



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Naděždy Řehákové a soudkyň JUDr. Ivanky Havlíkové a Mgr. Ing. Silvie Svobodové v právní věci

žalobkyně: **Česká televize**
sídlem Na Hřebenech II 1132/4, 147 00
zastoupena advokátem JUDr. Pavlem Dejlem, Ph.D. LL.M.
se sídlem Jungmannova 24, Praha 1

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 7. 2022, č. j. 26487/22/5300-22443-710132

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů v řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení a vymezení sporu

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného označeného v záhlaví tohoto rozsudku, jímž byly k odvolání žalobkyně změněny dodatečné platební

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

výměry na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců února až srpna roku 2014 ze dne 7. 7. 2015, jimiž byla žalobkyni doměřena daň ve výši 0 Kč oproti tvrzené daňové povinnosti žalobkyně, která v dodatečných daňových přiznáních snížila původně vykázaná uskutečněná plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně o hodnotu televizních poplatků. Žalobkyně měla za to, že televizní poplatky nejsou úplatou za službu televizního vysílání a neměly by tak být zahrnuty do výpočtu koeficientu pro krácení, respektive snížení nároku na odpočet daně na vstupu.

2. Finanční úřad pro hl. m. Prahu jako správce daně a žalovaný rozhodovali o daňové povinnosti žalobkyně za zdaňovací období měsíců roku 2014 podruhé, a to poté, kdy podstata sporu o nárok na odpočet daně spočívala v primárním posouzení, zda veřejnoprávní vysílání (původně Českého rozhlasu a následně i České televize) spočívala v primárním posouzení, zda rozhlasové a nyní tedy i obdobně televizní poplatky představují úplatu za poskytnutí služby ve smyslu § 2 odst. 1 písm. b) zákona č. 235/2005 Sb. (dále jen ZDPH), tj. zda veřejnou službu v oblasti veřejnoprávního vysílání zde České televize hrazené z televizních poplatků, lze považovat za zdanitelné plnění, které je předmětem daně a je osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně.
3. Poté, kdy byla tato otázka vyřešena na základě rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále SDEU) ve věci Českého rozhlasu v rozsudku ze dne 22. 6. 2016, C-11/15, a to tak, že poskytování služby veřejnoprávního vysílání není poskytováním služby za úplatu, byly tyto závěry z rozhodnutí SDEU o předběžné otázce přeneseny do judikatury správních soudů, nejprve v rozsudku č. j. 9 Af 21/2010-153 ve věci Českého rozhlasu, a následně i do dalších rozsudků týkajících se Českého rozhlasu i České televize. V důsledku uvedené judikatury žalobkyně ani žalovaný nepopírají, že již byla vyřešena otázka povahy poplatků přijímaných provozovateli rozhlasového a televizního vysílání a byl vyvrácen názor správců daně, že poskytování služby veřejnoprávního vysílání Českým rozhlasem a Českou televizí je službou za protiplnění, jimiž dle dřívějšího náhledu žalovaného byly jimi přijímané poplatky. V souvislosti s uvedeným závěrem judikatura Nejvyššího správního soudu např. v rozsudku č. j. 5 Afs 124/2014-178, že poskytování veřejné služby v oblasti rozhlasového (a potažmo tedy televizního vysílání – poznámka soudu) není ekonomickou činností.
4. V duchu těchto závěrů žalovaný v odvolacím řízení rozhodoval o daňové povinnosti žalobkyně znovu po součinnosti se žalobkyní, která byla vyzvána k prokázání nároku na odpočet daně z hlediska přehledu hodnot přijatých plnění, které žalobkyně používala jak v rámci své ekonomické činnosti, tak v rámci činnosti, která není předmětem DPH. Žalobkyni byla stanovena daňová povinnost ve znění rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 1. 2017, která byla vydána pro jednotlivá zdaňovací období. Tato rozhodnutí žalovaného však byla zrušena rozsudkem Městského soudu v Praze č. j. 8 Af 11/2017-236 ze dne 29. 6. 2020, kdy Městský soud se sice ztotožnil s postupem žalovaného při výpočtu nároku na odpočet daně, nicméně shledal důvodnou námitku žalobkyně ve věci nesprávného zaokrouhlení koeficientu dle § 75 odst. 3 ZDPH. Ke kasační stížnosti žalovaného se Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 30. 9. 2021 č. j. 2 Afs 278/2020 ztotožnil s jediným důvodem zrušení původních rozhodnutí žalovaného, když přitakal městskému soudu v jeho závěru o nesprávném výpočtu procentního podílu ekonomické činnosti žalobkyně z důvodu nesprávného zaokrouhlení tohoto podílu. Žalovaného pak zavázal v tom směru, že vyjde-li žalovaný z hodnot přijatých zdanitelných plnění a celkových výnosů za rok 2014 tak, jak byly prezentovány ve Výroční zprávě o hospodaření české televize za rok 2014, a z nichž

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

vycházela napadená odvolací rozhodnutí, musí na jejich základě vypočíst skutečný přesný podíl se zaokrouhlením v souladu s § 75 odst. 3 ZDPH.

Žalovaný následně doplnil řízení a seznámil žalobkyni s provedenou korekcí, tj. přepočtem a zaokrouhlením koeficientu při výpočtu nároku na odpočet daně v poměrné výši dle § 75 ZDPH za rok 2014 a ve znění změny jednotlivých dodatečných platebních výměrů vydal napadené rozhodnutí.

II. Rozhodnutí žalovaného (napadené rozhodnutí)

5. Žalovaný se v odůvodnění napadeného rozhodnutí vypořádával s odvolacími námitkami žalobkyně tak, jak byly uplatněny v odvolání proti původním rozhodnutím před korekcí výpočtu nároku na odpočet daně v poměrné výši. Žalobkyně v odvolání namítala, že dodatečné platební výměry jsou nepřezkoumatelné a došlo k porušení zásady dvojinstančnosti, že televizní poplatky nejsou úplatou a nemají být zahrnuty do výpočtu koeficientu pro krácení nároku na odpočet DPH na vstupu, že veřejná služba televizního vysílání je ekonomickou činností, byť je uskutečňována z části za úplatu a z části bezúplatně, že stanovení koeficientu pro úpravu nároku na odpočet daně je ekonomicky odůvodnitelné metodou, kterou žalobkyně ve svém vyjádření k seznámení žalovaného se změnou dodatečných platebních výměrů nabídla. Uvedla, že tato metoda spočívá ve výpočtu rozsahu nároku na odpočet daně, a to na základě zlomku, kdy v čitateli zlomku je hodnota všech uskutečněných zdanitelných plnění a ve jmenovateli zlomku hodnota veřejného televizního vysílání daná hodnotou veškerých přijatých zdanitelných plnění. Ačkoli žalobkyně nesouhlasila s tím, že by rozsah jejího nároku na odpočet daně u přijatých smíšených plnění měl být vypočten podle § 75 ZDPH, uvedla, že přistupuje k vyčíslení teoretického rozsahu nároku na odpočet daně za použití analogie v podobě § 75 citovaného zákona. Uvedla, že hodnota televizního vysílání pro účely DPH nemůže zahrnovat hodnotu plnění, která stojí mimo samotný systém DPH. To by vedlo k tomu, že by hodnota veřejného vysílání odrážela navíc i částku televizních poplatků, která je použita k financování nákladů, resp. vstupů, které stojí mimo předmět DPH, což by bylo v rozporu s rozsudkem SDEU. Žalobkyně tím popírala, že žalovaný může vycházet z nákladů a výnosů za dané období a hodnota veřejného televizního vysílání se rovná právě hodnotě všech přijatých zdanitelných plnění. Tedy koeficient je dán zlomkem, v jehož čitateli je hodnota všech uskutečněných zdanitelných plnění (665 690 348 Kč) a ve jmenovateli hodnota veřejného televizního vysílání daná hodnotou veškerých přijatých zdanitelných plnění (3 110 364 998 Kč). Koeficient tak na základě tohoto výpočtu činí 22 %. Žalobkyně dále v odvolání korigovala argument žalovaného, že neuplatnila v rámci daňových přiznání nárok na odpočet daně u některých přijatých zdanitelných plnění proto, že by měla za to, že tato plnění přímo souvisela s uskutečněnými plněními, která stojí mimo předmět DPH. Poukázala na charakter televizních poplatků, nedělitelnost veřejného televizního vysílání a tvrdila, že veškerá přijatá zdanitelná plnění, která nejsou přímo přiřaditelná k poskytovaným osvobozeným či zdanitelným plněním jsou plnění smíšeného charakteru režijní povahy. A u takovýchto plnění nárok na odpočet daně nelze omezit, neboť je žalobkyně přijala v rámci své ekonomické činnosti. Žalobkyně tedy navrhla změnu dodatečných platebních výměrů v rozsahu, který se týká vynětí televizních poplatků z koeficientu podle § 76 ZDPH a vyměření DPH ve výši dle dodatečných daňových přiznání.
6. Žalovaný k odvolacím námitkám žalobkyně vyšel z právního základu sporu, kterým je samotný systém daně z přidané hodnoty označovaný jako neutrální, kdy daň zatěžuje jednotlivé obchodníky, výrobce, poskytovatele služeb apod. pouze v případě, kdy tito reálně Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

vytváří přidanou hodnotu. Vyložil princip neutrality DPH a pravidla upravená článkem 173 Směrnice o společném systému DPH upravující nárok na odpočet DPH u předmětného zboží nebo služeb, která mají bezprostřední vazbu na zdanitelná plnění, která daňový subjekt použije výhradně pro uskutečňování plnění v rámci svých ekonomických činností. Dále osvětlil, kdy má daňový subjekt nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití pro jeho ekonomické činnosti a to, že mu ZDPH stanovuje povinnost krátit odpočet daně způsobem uvedeným v § 76. Tak je zajištěno, že odpočet daně náleží plátcům pouze v rozsahu, ve kterém byl použit pro uskutečnění plnění podléhajících dani. K principu neutrality a k věcné podmínce nároku na odpočet daně, již je použití přijatých plnění pro další ekonomickou činnost plátce, žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 86/2013-34 ze dne 23. 10. 2014.

7. V rámci vlastního posouzení věci žalovaný předestřel již SDEU a následně i Nejvyšším správním soudem posouzenou otázku povahy televizních poplatků, které nejsou protiplněním za veřejnou službu televizního vysílání a to, že poskytování služby veřejnoprávního televizního vysílání v rozsahu financovaném televizními poplatky, tak nelze považovat za ekonomickou činnost dle § 5 odst. 2 ZDPH.
8. Po zopakování tohoto východiska se žalovaný následně věnoval otázce výše nároku na odpočet daně a způsobu stanovení (výpočtu této výše). Citoval z judikatury Soudního dvora Evropské unie a zejména ze stanoviska generálního advokáta Macieje Szpunara a učinil závěr, že je tedy v první řadě na daňovém subjektu (zde na žalobkyni), aby v případě, kdy přijaté plnění není použito výlučně v rámci její ekonomické činnosti stanovila, v jakém poměru bylo konkrétní přijaté plnění použito ve vztahu k její ekonomické a neekonomické činnosti s tím, že správce daně je oprávněn zvolený výpočet korigovat tak, aby skutečně poměru mezi ekonomickými a neekonomickými činnostmi žalobkyně ve vztahu ke konkrétnímu přijatému plnění co nejvíce odpovídal. Z hlediska rozsahu nároku na odpočet daně pak dospěl k závěru, že žalobkyni nepřísluší nárok na odpočet daně u všech zdanitelných plnění v plné výši, neboť žalobkyně neprovozuje jedinou nedělitelnou ekonomickou činnost. Při stanovení podílu použití přijatých zdanitelných plnění pro ekonomické činnosti žalobkyně bylo tedy potřeba vyčíslit celkovou činnost žalobkyně a stanovit podíl ekonomické činnosti na této celkové činnosti žalobkyně. V tomto směru bylo řízení doplněno u správce daně dokazováním s tím, že žalovaný následně v Seznámení s doplněným řízením odůvodnil, proč vyčíslená hodnota přijatých zdanitelných plnění, která měla žalobkyně použít jak pro ekonomickou činnost, tak pro činnost, která není předmětem daně (dále jen smíšená plnění) neodpovídá zjištěnému stavu. Žalovaný k tomu v bodě 36 až 39 napadeného rozhodnutí uvedl, z jakých shodných hodnot v součinnosti se žalobkyní vycházel a jaké hodnoty neuznal (snížení hodnoty dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností bez specifikace a neprokázání oprávněnosti snížení těchto hodnot, uvedení poměrového koeficientu ve výši 19 % vypočteného z nespecifikované částky 2 963 916 000 Kč, uváděné žalobkyní ve jmenovateli zlomku. Ani z daňových přiznání a z příloh vyjádření žalobkyně nevyplývá výpočet částky 543 017 000 Kč uvedené v čitateli zlomku s tím, že žalobkyně od hodnoty uskutečněných zdanitelných plnění odečetla své náklady na provozování hospodářské činnosti, čímž zaměňovala údaje o uskutečněných plněních s údaji o přijatých plněních. V uvedeném žalovaný nespátroval, že by výpočet reflektoval požadavek na něj kladený, a to vyčíslení poměru u smíšených plnění, v jakém jsou tato plnění používána pro ekonomickou činnost žalobkyně. Výpočet žalobkyně byl takového charakteru, že uskutečněná zdanitelná plnění v ekonomické činnosti, od níž žalobkyně odečítala své náklady na režijní činnost ještě dělila hodnotou všech přijatých smíšených plnění. To Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

nemohlo reflektovat poměr použití přijatých smíšených plnění v rámci ekonomické činnosti žalobkyně a žalobkyně tak neprokázala, že jí navrhovaný poměrový koeficient reflektoval skutečný poměr použití smíšených plnění v rámci ekonomické činnosti žalobkyně. Proto se žalovaný neztotožnil s navrhovaným poměrem ve výši 19 %.

9. Na základě nepoužitelnosti uvedených údajů žalovaný zvažoval dvě metody výpočtu rozsahu nároku na odpočet daně v poměrné výši, kdy první možná metoda spočívala ve stanovení poměrového koeficientu dle vysílacího času, kdy sama žalobkyně uvedla, že není schopna plně oddělit své podnikatelské činnosti od činnosti v podobě veřejné služby televizního vysílání. Proto od této metody, a to jako metody v neprospěch žalobkyně žalovaný odstoupil.
10. Za druhou možnou metodu žalovaný považoval metodu založenou na výnosech žalobkyně, a to dle Výroční zprávy o hospodaření žalobkyně v roce 2014, kdy výnosy z obchodní činnosti v částce 624 147 000 Kč zhruba odpovídaly údaj, který žalobkyně uváděla ve svém vyjádření a v daňových přiznáních. Proto považoval tyto údaje (za měsíc červen roku 2014) za věrohodné. Dle výroční zprávy hospodaření za rok 2014 byly celkové výnosy žalobkyně dány ve výši 6 932 775 000 Kč a výnosy z čerpání fondu televizních poplatků činily 6 257 526 000 Kč, tedy 90 % všech výnosů. Žalobkyně pak sama vyčíslila, že její výnosy z podnikatelské činnosti představují 9 % všech výnosů. Metodou stanovení poměru na základě poměrů výnosů z podnikatelské činnosti za rok 2014 z celkových výnosů žalobkyně za 2014 by touto metodou stanovený poměr byl 9 % a žalobkyně by měla nárok na 9 % celkového nároku na odpočet z přijatých smíšených plnění. Tuto metodu pak považoval žalovaný za odpovídající za účelem výpočtu poměrného koeficientu podle § 75 odst. 3 ZDPH. Žalovaný dále posoudil hodnotu uváděnou žalobkyní ve jmenovateli zlomku a s touto hodnotou nesouhlasil z několika důvodů. Jednak do této hodnoty nemůže žalobkyně zahrnovat televizní poplatky, které používá k plnění svých úkolů dle zákona o České televizi a jednak vyčíslení této hodnoty na 3 110 364 998 Kč nekoresponduje s hodnotou televizních poplatků z fondu televizních poplatků, přičemž žalobkyně rozdíl mezi těmito částkami, který je bezmála 3 miliardy Kč nikterak neodůvodnila ani, jak byly jinak než na veřejnou službu v oblasti televizního vysílání tyto bezmála 3 miliardy čerpané z fondu televizních poplatků použity. Žalobkyně tak nepředložila takové důkazní prostředky, kterými by prokázala rozdílnou výši podílu použití smíšených plnění v rámci své ekonomické činnosti, která by více odpovídala skutečnému poměru použití smíšených plnění v rámci její ekonomické činnosti, než je hodnota podílu použití smíšených plnění zvolená žalovaným. Navíc bylo na žalobkyni, aby stanovila poměr použití smíšených plnění v rámci její ekonomické činnosti. Žalovaný proto shrnul, že žalobkyní uváděná hodnota ve jmenovateli zlomku nemá oporu ve skutkových zjištěních a nabádají k domněnce, že televizní poplatky jsou používány na úkoly či náklady, které žalobkyně neuvádí a nepředpokládá. Žalovaný tak dospěl k závěru, že metoda výpočtu podílu výnosovou metodou nejvíce reflektuje skutková zjištění a oproti ostatním uváděným a navrhovaným metodám je nejpřesnější ve vztahu ke skutečnému stavu. Žalovaný doplnil, že Městský soud v Praze ve svém zrušujícím rozsudku způsob stanovení nároku na odpočet daně provedený žalovaným potvrdil, neztotožnil se pouze se způsobem zaokrouhlení koeficientu dle § 75 odst. 3 ZDPH. Žalovaný v napadeném rozhodnutí tak na základě požadavku Městského soudu učinil pouze přepočtení poměrového koeficientu dle doplnění řízení po rozsudku soudu a v důsledku této korekce změny za jednotlivá zdaňovací období roku 2014 jej uvedl v napadeném rozhodnutí přehledně v tabulkách.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

11. Žalovaný následně v duchu svých právních a skutkových závěrů vypořádal odvolací důvody žalobkyně tak, že je neshledal důvodnými a odkázal k jednotlivým odvolacím námitkám na body rozsudku, v nichž se ztotožnil s argumentací žalobkyně (ohledně povahy televizních poplatků) a v nichž námitkám žalobkyně oponoval co do tvrzení žalobkyně o plném nároku na odpočet daně z důvodu provozování toliko jediné ekonomické činnosti České televize. Ve vztahu ke stanovení nároku na odpočet daně v poměrné výši se žalovaný vyjádřil k žalobkyni navržené metodě – způsobu stanovení daně dle ustanovení § 75 ZDPH ve znění platném a účinném v období od 1. 7. 2017, kdy žalobkyní navržená metoda výpočtu spočívala v odkazu na novelu zákona o DPH, která nebyla účinná pro šetřená období roku 2014 a nemohla být na posuzovaný případ aplikována z důvodu respektování ústavně zakotveného zákazu retroaktivity. V uvedeném směru žalovaný poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 1. 2022 č. j. 4 Afs 129/2021-53 a na další rozsudky Nejvyššího správního soudu a Městského soudu v Praze, které aplikaci právní úpravy neúčinné pro rozhodná zdaňovací období vyloučili. V daném případě bylo také podstatné, že daň byla stanovena dokazováním, a proto žalobkyně byla vyzívána k součinnosti, a protože neposkytla dostatečnou součinnost, vyšel žalovaný z dostupných údajů o činnosti žalobkyně tak, aby poměr použití smíšených plnění v rámci ekonomické činnosti byl určen co nejpřesněji. K použití metody navržené žalobkyní také bránila skutečnost, že z důvodové zprávy k novele zákona č. 80/2019 Sb., kterým byla tato metoda vložena do zákona jasně vyplynulo, že tato novela učiněná zákonem č. 170/2017 Sb. je v rozporu se Směrnicí nebo činnost veřejnoprávního vysílání není ekonomickou činností.
12. Žalovaný uzavřel, že žalobkyně nesprávně vyčíslila hodnotu přijatých smíšených plnění a výši osvobozených plnění bez nároku na odpočet daně, nesprávně odůvodnila deklarovanou výši přijatých zdanitelných plnění s nárokem na odpočet daně a nestanovila ekonomický odůvodněný poměrný koeficient pro výpočet nároku na odpočet daně.

Z uvedených důvodů žalovaný rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku napadeného rozhodnutí.

III. Žaloba

13. Žalobkyně v podané žalobě namítala, že ani nové, napadené rozhodnutí žalovaného není správné a zákonné.
14. Uvedla, že žalovaný změnou dodatečných platebních v-ýměrů správce daně sice respektoval, že televizní poplatky nejsou úplatou za žalobkyní provozované televizní vysílání a že tedy neměly být zahrnuty do výpočtu koeficientu pro krácení nároku na odpočet daně na vstupu. Nicméně nově se stalo sporné, zda je možné nárok žalobkyně na odpočet daně poměrně snížit, a pokud ano, jakým způsobem. V tomto směru žalobkyně navrhla, aby žalovaný stanovil poměrný koeficient metodou jako poměr celkové hodnoty veřejného televizního vysílání žalobkyně v roce 2014 představované hodnotou veškerých zdanitelných plnění přijatých žalobkyní v tomto roce a celkové hodnoty zdanitelných plnění poskytnutých žalobkyní i v roce 2014, kdy vyčíslený koeficient činil 22 %. Žalovaný nicméně daňovou povinnost žalobkyně stanovil s využitím poměru tržeb žalobkyně za vlastní výkony a zboží, k celkové hodnotě účetních výnosů zahrnujícím hodnotu čerpání fondu poplatků převzaté z Výroční zprávy žalobkyně za rok 2014. To přesto, že Nejvyšší správní soud se ve svém rozsudku pod č. j. 2 Afs 278/2020-37 k původnímu rozsudku Městského soudu v Praze a k odvolacím rozhodnutím žalovaného zabýval toliko korekcí a zaokrouhlením vypočteného poměrného koeficientu aby konstatoval, že výrok zrušujícího rozsudku Městského soudu

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

v Praze v tomto směru ob stojí nezabýval se a ani se nemohl zabývat námitkami žalobkyně proti rozsudku Městského soudu, neboť byl omezen kasačními námitkami a tudíž z rozsudku Nejvyššího správního soudu nelze vyvozovat jakékoli právní závěry co do správnosti posouzení zbývajících žalobních námitek, které se týkaly vhodné metody pro poměrné snížení nároku na odpočet daně.

15. Dle žalobkyně tedy přetrvávají základní sporné otázky týkající se způsobu stanovení daňové povinnosti žalobkyně metodou výpočtu nároku na odpočet daně v poměrné výši a její vhodnosti a použitelnosti.
16. K tomu žalobkyně rozporovala použití metody finančními orgány využitím dat z Výroční zprávy o hospodaření žalobkyně v roce 2014 s tím, že žalovaný tak postupoval v rozporu se soudní praxí, podle níž v případech, jakým je žalobkyně je na daňovém subjektu, aby si sám zvolil vhodnou metodu pro snížení svého nároku na odpočet daně. Žalovaný tak postupoval nesprávně v rozporu např. s rozsudkem SDEU ve věci C-437/06 *Securenta*, který konstatoval, že ustanovení unijních předpisů neobsahují pravidla, jejichž předmětem jsou metody nebo kritéria, které členské státy musí uplatnit pro účely daně na vstupu z hlediska hospodářské nebo nehopodářské činnosti a že je na členských státech, aby stanovily metody a kritéria, které jsou vhodné k tomuto účelu. Žalovaný zdůraznil, a to dle dalšího rozsudku SDEU C-566/17 vydaném ve věci srovnatelné s věcí žalobkyně, že ke snížení nároku daňového subjektu na odpočet daně lze pouze přistoupit za předpokladu, že si může osoba povinná k dani zvolit vhodnou metodu pro účely provedení takového rozdělení. V návaznosti na uvedený rozsudek Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 4 Afs 355/2018-55 judikoval, že je primárně na daňovém subjektu, aby tuto metodu stanovil a poměrně odpočet daně z přidané hodnoty snížil a ze strany finančních úřadů by mělo být v zásadě akceptováno jakékoli vhodné kritérium zvolené daným plátcem daně pro konkrétní případ využití přijatého plnění.
17. Žalobkyně tedy namítala, že v souladu s citovanou soudní prací tedy bylo možné aprobovat poměrné snížení nároku žalobkyně na odpočet daně pouze v situaci, kdy jsou buď zákonem stanovená pravidla umožňující osobě povinné k dani stanovit a vypočítat výši splatné daně nebo alternativně tehdy, kdy si může osoba povinná k dani zvolit vhodnou metodu pro účely provedení takového rozdělení. Z důvodu absence konkrétní zákonem stanovené metody pro nárok žalobkyně na odpočet daně za rok 2014 tak žalovaný mohl zásadu legality naplnit pouze za předpokladu, že by umožnil žalobkyni, aby si zvolila vhodnou metodu pro jeho snížení. To však žalovaný neučinil. Neučinil tak ani u první žalobkyni navržené metody, kterou žalobkyně navrhla v podání ze dne 1. 11. 2017, kdy vyšla ze skutečnosti, že hodnota její činnosti označované žalovaným jako veřejné televizní vysílání odpovídá hodnotě všech zdanitelných plnění přijatých pro účely tohoto vysílání, a to v poměru výstupů, které podléhají dani a které dani nepodléhají. To žalovaný odmítl s tím, že tato metoda neodráží hodnotu veřejného vysílání a dále proto, že žalobkyně neposkytla dostatečnou součinnost, ačkoliv žalobkyně poskytla žalovanému i veškeré skutkové údaje a data potřebná k výpočtu příslušného koeficientu a výslovně v uvedeném podání nabídla svoji součinnost. První navrženou metodu žalovaný odmítl pro odlišnost hodnoty veřejnoprávního vysílání od hodnoty čerpání televizních poplatků převzaté z výroční zprávy žalobkyně.
18. Žalovaný odmítl i druhou ještě vhodnější metodu, kterou žalobkyně navrhla tak, aby její nárok na odpočet daně byl snížen poměrem vypočteným jako podíl hodnoty přijatých plnění určených k tvorbě porízení a zpřístupnění programového obsahu vysílaného na Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

programu, v jehož rámci lze uskutečňovat zdanitelná plnění nebo na internetu a hodnoty celkových přijatých plnění určených k tvorbě pořízení a zpřístupnění programového obsahu vysílaného na všech programech nebo na internetu. Tato metoda odpovídala způsobu snížení nároku na odpočet daně, který byl novelou ZDPH učiněnou zákonem č. 170/2017 Sb. vložen do ZDPH s účinností od 1. 7. 2017. Tento způsob byl nejen ekonomicky odůvodnitelný, ale na rozdíl od metody aplikované žalovaným i souladný s relevantní úpravou ZDPH účinnou v rozhodné době, když ta totiž vázala nárok na odpočet daně na účel použití přijatých zdanitelných plnění nikoli na výnosy daňového subjektu. Metoda zvolená žalobkyní respektovala na rozdíl od metody aplikované žalovaným i praxi Nejvyššího správního soudu, podle které je třeba se zabývat účelem, pro který byla přijatá plnění použita, nikoli tím, z jakých prostředků byla pořízena (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 36/2013-29). Metoda vyčíslení daňové povinnosti žalobkyně reflektovala i podstatu televizního vysílání, do kterého jsou zařazována i obchodní sdělení neoddělitelně spjata s vysíláním programů. Náklady na výrobu a zajištění těchto obchodních sdělení vykazují přímou a bezprostřední souvislost se zdanitelnými plněními na výstupu a jsou součástí prvků spoluurčujících jejich cenu. Jejich vysílání je způsobilé přinést žalobkyni úplatu ve smyslu ZDPH i v rámci veřejnoprávního televizního vysílání. Žalovaný nastíněnou podstatu úplat dosahovaných provozovateli televizního vysílání nezpochybňuje. Nicméně k ní u různých provozovatelů přistupuje odlišně v rozporu s judikaturou SDEU, kterou žalobkyně ocitovala.

19. Žalobkyně vytýkala, že druhou metodu, navrženou žalobkyní a podloženou ZDPH s účinností od 1. 7. 2017 až do 31. 12. 2024 žalovaný odmítl z důvodu retroaktivní aplikace ZDPH a z důvodu rozporu s unijní právní úpravou.
20. Tyto dva důvody žalobkyně rozporuje. Předně nenavrhl použití uvedené metody jako retroaktivní aplikaci ZDPH na šetřené období roku 2014, ale navrhla jí jako vhodný způsob stanovení poměru použití přijatých zdanitelných plnění pro ekonomické a neekonomické činnosti. To navíc za situace, kdy tuto metodu považoval i zákonodárce od 1. 7. 2017 za vhodnou a účinnost této úpravy a této metody prodloužil až do 31. prosince 2024. Příslušná metoda je tedy používána pro vyčíslení nároku žalobkyně na odpočet daně nepřetržitě od 1. 7. 2017 tak, že jde o metodu zákonnou a na to není v rozporu unijní úpravou, neboť by logicky její prodlužování a používání nebylo zákonodárcem opakovaně prodlužováno, jak se stalo novelou zákona č. 80/2019 Sb. (do 31. 12. 2021) a dále zákonem č. 355/2021 Sb. (do 31. 12. 2024). Skutečným důvodem pro odstranění metody doplněné do zákona pro uvedená období a vyplývající z důvodové zprávy bylo to, že existují různé varianty situací, kterých se nárok na odpočet daně v poměrné výši týká. Nadto se Městský soud v Praze opakovaně vyslovil ve prospěch použití metody navržené žalobkyní, např. v rozsudku 9 Af 47/2018-149, 9 Af 11/2018-216 a č. j. 8 Af 38/2018-336, v nichž Městský soud neshledal v použití žalobkyní navržené metody i na předchozí zdanitelná období nepřijatelnou retroaktivitu zákona.
21. Žalobkyně namítala nesprávnost způsobu výpočtu nároku žalobkyně na odpočet daně aplikovaného žalovaným s tím, že nárok na odpočet daně mohl být žalobkyni snížen jen na základě účelu použití přijatých zdanitelných plnění, což judikuje ve své praxi ustáleně SDEU i Nejvyšší správní soud. I sám žalovaný zdůraznil, že na odpočet daně nemá vliv ani to, z jakých zdrojů jsou přijatá plnění hrazena či jak o přijatých plněních účtováno. Jediným kritériem je způsob jejich použití. Je to tedy hodnota přijatých zdanitelných plnění, která je rozhodná pro výpočet nároku na odpočet daně nikoli výnosy (příjmy), mezi něž žalovaný Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

navíc zařadil i čerpání fondu televizních poplatků, což je ryze účetní položka, která výnosy dosažené žalobkyní v roce 2014 nepředstavuje. Již z výroční zprávy mohl žalovaný seznat, že tvorba a čerpání fondu jsou účetní operace, které nepředstavují změnu finančních prostředků mezi čerpáním fondu a použitím finančních prostředků je časový nesoulad, kterým může dosahovat až několika let v závislosti na vývoji výroby a pořizování investic. Čerpání fondu poplatků ve výši 6 257 526 000 Kč tedy nepředstavuje hodnotu činnosti žalobkyně vykonané v roce 2014 a dokonce ani výnosy dosažené žalobkyní v roce 2014 z výběru televizních poplatků, jak nesprávně dovodil žalovaný. K roku 2014 se vztahuje ryze účetně, nikoli věcně a zákonem stanovený poplatek není protihodnotou služby veřejnoprávního vysílání. Názor, že by měla hodnota čerpání fondu poplatků představovat hodnotu veřejnoprávního vysílání tedy neobstojí. Snížení nároku žalobkyně na odpočet daně poměrem výnosů odporuje i praxi rozhodování Nejvyššího správního soudu, např. v rozsudku č. j. 9 Afs 36/2013-29, v němž tento soud označil vyčíslení nároku na odpočet daně pomocí koeficientu, v jehož čitateli byl součet výnosů bez daně za veškerá uskutečněná plnění a ve jmenovateli součet výnosů včetně dotací výslovně za nesprávné. To proto, že úhrada prostřednictvím dotace je pouze zdrojem financování, přičemž pro výši uplatněného nároku je určující výhradně účel použití předmětného plnění. Žalovaný tedy nerespektoval při výpočtu daňové povinnosti žalobkyně nejen úpravu obsaženou v době rozhodování ZDPH, ale ani relevantní soudní praxi Nejvyššího správního soudu a SDEU. Bylo primárně na žalobkyni, aby sama stanovila, v jakém poměru bylo konkrétní přijaté plnění použito ve vztahu k ekonomické a neekonomické činnosti a ze strany finančních úřadů mělo být akceptováno jakékoliv vhodné kritérium zvolené daným plátcem daně pro konkrétní případ využití přijatého plnění. Protože tak žalovaný neučinil, je žalobkyně přesvědčena o nesprávnosti a nezákonnosti napadeného rozhodnutí a navrhla, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

IV. Další podání žalobkyně a žalovaného

22. Žalovaný uvedl, že setrvává na svém výpočtu nároku žalobkyně na odpočet daně metodou využití výroční zprávy s odkazem na předcházející rozsudek Městského soudu v Praze č. j. 8 Af 11/2017, který v této věci konstatoval postup výpočtu žalovaného podle výroční zprávy za racionální a logický. K první žalobkyni navržené metodě uvedl, že za účelem stanovení poměru použití přijatých smíšených plnění v rámci ekonomické činnosti žalobkyně bylo potřeba stanovit podíl této ekonomické činnosti na celkové činnosti žalobkyně a s ohledem na možný způsob použití televizních poplatků má žalovaný za to, že tento poměr stanovila sama žalobkyně ve své výroční zprávě o hospodaření v roce 2014. V rámci řízení pak nebyly předloženy žádné důkazní prostředky, které by prokazovaly, že by tento postup byl nesprávný.
23. K druhé žalobkyni navržené metodě ve stanovené znění novely zákona č. 170/2017 Sb. žalovaný uvedl, že bylo nutné vycházet ze znění zákona účinného pro předmětná období, a nikoliv ze zákona pozdějšího, čímž by došlo k porušení ústavně zakotveného zákazu retroaktivity. Dalším důvodem bylo, že změna učiněná novelou ZDPH č. 170/2017, kterou byla do zákona vtělena metoda výpočtu poměrného koeficientu, na kterou odkazuje žalobkyně došlo k zásadní změně v právní úpravě, která není slučitelná s právem Evropské unie, je zjevně v rozporu se Směrnicí a tento rozpor vychází z logické úvahy, že činnost veřejnoprávního vysílání, za kterou jsou ze zákona odváděny koncesionářské poplatky není ekonomickou činností a činností nepodléhající DPH. Žalovaný odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu v rozsudcích, např. č. j. 4 Afs 129/2021, č. j. 4 Afs 355/2018-55, Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

č. j. 2 Afs 170/2019-47, který se k metodě zakotvené zákonem č. 170/2017 Sb. vyslovil tak, že jde o úpravu, která nemůže dopadat na období předcházející této novele a dále odmítl, že by výnosová metoda aplikovaná žalovaným neměla být uvažována jako nevhodná. K žalobkyní odkazovaným oponentním rozsudkům Městského soudu v Praze č. j. 9 Af 47/2018-149, sp. zn. 10 Afs 79/2022 a č. j. 8 Af 38/2018-336 žalovaný uvedl, že jde o rozsudky, které byly napadeny kasační stížností a existují i další rozsudky Městského soudu v Praze, které aplikaci předmětné novely nepřipustily.

24. Žalovaný tedy setrval na svém stanovisku, že žalobkyně nesprávně vyčíslila hodnotu přijatých smíšených plnění, nesprávně odůvodnila deklarovanou výši přijatých zdanitelných plnění s nárokem na odpočet daně a nestanovila ekonomicky odůvodněný poměrný koeficient pro výpočet nároku na odpočet daně. Poukázal na to, že dle statutu České televize má žalobkyně vést účetnictví tak, aby umožňovalo rozlišení nákladů a výnosů souvisejících s poskytováním veřejné služby v oblasti televizního vysílání a nákladů a výnosů souvisejících s podnikatelskou činností, proto úplata za odvysílání reklamy či sponzoringu odpovídá vysílání reklamy či vytvoření a vysílání sponzoringu během pořadu, což je ekonomickou činností a nikoliv veřejnoprávním vysíláním. Žalovaný tak nesouhlasil se žalobkyní v tom, že by uměle vyděloval z televizního vysílání žalobkyně obchodní sdělení, když toto vydělení umožňuje i statut České televize.
25. Z uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby soud podanou žalobu zamítl.
26. Žalovaný dále doplnil vyjádření k žalobě podáním ze dne 16. 8. 2023, v němž poukázal na aktuální rozsudek Městského soudu v Praze č. j. 10 Af 10/2022-69, který potvrdil, že při stanovení poměrného koeficientu žalovaný správně vycházel z Výroční zprávy o hospodaření žalobkyně. Použití metody založené na výnosech shledal jako dostačující s tím, že žalovaný výpočet poměrového koeficientu vyjádřil zcela konkrétně, určitě a srozumitelně, přičemž za situace, kdy mu žalobce nedoložil potřebné doklady prokazující výši plnění vyšel žalovaný správně z veřejně dostupných údajů o hospodářské činnosti žalobce za předmětné zdaňovací období, tedy z výroční zprávy.
27. Žalovaný následně v dalším vyjádření k žalobě ze dne 1. 11. 2023, upozornil na aktuální rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci č. j. 5 Afs 184/2022, kterým byl ke kasační stížnosti žalovaného zrušen rozsudek Městského soudu v Praze č. j. 8 Af 38/2018-336 s tím, že metodu žalobkyně odkazující na v dané době neúčinnou novelu ZDPH provedenou zákonem 170/2017 Sb. použít nelze a že je přezkoumatelné využití tzv. výnosové metody.

V. Repliky žalobkyně

28. Žalobkyně postupně ve třech replikách a shrnujícím vyjádření které podala k vyjádřením žalovaného uvedla, že v původním řízení, kdy byly vydány předchozí rozsudky Městského soudu v Praze a Nejvyššího správního soudu nebyla z důvodu zrušení původního rozsudku Městského soudu v Praze a kasační stížnosti žalovaného řešena otázka stanovení poměrného koeficientu a žalobkyně tak neměla možnost podat přípustně kasační stížnost proti posouzení jejích žalobních námitek, které nebyly důvodem pro zrušení. Proto žalobkyně v této věci vznesla námitky výpočtu nároku na odpočet daně znovu, přičemž za zásadní považovala, že pro využití výnosové metody není dán důvod v tom, že způsob financování činnosti žalobkyně není pro určení nároku na odpočet daně relevantní, neboť jediným kritériem je účel, pro který byla přijata plnění použita, nikoliv v to, z jakých prostředků byla pořízena. V tomto směru uvedla, že vyčíslení nároku na odpočet daně pomocí koeficientu, v jehož čitateli byl součet výnosů bez daně za veškerá uskutečněná plnění a ve Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

jmenovateli součet výnosů včetně dotací, označil výslovně za nesprávně i Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 9 Afs 36/2013-29, a to proto, že zdroj financování, kterými jsou televizní poplatky nejsou protihodnotou služby veřejnoprávního vysílání a nevyjadřují její hodnotu. Položka čerpání fondu poplatků převzatá z výroční zprávy žalobkyně je odlišnou hodnotou, která ani nesouvisí s relevantními zdaňovacími období, což je výslovně uvedeno v samotné Výroční zprávě za rok 2014, jde totiž o účetní operace, které nepředstavují změnu finančních prostředků. Na rozpor postupu podle způsobu financování opakovaně upozornil ve své praxi SDEU např. ve věci C-21/20 *Balgarska natsionalna televisia* ze dne 16. 9. 2021, ve kterém připomněl, že způsob financování nákupů není pro určení nároku na odpočet daně relevantní. Nesprávná je premisa žalovaného, že činnost financovaná výnosy z výběru televizních poplatků je v celém rozsahu neekonomickou činností. Pořady, které žalobkyně vyrábí a vysílá v rámci veřejné služby v oblasti televizního vysílání může financovat z výnosu televizních poplatků, čímž dosahuje protiplnění ve smyslu ZDPH, a to nejen za určitá obchodní sdělení, ale i za licencování příslušných pořadů (filmů, pohádek, seriálů ...apod.). Nejde tedy o činnost, která by byla v celém rozsahu bezúplatná a neekonomická. Není pravdivé tvrzení žalovaného, že v řízení nebyly předloženy žádné důkazní prostředky, které by prokazovaly nesprávnost postupu žalovaného. Příslušným důkazním prostředkem je sama Výroční zpráva o hospodaření žalobkyně za rok 2014, která dokládá, že poměr, který z ní žalovaný převzal pro snížení nároku na odpočet daně není poměrným koeficientem podle § 75 odst. 3 ZDPH, ale poměrem zcela jiných hodnot, které nejsou pro stanovení poměrného koeficientu podle § 75 odst. 3 ZDPH relevantní. Hodnota ryze účetní položky čerpání fondu poplatků tak byla stanovena v rozporu se zákonem a s Listinou základních práv a svobod. Žalobkyně dále namítala nedůvodné odmítnutí jí navržených metod pro výpočet poměrného koeficientu s tím, že k první navržené metodě žalobkyně na rozdíl od žalovaného žalobkyně stanovila podíl své ekonomické činnosti právě v navrženém výpočtu dle uvedeného zlomku a byl to žalovaný, který oproti tomu podíl nevyčíslil a vyšel z hodnot výroční zprávy určených pro zcela jiné účely.

29. K druhé metodě zvolené žalobkyní dle novely zákona o DPH s účinností od 1. 7. 2017 žalobkyně oponovala důvodům, kterými se žalovaný pokouší ospravedlnit nepoužití této metody, když dle názoru žalobkyně tato metoda odpovídala jak ustanovení § 72 a 75 ZDPH ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2014, tak praxi Nejvyššího správního soudu, podle níž má daňový subjekt nárok na odpočet daně v souvislosti s plněními přijatými pro účely činnosti, u nichž lze očekávat úplatu či v souvislosti, s níž nelze příjem úplaty vyloučit. Takovou činností dle žalobkyně je televizní vysílání na programech ČT 1, ČT 2 a ČT 4 sport a na internetu. Žalobkyně dále zdůvodňovala, proč metoda zvolená žalobkyní stanovená novelou zákona č. 170/2017 Sb. nebyla v rozporu s unijní úpravou, když jediným důvodem změny § 75 odst. 1 ZDPH ve znění po novele č. 170/2017 Sb. provedené novelou ZDPH č. 89/2019 Sb. byl dle důvodové zprávy rozpor s požadavkem na obecnost zákona a nekoncepčnost úpravy, tedy konkrétnost úpravy pro provozovatele veřejnoprávního vysílání. Nicméně právní úprava použití příslušné metody s účinností až do 31. prosince 2024 nenasvědčí o rozporu s unijní úpravou. Žalobkyně shrnula, že oproti metodě zvolené žalobkyní metoda použitá žalovaný odporuje rozsudku SDEU.
30. Ve svém dalším pojednání k užití výnosové metody žalobkyně poukazovala na zásadní aspekt vyslovený i v rozsudcích Nejvyššího správního soudu, tj. že je primárně na daňovém subjektu, aby si sám zvolil a stanovil metodu a poměrně odpočet daně z přidané hodnoty snížil, když by mělo být ze strany finančních úřadů v zásadě akceptováno jakékoliv vhodné kritérium zvolené daným plátcem daně pro konkrétní případ využití přijatého plnění. Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

Nejvyšší správní soud vyslovil, že metodě aplikované žalovaným nelze rozumět jako jedinému paušálně správnému způsobu výpočtu a že je žalovaný vždy povinen dát žalobkyni dostatečný prostor pro zvolení a předestření vlastních výpočtových metod. K tomu žalobkyně namítala, že pro předmětnou věc si zvolila metodu vhodnou pro výpočet poměrného koeficientu podle § 75 odst. 3 ZDPH a na základě předložených daňových tvrzení a podkladů tento koeficient vyčíslila. Žalovaný tedy nebyl ani nucen ani oprávněn použít metodu vlastní. Žalovaný zvolenou metodu dále obhajoval i z hlediska povahy služby televizního vysílání, do níž se promítají, a to i do ceny hrazené žalobkyní ceny příslušných obchodních sdělení a namítala nesprávné posouzení odlišnosti mezi televizním vysíláním žalobkyně a vysíláním kteréhokoli jiného provozovatele, když vztah mezi jejím televizním vysíláním a obchodními sděleními, která jsou v jeho rámci vysílána je naprosto totožný a odlišné zacházení se žalobkyní je nepodložené, nepravdivé a neodpovídá skutečnému stavu věci.

31. Žalobkyně v replikách odmítala použití výnosové metody, která vychází ze způsobu financování televizního vysílání, a to s odkazem na judikaturu SDEU ve věci C-21/20 *Balgarska natsionalna televisia*, podle níž způsob financování nákupů, ať už prostřednictvím příjmu z ekonomických činností nebo z dotací (obdobně z televizních poplatků) není pro určení nároku na odpočet irrelevantní. Nárok na odpočet daně na vstupu se neřídí způsobem financování, ale pouze a jedině využitím předmětného vstupu. Vyčíslení nároku na odpočet daně poměrem zdrojů financování označil výslovně za nesprávné i Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 9 Afs 36/2013-29, kdy uvedl, že na úhradu prostřednictvím dotace je nutno hledět pouze jako zdroj financování, přičemž pro výši uplatněného nároku je určující výhradně účel použití předmětného plnění. Není tedy relevantní, z jakých zdrojů jsou přijatá plnění hrazena či jak je o přijatých plnění účtováno, ale jediným kritériem je způsob jejich použití. Tomu odpovídala metoda, kterou si žalobkyně zvolila. Tato metoda, a nikoliv metoda žalovaného odpovídala zákonným i judikатурním požadavkům na správné vyčíslení poměrného nároku na odpočet daně. Právě metodu zvolenou žalobkyní byl žalovaný povinen použít i ve světle zásad *in dubio pro libertate*, resp. *in dubio mitius*. Platí-li totiž tyto zásady pro volbu mezi dvěma možnými interpretacemi zákona, tím spíše musí platit pro volbu mezi dvěma metodami snížení nároku daňového subjektu na odpočet daně v situaci, kdy zákon žádnou metodu nestanoví a kdy soudy explicitně judikují, že je volba příslušné metody na daňovém subjektu.
32. Žalobkyně ve svých replikách tedy za zásadní považovala její oprávnění na volbu konkrétní metody výpočtu poměrného koeficientu, což učinila volbou metody inspirované metodou, která byla používána a je používána s účinností od 1. 7. 2017 dodnes. Nešlo o retroaktivní aplikaci právního předpisu, ale o možný metodický návod ke spolehlivějšímu výpočtu poměrného nároku na odpočet daně.
33. Shora uvedené žalobkyně shrnula ve vyjádření před nařízeným jednáním ze dne 9. 5. 2024, v němž zkoncentrovala své náhledy na nepoužitelnost metody zvolené žalobkyní, tj. metody výnosové dle Výroční zprávy o hospodaření České televize za rok 2014 a s tím, že žalovaný pracoval fakticky s jinými údaji (položkou čerpání fondu televizních poplatků) než s jejich použitím a deklaroval výnosy dosažené žalobkyní jen v roce 2014, tedy postupoval v rozporu se zásadou legality a zasáhl do ústavně zaručeného práva žalobkyně na stanovení daně na základě zákona.
34. Pro případ, že by nepovažoval městský soud otázku (ne)použitelnosti zdrojů financování pro poměrné snížení nároku na odpočet daně za dostatečně vyřešenou dle praxe SDEU, Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

žalobkyně navrhla, aby předložil SDEU předběžnou otázku : „ *zda lze vykládat směrnici č. 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, tak, že mohou být částky DPH zaplacené daňovým subjektem na vstupu rozděleny daňovým úřadem členského státu pro účely poměrného snížení nároku daňového subjektu na odpočet daně mezi hospodářské a nehopodářské činnosti, nikoli na základě účelu použití zboží a služeb pořízených daňovým subjektem na vstupu, ale poměrem zdrojů, z nichž daňový subjekt financuje svou činnost (které tvoří jednak výnosy z jeho hospodářské činnosti a jednak výnosy z výběru zákonem stanovených poplatků), případně dokonce poměrem výnosů daňového subjektu, z jeho hospodářské činnosti ku ryze účetní položce, která nepředstavuje změnu finančních prostředků v rozhodných zdaňovacích obdobích*“.

VI. Jednání před soudem

35. Při jednání před soudem zástupci účastníků argumentovali obdobně jako ve věci projednávané tentýž den při ústním jednání v obdobném právním sporu žalobkyně ve věci 9Af 47/2018 a souhlasili s přenosem svých přednesů i do této věci.
 36. Zástupce žalobkyně považoval za zásadní, že Nejvyšší správní soud ke shodné problematice výpočtu nároku na odpočet daně ve své judikatuře pomíjí rozsudek SDEU ve věci *Balgarska natsionalna televisia*, kdy z bodu 52 rozsudku vyplývá, že způsob financování, ať už z ekonomické činnosti nebo z dotací ze státního rozpočtu, není pro určení nároku na odpočet relevantní. Soudní dvůr se k této otázce závazným způsobem pro všechny soudy členských států vyjádřil. Nejvyšší správní soud v žádném svém rozhodnutí toto rozhodnutí vůbec neuvedl a s tímto názorem se nevypořádal. Městský soud je dle žalobkyně pak v této otázce vázán rozhodnutím vyšší právní síly, kterým je rozhodnutí SDEU, nikoliv rozhodnutím Nejvyššího správního soudu. Nelze se přičít judikatuře SDEU. Metoda užitá žalovaným je tak dle žalobkyně a judikatury SDEU naprosto nepřijatelná a nezákonná. Žalovaný žádné podklady nepotřeboval, neboť to nikdy ani sporné nebylo, a v nadcházejících obdobích se podle metody žalobkyně postupovalo. Není proto důvodem, že žalobkyně nepředložila nějaké podklady. Důvodem není ani retroaktivita a rozpor s právem Evropské unie, kdy šlo o způsob výpočtu – metodu, která je v souladu se soudní praxí SDEU, jak žalobkyně odkázala na judikáty tohoto soudu.
 37. Zástupce žalobkyně měl v této věci za to, že Nejvyšší správní soud vlastně věc hodnotí v komplexu ostatních zdaňovacích období a judikatury ve věci Českého rozhlasu, nicméně argumentace žalobkyně byly následně doplňovány, rozšiřovány. Ani v jednom rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, které bylo vydáno ve věci Českého rozhlasu a České televize se Nejvyšší správní soud nevypořádal s rozhodnutím ve věci *Balgarska natsionalna televisia*. Proto žalobkyně požadovala, aby městský soud položil SDEU předběžnou otázku, neboť Nejvyšší správní soud, pokud tuto judikaturu nezohlednil, tak neučiní. Byť tedy žalobkyně rozumí tomu, že městský soud může položit předběžnou otázku, ale nemusí, žalobkyně se obává, že by tak Nejvyšší správní soud neučinil, když se s uvedeným judikátem SDEU nevypořádal. Přitom SDEU se ve věci bulharské televize vyjádřil, že poměry bulharské televize jsou shodné jako u Českého rozhlasu. A Český rozhlas je na tom stejně jako Česká televize. To znamená, že on se s otázkou zdrojů financování, vypořádal a odkázal na to, že není rozdíl mezi spory týkajícími se bulharské televize a Českého rozhlasu. Žalobkyně má za to, že podrobnější srovnání již nemůže existovat, jediný rozdíl je, že bulharská televize je financována přímo ze státního rozpočtu a u nás Česká televize prostřednictvím poplatků.
 38. Zástupce žalovaného setrval na svém vyjádření k žalobě. Poukázal na to, že Nejvyšší správní soudu rozhodoval v komplexu zdaňovacích období a navázal na judikaturu ve věci Českého
- Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

rozhlasu. Městský soud v rozsudku 3Af 12/2022 nepoložil SDEU předběžnou otázku a aproboval postup žalovaného v intencích rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 5Afs 184/2022.

VII. Posouzení věci městským soudem

39. Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, podle § 65 a násl. Zákona č. 150/2002 sb., soudního řádu správního (dále jen s.ř.s.).
40. Přezkum zákonnosti napadeného rozhodnutí městský soud vedl v intencích své judikatury i aktuální judikatury Nejvyššího správního soudu, který v řadě rozsudků zaujal stanovisko ke stěžejní otázce sporu, jíž je použití výnosové metody ke způsobu výpočtu poměrného nároku na odpočet daně, při využití Výroční zprávy hospodaření České televize za kalendářní rok. To nikoliv principiálně, nýbrž za situace, kdy žalobkyně navrhla toliko metodu, avšak nereagovala na výzvu správce daně žalovaného v odvolacím řízení tak, aby ke konkrétním otázkám, sama rovnou rozklíčovala podíl vstupních přijatých plnění pro činnost ekonomickou a zároveň i výši osvobozených plnění bez nároku na odpočet daně (srov. aktuální rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 10 Afs 79/2022-56 ze dne 27.3.2024).
41. V dané věci je procesní situace poněkud jiná, jdoucí spíše v neprospěch žalobkyně, neboť zatímco ve shora zmíněné věci Nejvyšší správní soud konstatoval neprůkaznost podkladů předložených žalobkyní, ač se tak dělo v odvolacím řízení v rovině toliko zvažování vhodné metody a její volby, v dané věci žalovaný po změně právního náhledu na povahu televizních poplatků uložil správci daně ještě doplnění řízení a spisového materiálu pro posouzení v jakém rozsahu vznikl žalobkyni nárok na odpočet daně. To jednak přímo konkrétní výzvou, která byla učiněna dne 31. 8. 2016, jednak žalobkyně měla prostor i ve dvojím Seznámení ze dne 21. 12.2016 a ze dne 20.4.2022, kdy byla vyrozuměna o důvodech a jiném právním názoru žalovaného. Odvolací řízení se nadále odvíjelo tak, že žalobkyně navrhovala metody výpočtu a uváděla poměrový koeficient 19 %, trvala na tom, že provozuje jedinou nedělitelnou činnost a v tomto pokračovala i v dalším řízení v doplnění dokazování po zrušení rozsudku Městského soudu v Praze č.j. 8Af 11/2017-236, kdy učinila další návrh na výpočet poměrného koeficientu a jinými hodnotovými pojmy v čitateli a ve jmenovateli zlomku s rozsahem použití plnění prp veřejné televizní vysílání s výsledkem poměru 22%, s čímž se žalovaný neztotožnil. V bodech 36-47 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl skutečnosti, které jej vedly ke zpochybnění metody navržené žalobkyní z důvodu neprůkazně uváděných (snížených hodnot uskutečněných zdanitelných plnění, částek uvedených v navrženém zlomku pro výpočet poměrového koeficientu a záměn údajů na vstupu i výstupu). Usoudil proto, že žalobkyně neprokázala nejen na výzvu ale ani následně v doplněných řízeních, že jí navrhovaný poměrový koeficient reflektoval skutečný poměr použití smíšených plnění v rámci ekonomické činnosti žalobkyně. Žalovaný tedy za této procesní situace, když žalobkyně sama nerozklíčovala podíl použití vstupních smíšených plnění, měl důvod k tomu, aby přistoupil ke stanovení poměrového koeficientu založeného na výnosech. To ostatně aproboval Nejvyšší správní soud ve svých rozsudcích jako dostačující a vyhovující metodu pro případ, kdy žalobkyně nedoloží potřebné podklady a neurčí výši odpočitatelné DPH. To bylo motivováno tím, že Nejvyšší správní soud na rozdíl od rozhodnutí Městského soudu ve věci žalobkyně č.j. 9Af 47/2018-149, na který žalobkyně odkazovala, avšak který byl v mezidobí Nejvyšším správním soudem zrušen, považoval za prokázané, že žalobkyně při její volbě příslušné metody dostatečně konkrétně Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

nerozklíčovala podíl své ekonomické a neekonomické činnosti tak, aby žalovaný mohl tento způsob výpočtu posoudit a zkorigovat. Zatímco městský soud v uvedeném rozsudku kladl důraz na nejprve principiální posouzení metody výpočtu v právní rovině při využití možnosti, kterou dle jeho názoru, jako *možnou alternativu* nabízel ust. § 75 odst. 3 ZDPH, Nejvyšší správní soud vycházel bezprostředně ze stěžejní zásady dokazování daňové povinnosti, ležící na daňovém subjektu s tím, že břemeno důkazu splnění zákonných podmínek na odpočet DPH leželo na žalobkyni a že žalobkyně měla s návrhem příslušné metody již učinit výpočet sníženého nároku na odpočet daně. V této souzené věci, k tomu byla dokonce vyzvána a správce daně i žalovaný ji vedli k další součinnosti, kterou využila nepřesvědčivě navrženými metodami z hlediska údajů do nich zasazených.

42. Jednou z těchto metod byla i metoda odpovídající ust. § 75 ZDPH ve znění po novele ZDPH s účinností od 1. 7. 2017, která byla v řadě rozsudků jak Městského soudu v Praze i Nejvyššího správního soudu z důvodu nepřipustné retroaktivity na šetřená období, pro něž nebyla tato úprava účinná, odmítnuta.
43. Podle § 75 odst. 1 zákona o DPH ve znění platném v době rozhodování žalovaného platilo, že použije-li plátce přijaté zdanitelné plnění v rámci své ekonomické činnosti jak pro účely činností, které jsou předmětem daně, tak pro účely činností, které předmětem daně nejsou, má nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití pro činnosti, které jsou předmětem daně. Pro určení rozsahu použití se použije ekonomicky zdůvodnitelné kritérium. Pro plátce uvedené v § 5 odst. 5 se rozsah použití pro činnosti, které jsou předmětem daně, stanoví jako podíl hodnoty přijatých plnění určených k tvorbě, pořízení a zpřístupnění programového obsahu vysílaného na programu, v jehož rámci lze podle zvláštního právního předpisu uskutečňovat zdanitelná plnění, nebo na internetu, a hodnoty celkových přijatých plnění určených k tvorbě, pořízení a zpřístupnění programového obsahu vysílaného na všech programech nebo na internetu.
44. Městský soud ve svém rozsudku č.j. 9Af 47/2018, na který poukázala žalobkyně, uvedl, že citované zákonné ustanovení platné a účinné v době rozhodování žalovaného v této věci sice nebylo účinné pro šetřená zdaňovací období stejně jako v této věci pro rok 2014, avšak v době rozhodování žalovaného, kdy se hledala a byla zvažována metoda výpočtu poměrného koeficientu na základě nových právních náhledů na odpočet daně u provozovatelů veřejnoprávního vysílání, nabízel možnost jiného způsobu výpočtu nároku na odpočet daně v poměrné výši. Přitom zohledňovalo právě relevantní atribut nároku na odpočet, tj. rozsah použití přijatých plnění ke specifické činnosti provozovatelů televizního vysílání (§ 5 odst. 5 zákona). Městský soud proto nepovažoval za nepřipadné, aby žalovaný zvažoval způsob výpočtu poměrného nároku na odpočet daně u žalobkyně s využitím metody, kterou nabízel toto ustanovení, byť žalovaný nebyl povinen citované zákonné ustanovení retroaktivně aplikovat jako právní předpis, nicméně k návrhu žalobkyně minimálně zvažovat jako možný návod ke spolehlivějšímu výpočtu poměrného nároku na odpočet daně. Dle názoru městského soudu nebylo možné od ní odhlédnout jen proto, že byla v té době neúčinná a i přesto, že zákonem č. 80/2019 Sb. byly ze zákona o DPH vypuštěny změny, které byly doplněny do zákona s účinností od 1. 7. 2017 zákonem č. 170/2017 Sb., včetně § 75 odst. 1 zákona, kterého se žalobkyně dovolávala, současná právní úprava se k této metodě vrátila a platí do 31. 12. 2024. Nicméně náhled městského soudu na tuto metodu výpočtu poměrného koeficientu před Nejvyšším správním soudem neobstál z důvodu nepřipustné retroaktivity na šetřená období a z důvodu nesouladu se zásadou

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

neutrality daně dle Směrnice. To platí i pro námitky žalobkyně v této věci, které tak nemohou být v obhajobě uvedené metody důvodné.

45. Na využití výnosové metody pro účely stanovení poměrového koeficientu nemohou nic změnit stěžejní námitky žalobkyně týkající se započtení výše televizních poplatků jako zdrojů financování do vstupních plnění. Městský soud nezpochybňuje to, co vyložil již dříve ve svých rozsudcích shodně s náhledem žalobkyně, totiž že je rozhodné zabývat se účelem, pro který byla plnění přijata a použita, což ostatně shodně vyslovuje i žalobkyní odkazovaná judikatura SDEU, generální advokát Maciej Szopunar ve svém stanovisku ze dne 17. 3. 2016 a i Nejvyšší správní soud. Nicméně je třeba přijmout, že výnosová metoda je prostředkem náhradním za situace, kdy nelze stanovit poměrový koeficient na základ přesvědčivých údajů ze souladu účetního stavu a se stavem skutkový, totiž zjištění, na co byly poplatky použity, tedy při neprůkaznosti údajů daňového subjektu. Ostatně generální advokát ve zmíněném stanovisku k tvrzení Českého rozhlasu, že se odpočet uplatní ke všem daním, kterými byla zatížena zdanitelná plnění na vstupu a že by příjmy, které nejsou protiplněním neměly vést k omezení nároku na odpočet daně, uvedl, že tento náhled (analýza) opomíjí skutečnost, že rozhlasové (tedy i televizní) poplatky jsou jedním z hlavních finančních zdrojů a umožňují financovat činnost Českého rozhlasu (tedy i České televize), a proto je nelze oddělit od financované činnosti, byť nejsou úplatou, ale mají povahu zdroje.
46. Z uvedeného lze dovodit, že odhlédnutí od zdroje financování, zde televizními poplatky, z hlediska jejich povahy jako „nonprotiplnění“ zcela mimo obrat či výnosy žalobkyně, nemá své opodstatnění, mohou-li se televizní poplatky podílet i na financování služeb a zboží žalobkyně. Není-li prokázáno jakým poměrovým podílem vstupují do smíšených plnění a jaký je jejich podíl na ekonomické činnosti, pak stanovení poměrového koeficientu výnosovou metodou jako „náhradní“ způsob či kvalifikovaný odhad, může obstát. V souzené věci žalovaný v bodě 42 napadeného rozhodnutí využití výnosové metody na číselných údajích z Výroční zprávy žalobkyně za r. 2014 náležitě odůvodnil a soud k tomu, s přihlédnutím k judikatuře Nejvyššího správního soudu, která vyloučila žalobkyní navrženou metodu ekonomicky zdůvodnitelného kritéria dle § 75 odst. 3 zákona ve znění v době rozhodnutí žalovaného, nemá, co by vytkl.
47. Obhajobu argumentace žalobkyně proti použití výnosové metody nelze nalézt ani v rozsudku SDEU ze dne 16. 9. 2021 ve věci C-21/20 *Balgarska natsionalna televisia*. Předmětem tohoto rozsudku je odpověď na předběžnou otázku k výkladu čl. 2 odst. 1 písm. c) Směrnice Rady 2006/11/ES ohledně *povahy* dotace, z níž je financována státem bulharská televize (obdobně, jak je to již vyřešeno pro rozhlasové a televizní poplatky České televize – pozn. městského soudu) a k výkladu ust. § 168 uvedené Směrnice, v tom směru, že členským státům přísluší stanovit metody a kritéria pro rozdělení částek DPH zaplacených na vstupu mezi zdanitelná plnění a plnění, která nepodléhají DPH, s přihlédnutím k účelu a systematické Směrnice při dodržení zásady proporcionality. Pokud se tedy uvedený rozsudek v bodě 52 vyslovuje, že způsob financování nákupů televize z finančních zdrojů smíšených (z dotací a z ekonomických činností) není pro určení nároku na odpočet relevantní, nepotvrzuje tím nic jiného než situaci na vstupu, která se může a nemusí podílet na situaci použití nakoupeného zboží a služeb na výstupu, avšak neposkytuje návod ke konkrétnímu výpočtu nároku na odpočet daně se zohledněním státních plateb v poměrné výši. Uvedený rozsudek ponechává stanovení metod a kritérií k výpočtu poměrného nároku na odpočet daně na daňových orgánech a daňových subjektech členských států a neprezentuje konkrétní hledisko přiměřenosti, z něhož by mohla být jednoznačně dovozena autonomní povaha Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

finančních zdrojů, jimiž jsou televizní poplatky či jiné státní platby, bez ohledu na obrat či výnosy, které veřejnoprávní televize dosahuje.

48. Z uvedených důvodů městskému soudu vůbec nepříslušelo, aby korigoval závěry Nejvyššího správního soudu vyslovené v jiných rozsudcích k příhodnosti výnosové metody a také, aby oponoval Nejvyššímu správnímu soudu v jeho náhledu na využití metody stanovené v § 75 ZDPH ve znění účinném od 1.7.2017 a to až do 31. 12. 2024 z důvodu zákazu retroaktivity a zpětné neaplikovatelnosti na šetřená období a na rozpor s evropským právem.
49. Městský soud nepovažoval za případné k návrhu žalobkyně položit SDEU předběžnou otázku formulovanou žalobkyní v závěrečném shrnujícím vyjádření ze dne 9.5.2024. To nikoliv proto, že by tak učinit nemohl, ale proto, že položení předběžné otázky z hlediska její formulace a obsahu ve vztahu k evropské právní úpravě by nepřineslo požadovanou odpověď. Žalobkyně se totiž domáhala odpovědi, která neodkazovala na *výklad určitého článku Směrnice*, který by se týkal výpočtu poměrného nároku z hlediska metody, která by se zabývala způsobem použití finančních zdrojů různé povahy (zde dotací či poplatků ze státního rozpočtu). Z judikatury SDEU vyplývá, že stanovení metod a kritérií rozdělení částek DPH zaplacené na vstupu mezi ekonomické a neekonomické činnosti spadá do posuzovací pravomoci členských států. Žalobkyně by se tedy ani položením předběžné otázky nemohla dočkat konkrétní odpovědi, návodu či vzoru postupu, jak mají vnitrostátní daňové orgány postupovat, když takový postup či metodu Směrnice ani rámcově neobsahuje.
50. Ze všech shora uvedených důvodů Městský soud v Praze neshledal nezákonnost napadeného rozhodnutí, a proto podanou žalobu podle § 78 odst. 1 s.ř.s. jako nedůvodnou zamítl.
51. Výrok o nákladech řízení je dán ust. § 60 s.ř.s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, proto jí soud náhradu nákladů řízení nepřiznal a žalovanému nad rámec jeho běžné činnosti náklady soudního řízení nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách www.nssoud.cz.

Praha 22. května 2024

JUDr. Naděžda Řeháková v. r.

předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

Shodu s prvopisem potrzuje K. N.