výše uvedeným odůvodní své závěry stran povahy platby hrazené žalobci za zahraniční vysílání ze strany MZV, a to zejména s přihlédnutím k obsahu smlouvy a shora naznačené judikatuře.

[49] Nejvyšší správní soud se dále zabýval otázkou, zda stěžovatel dostatečně odůvodnil aplikaci jím zvolené výnosové metody výpočtu rozsahu nároku na odpočet daně v poměrné výši ve smyslu § 75 ZDPH.

[50] Výkladem ustanovení upravujících odpočet DPH v poměrné výši (resp. ustanovení unijního práva, ve kterých má česká vnitrostátní právní úprava DPH svůj předobraz) se opakovaně zabýval SDEU. Jak ostatně uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 Afs 124/2014 - 178, č. 3506/2017 Sb. NSS, v němž vystupovaly totožné strany sporu jako v nyní posuzované věci, *„[c]itovaná 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 Soudního dvora (viz zejména rozsudky ze dne 13. 3. 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, ze dne 12. 2. 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88, a ze dne 6. 9. 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557).* V tomto rozsudku dále zdejší soud rozvedl, že *„[s]ituace, kdy plátce použije konkrétní plnění na vstupu jak v rámci své ekonomické, tak i neekonomické činnosti, nejsou nijak výjimečné, a zvláště u veřejnoprávních subjektů či neziskových organizací je lze naopak považovat za velmi časté. Skutečnost, že v některých případech může být relativně obtížné vymezit přesný poměr, v jakém je konkrétní plnění přijaté na vstupu využito v rámci té které činnosti, však nemůže mít za následek nárok na plný odpočet DPH zaplacené na vstupu. V takovém případě by totiž nastala situace, kdy by zdanitelná plnění na vstupu v podstatě nebyla vůbec zdaněna. Odmítnout je třeba i argumentaci žalobce, dle níž vzhledem k tomu, že zákon o DPH v rozhodném období nestanovil mechanismus pro krácení nároku žalobce na odpočet DPH, nelze žalobci krátit nárok na odpočet, neboť daňové povinnosti lze ukládat pouze na základě zákona. Žalobce ve své argumentaci pomíjí, že dle zákona o DPH mu nárok na odpočet DPH v plném rozsahu nikdy nevznikl, neboť dle § 72 odst. 5 zákona o DPH, v rozhodném znění, měl plátce daně nárok na odpočet DPH u plnění přijatých na vstupu pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu jejich použití v rámci ekonomické činnosti. Za takovou činnost ovšem, jak již bylo uvedeno, nelze dle rozsudku Soudního dvora vydaného v této věci považovat*

poskytování služby veřejnoprávního rozhlasového vysílání v rozsahu financovaném rozhlasovými poplatky.

[51] *Vzhledem k tomu, že v souvislosti s touto činností žalobci nevzniká nárok na odpočet DPH, lze o nároku na odpočet daně uvažovat pouze za předpokladu, že žalobce prokáže, že jím pořízená (přijatá) plnění byla alespoň částečně využita v rámci jiných činností žalobce podléhajících DPH. Pouze ve vztahu k takovým činnostem pak žalobci vzniká nárok na odpočet DPH u přijatých plnění na vstupu, a to v rozsahu, v jakém byla k tomuto účelu skutečně použita. Uplatňuje-li žalobce nárok na odpočet DPH, je tedy v prvé řadě na něm, aby v případě, kdy toto plnění není použito výlučně v rámci jeho ekonomické činnosti, stanovil, v jakém poměru bylo konkrétní přijaté plnění použito ve vztahu k jeho ekonomické a neekonomické činnosti, s tím, že správce daně je samozřejmě oprávněn zvolený výpočet korigovat tak, aby skutečně poměru mezi ekonomickými a neekonomickými činnostmi žalobce ve vztahu ke konkrétnímu přijatému plnění co nejvíce odpovídal. Je zřejmé, že zvolená metoda se může u jednotlivých přijatých plnění lišit (srov. DRÁBOVÁ, Milena, a kol. Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, s. 649) (...) Skutečnost, že nárok na odpočet žalobce nelze krátit způsobem (dle § 72 odst. 4 ve spojení s § 76 zákona o DPH, v relevantním znění) provedeným finančními orgány, totiž v žádném případě neznamená, že by žalobci vznikl nárok na odpočet v plné výši. Žalobci totiž mohl dle relevantní právní úpravy vzniknout nárok na odpočet DPH pouze v poměrné výši, a to v rozsahu odpovídajícím použití přijatých plnění v rámci jeho ekonomické činnosti (viz § 72 odst. 5 téhož zákona, v relevantním znění)*“ (podtržení doplněno).

[52] Nejvyšší správní soud pak navázal na právě citované rozhodnutí v rozsudku ze dne 15. 11. 2018, č. j. 9 Afs 427/2017 - 42, kde vyslovil, že „*[p]okud daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně, je jeho povinností prokázat splnění zákonných podmínek. Pro obec je mj. rozhodující, zda pořizuje plnění jako osoba povinná k dani, která jedná jako taková, tj. zda přijaté plnění použije v rámci své ekonomické činnosti s tím, že tato otázka je skutkovou otázkou, která musí být posouzena s ohledem na všechny okolnosti konkrétního případu. Prokazování nároku na odpočet DPH je prvotně záležitostí dokladovou (...) Uplatňuje-li daňový subjekt nárok na odpočet DPH, je v prvé 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 (viz rozsudek NSS ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 Afs 124/2014 - 178)*“ (podtržení doplněno).

[53] Z výše nastíněných závěrů je zřejmé, že nárok na odpočet DPH žalobci může vzniknout, pokud prokáže, že přijatá plnění byla alespoň částečně využita v rámci ekonomických činností podléhajících DPH. Pouze ve vztahu k těmto činnostem žalobci vznikne nárok na odpočet DPH u přijatých plnění na vstupu. Navíc odpočet vznikne jen v rozsahu, v jakém byla tato plnění k danému účelu skutečně použita. Je přitom na žalobci, aby prokázal, v jakém poměru bylo to které přijaté plnění použito v rámci ekonomické činnosti a v jakém poměru k činnosti jiné. Správce daně přitom může žalobcem uvedený výpočet upravit, aby co nejvíce odpovídal skutečnému poměru mezi ekonomickými a neekonomickými činnostmi žalobce. Žalobci tedy nemůže

vzniknout nárok na odpočet daně na vstupu v plné výši, ale pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití plnění v rámci ekonomické činnosti.

[54] V posuzovaném případě stěžovatel svůj postup při výpočtu nároku na odpočet daně v poměrné výši ve smyslu § 72 odst. 6 ZDPH ve spojení s § 75 ZDPH podrobně popsal nejprve v Seznámení ze dne 22. 12. 2016 (srov. zejm. s. 7 - 9 Seznámení) a následně v napadených rozhodnutích (zejména s. 16 - 19 a dále v rámci třetího odvolacího důvodu). Stěžovatel zde shrnul, že v rámci řízení žalobce sám poměr nestanovil, pouze zpochybnil metodu stanovenou stěžovatelem, navrhl použití alternativních metod bez toho, aby na základě těchto metod sám stanovil poměr použití smíšených plnění v rámci jeho ekonomické činnosti, což by zároveň doložil podklady, ze kterých by stanovený poměr vyplýval. Za účelem stanovení poměru použití přijatých smíšených plnění v rámci ekonomické činnosti žalobce bylo potřeba stanovit podíl ekonomické činnosti na celkové činnosti žalobce a s ohledem na možný způsob použití televizních poplatků měl stěžovatel za to, že tento poměr stanovil sám žalobce ve výroční zprávě. Předmětem činnosti žalobce nejsou jen činnosti, které jsou předmětem DPH, a správce daně tak nemá k dispozici všechny relevantní podklady dokládající celkovou činnost žalobce, z tohoto důvodu nebylo možné při stanovení poměrného koeficientu vycházet z údajů uvedených v daňových přiznáních. Proto stěžovatel vycházel z údajů zveřejněných žalobcem ve výroční zprávě, přičemž tyto údaje přináší povědomí o celkové činnosti žalobce, a tudíž stěžovatel mohl tyto údaje použít při stanovení poměru ekonomické činnosti žalobce v rámci jeho celkové činnosti. Stěžovatel dospěl k závěru, že v posuzovaném případě by bylo možné stanovit dvě metody výpočtu rozsahu nároku na odpočet daně v poměrné výši a za pro žalobce příznivější považoval metodu výnosovou, která je založena na výnosech žalobce. Tato metoda spočívá ve stanovení poměru na základě poměru výnosů z žalobcovy podnikatelské činnosti za rok 2014 z celkových výnosů žalobce za rok 2014, přičemž takto stanovený poměr pro 2014 činí 5 %, odvolatel by tedy měl nárok na 5 % celkového nároku na odpočet z přijatých smíšených plnění.

[55] Jak vyplývá z výše nastíněné judikatury, bylo především na žalobci, aby prokázal, v jakém poměru bylo to které přijaté plnění použito v rámci ekonomické činnosti a v jakém poměru k činnosti jiné. Komentářová literatura dodává, že vzhledem k tomu, že ZDPH v rozhodném znění nestanovil konkrétní postup při uplatnění poměrné výše nároku na odpočet daně, mělo by být ze strany finančních úřadů v zásadě akceptováno jakékoli vhodné kritérium zvolené daným plátcem daně pro konkrétní případ využití přijatého plnění (viz BRANDEJS, T., DRÁBOVÁ, M., DUŠEK, M., HOLUBOVÁ, O., TOMÍČEK, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář.* Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, s. 820). V posuzovaném případě však žalobce blíže neurčil, v jakém poměru bylo konkrétní přijaté plnění použito ve vztahu k jeho ekonomické a neekonomické činnosti (srov. *a contrario* výše citovaný rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 124/2014). Povinnost stanovit poměrný koeficient, který by co nejvíce odpovídal poměru mezi ekonomickými a jinými činnostmi žalobce, tedy přešla na stěžovatele, který k tomuto měl využít dostupných relevantních podkladů opatřených v součinnosti s žalobcem, případně veřejně dostupných údajů. Na tomto místě musí Nejvyšší správní soud dát za pravdu stěžovateli, že v otázce posuzování součinnosti mezi žalobcem a stěžovatelem městský soud pochybil, pokud dospěl k závěru ohledně nedostatečného poskytnutí prostoru k součinnosti ze strany stěžovatele. Kasační soud se naopak domnívá a z obsahu spisu dovozuje, že stěžovatel učinil

všechny potřebné kroky k získání relevantních údajů pro účely stanovení poměrného koeficientu včetně skutečností, které osvětlují finanční průběh zajištění veřejnoprávního vysílání.

[56] Stěžovatel v rámci doplnění odvolacího řízení uložil správci daně vyzvat žalobce, aby prokázal u přijatých zdanitelných plnění spadajících pod písm. c) (tj. která přijatá zdanitelná plnění byla použita, jak pro plnění zakládající nárok na odpočet daně v plné výši, tak pro činnosti, které nejsou ekonomickou činností), v jakém rozsahu mu vznikl nárok na odpočet daně podle § 75 ZDPH. Žalobce však na tuto otázku neposkytl odpověď, pouze setrval na tvrzení, že neprovádí činnosti, které nejsou ekonomickou činností, a nemělo tedy dojít ke krácení nároku na odpočet daně dle § 75 ZDPH [srov. bod 2. písm. c) Odpovědi na výzvu k prokázání skutečností ze dne 12. 10. 2016]. V Seznámení ze dne 22. 12. 2016 pak stěžovatel poskytl žalobci dostatečný prostor, aby se vyjádřil ke všem stěžovatelem shromážděným podkladům a z nich plynoucím závěrům, včetně možné konfrontace se stěžovatelem navrženým výpočtem poměrného koeficientu, tak jak je představen na s. 8 - 9 Seznámení. Žalobce sice ve vyjádření k Seznámení obecně vyjádřil nesouhlas se stěžovatelem navrženou metodou, avšak ten přesvědčivě nepodpořil adekvátními tvrzeními svědčícími proti použití této metody a ani nenavrhl jinou možnost ke stanovení poměrného koeficientu. Na tomto místě kasační soud podotýká, že v podstatě jediná žalobcem navržená metoda výpočtu spočívala v odkazu na v té době neúčinnou novelu ZDPH (provedenou zákonem č. 170/2017, Sb.), která však nemohla být na posuzovaný případ aplikována z důvodu respektování ústavně zakotveného zákazu retroaktivity [čl. 1 odst. 1 Ústavy České republiky, k tomu blíže srov. nález ÚS ze dne 8. 6. 1995, sp. zn. IV. ÚS 215/94, č. 30/1995 Sb. ÚS].

[57] Co se týče vlastního odůvodnění použité metody ke stanovení poměrného koeficientu pro účely výpočtu odpočtu daně v poměrné výši, Nejvyšší správní soud shledal v tomto směru odůvodnění stěžovatele za dostačující, plně vyhovující kritériím přezkoumatelnosti správních rozhodnutí, tak jak byly vymezeny výše. Stěžovatel totiž výpočet poměrového koeficientu vyjádřil zcela konkrétně, určitě a srozumitelně, přičemž, za situace, kdy mu žalobce nedoložil potřebné doklady prokazující výši plnění, která byla použita jak pro plnění zakládající nárok na odpočet v plné výši [§ 72 odst. 5 ZDPH], tak pro plnění použitá pro činnosti, které nejsou ekonomickou činností ve smyslu § 5 odst. 2 ZDPH, vyšel stěžovatel z veřejně dostupných údajů o hospodářské činnosti žalobce za předmětné zdaňovací období, tedy zejména z výroční zprávy. Stěžovatel přitom pro výpočet poměrného koeficientu ve smyslu § 75 ZDPH vyšel z výnosové metody, kterou považoval za pro žalobce příznivější (s. 9 napadených rozhodnutí). V rámci této metody vyšel stěžovatel z výnosů žalobce za rok 2014, tak jak byly uvedeny ve výroční zprávě, přičemž porovnal jednak celkové výnosy, a jednak výnosy z čerpání fondu rozhlasových poplatků, výnosy ze zahraničního vysílání a ostatní výnosy (srov. s. 18 napadených rozhodnutí). Stěžovatelem použitá metoda spočívala ve stanovení poměru na základě poměru výnosů z podnikatelské činnosti žalobce za rok 2014 na celkových výnosech žalobce za rok 2014. Touto metodou stanovený poměr pro rok 2014 pak činil 5 %. Takto v rozhodnutích předestřený postup výpočtu poměrného koeficientu dle § 75 ZDPH považuje Nejvyšší správní soud za přezkoumatelný, neboť stěžovatel logicky a srozumitelně vysvětlil celý postup výpočtu, přičemž vycházel z veřejně dostupných údajů obsažených ve výroční zprávě. Takové odůvodnění postupu, zejména s ohledem na absenci

další součinnosti žalobce, který stěžovateli neposkytl dostatek relevantních údajů, považuje Nejvyšší správní soud za dostatečné. Zároveň toto odůvodnění respektuje výše uvedené závěry ohledně oprávnění finančních úřadů korigovat výpočet poměrného koeficientu tak, aby skutečně poměru mezi ekonomickými a neekonomickými činnostmi žalobce ve vztahu ke konkrétnímu přijatému plnění co nejvíce odpovídal.

[58] Nejvyšší správní soud uzavírá, že kasační stížnost stěžovatele shledal částečně důvodnou. Městský soud pochybil, pokud shledal odůvodnění napadených rozhodnutí stěžovatele nepřezkoumatelnými co do odůvodnění použité metody výpočtu odpočtu daně v poměrné výši dle § 75 ZDPH. Jak bylo vyloženo výše, stěžovatel poskytl žalobci dostatek prostoru pro jeho součinnost, přičemž za situace nedodání veškerých potřebných údajů pro stanovení poměru mezi ekonomickou a neekonomickou činností ve smyslu ZDPH ze strany žalobce, získal stěžovatel tyto údaje z veřejně dostupné zprávy o hospodaření žalobce za předmětné období. Zvolenou metodu pro výpočet poměrného koeficientu ve smyslu § 75 ZDPH stěžovatel řádně, logicky a srozumitelně v napadených rozhodnutích předestřel a všechny údaje použité v rámci uvedeného výpočtu opřel o ve správním řízení shromážděné podklady. V dalším řízení, tedy Městský soud opětovně, v souladu s výše uvedeným, posoudí zákonnost metody výpočtu poměrného koeficientu aplikovanou stěžovatelem v napadených rozhodnutích.

IV. Závěr a náklady řízení

[59] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou. Rozsudek městského soudu podle § 110 odst. 1 věty prvé s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude městský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[60] Městský soud v novém rozhodnutí rozhodne též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 26. listopadu 2021

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu