



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Michala Bobka, soudkyně Lenky Kaniové a soudce Ivo Pospíšila v právní věci žalobkyně: **Česká televize**, se sídlem Na hřebenech II 1132/4, Praha 4, zast. JUDr. Pavlem Dejlem Ph.D., LL.M., advokátem se sídlem Jungmannova 745/24, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, ve věci žaloby proti rozhodnutím žalovaného ze dne 9. 2. 2022, č. j. 5356/22/5300-22443-710132; ze dne 16. 2. 2022, č. j. 5713/22/5300-22443-710132; ze dne 16. 2. 2022, č. j. 5715/22/5300-22443-710132; ze dne 16. 2. 2022, č. j. 5716/22/5300-22443-710132 a ze dne 16. 2. 2022, č. j. 5717/22/5300-22443-710132, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 4. 2024, č. j. 3 Af 12/2022 - 180,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení **n e p ř i z n á v á .**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] V projednávané věci se NSS zabýval stanovením poměrného nároku na odpočet DPH v situaci, kdy Česká televize použila přijatá zdanitelná plnění, za která na vstupu odvedla DPH, jak v souvislosti se svojí ekonomickou činností pro účely plnění podléhajících dani, tak v souvislosti s činností, která DPH nepodléhá. Předmětem sporu byla především otázka, jak má být v případě specifického právního subjektu se smíšenou činností vypočten tzv.

poměrný koeficient, tedy podíl použití přijatých zdanitelných plnění pro ekonomické činnosti podléhající dani, a použitelnost tzv. výnosové metody pro účely tohoto výpočtu.

[2] NSS v tomto kontextu vyložil především § 75 odst. 1 a odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, („zákon o DPH“), ve znění do 30. 6. 2017, které upravují určení poměrného nároku na odpočet DPH. Základní podmínky vzniku nároku na odpočet stanoví § 72 odst. 1 zákona o DPH, který provádí čl. 168 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty („směrnice o DPH“).

[3] Byť se NSS obdobnými otázkami v souvislosti právě s Českou televizí (např. rozsudky NSS ze dne 22. 4. 2022, č. j. 2 Afs 170/2019 - 47, ze dne 27. 3. 2024, č. j. 10 Afs 79/2022 - 56, ze dne 11. 11. 2024, č. j. 5 Afs 184/2023 - 44, či ze dne 24. 1. 2025, č. j. 8 Afs 280/2023 - 72) či Českým rozhlasem (např. rozsudky NSS ze dne 26. 11. 2021, č. j. 4 Afs 130/2021-59, ze dne 14. 1. 2022, č. j. 4 Afs 129/2021 - 53, ze dne 9. 10. 2023, č. j. 5 Afs 184/2022 - 40, či ze dne 11. 11. 2024, č. j. 5 Afs 21/2024 - 50) již zabýval, v tomto rozhodnutí NSS konsolidoval dosavadní závěry týkající se postupu daňových orgánů a daňového subjektu při stanovení poměrného nároku na odpočet DPH. Podrobně se zabýval použitelností výnosové metody pro výpočet poměrného koeficientu a její slučitelností se základními podmínkami vzniku nároku na odpočet a především judikaturou Soudního dvora EU k těmto otázkám.

II. Předchozí řízení

[4] V záhlaví uvedenými rozhodnutími žalovaný rozhodl o odvoláních žalobkyně proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Hlavní město Prahu („správce daně“) ze dne 26. 6. 2015 („dodatečné platební výměry“). Správce daně jimi vyčíslil změnu daňové povinnosti za období měsíců leden až květen 2012 ve výši 0 Kč, neboť neuznal zvýšený nárok na odpočet daně z přidané hodnoty uplatněný žalobkyní v dodatečných daňových přiznáních. Žalovaný dodatečné platební výměry za uvedená období změnil co do hodnoty na ř. 40, 41, 43, 46, 50, 52 (ponížení o hodnotu představující televizní poplatky), 53, 63 a 66 (u dodatečného platebního výměru za zdaňovací období březen 2012 změnil rovněž hodnotu na ř. 44), v důsledku čehož zvýšil nároky žalobkyně na odpočet DPH.

[5] Žalobu proti rozhodnutím žalovaného Městský soud v Praze v záhlaví označeným rozsudkem zamítl.

[6] Městský soud nejprve připomněl, že obdobnými spory žalobkyně s žalovaným se již opakovaně zabýval. V této věci, stejně jako ve svém rozsudku ze dne 23. 1. 2024, č. j. 11 Af 11/2022 - 83, (týkajícím se zdaňovacího období měsíce prosince 2012) rozhodoval v návaznosti na rozsudek ze dne 21. 5. 2019, č. j. 3 Af 11/2017 - 195, („první rušící rozsudek“), jímž městský soud již dříve rozhodnutí žalovaného v nyní souzené věci zrušil. Co do povahy činnosti žalobkyně proto městský soud odkázal na argumentaci předestřenou v tomto rozsudku, podle něhož veškerá činnost žalobkyně související s televizním vysíláním není pro účely DPH jednou nedělitelnou ekonomickou činností.

[7] Městský soud se dále zabýval způsobem stanovení nároku na odpočet, konkrétně návrhem žalobkyně využít metodu výpočtu poměrného koeficientu podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, („zákon o DPH“) ve znění

pokračování

zákona č. 170/2017 Sb. Žalobkyně tuto metodu navrhla v dalším řízení po zrušení rozhodnutí žalovaného, a to v reakci na seznámení s doplněním řízení provedeným správcem daně. Městský soud uzavřel, že žalovaný volbu metody výpočtu žalobkyni neznemožnil, nýbrž navrhovanou metodu neakceptoval, přičemž v napadených rozhodnutích svůj názor zdůvodnil.

[8] Městský soud poté důvodům žalovaného přisvědčil, neboť jsou v souladu s judikaturou správních soudů. Z té vyplývá, že § 5 odst. 5 zákona o DPH po novele provedené zákonem č. 170/2017 Sb. stanovuje fikci, podle níž se činnost žalobkyně a Českého rozhlasu spočívající ve veřejnoprávním vysílání považuje za ekonomickou činnost. Metodu výpočtu poměrného koeficientu podle zákona o DPH ve znění zákona č. 170/2017 Sb. však nelze užít na období předcházející této novele, neboť by se jednalo o nepřipustnou retroaktivitu. Danou metodu pak nelze pro předcházející zdaňovací období aplikovat ani analogicky, neboť vychází z fikce. Z těchto důvodů tedy nadále platí vypořádání žalobních námitek týkajících se výnosové metody výpočtu poměrného koeficientu, které provedl městský soud v prvním rušícím rozsudku (č. j. 3 Af 11/2017 - 195). Daňové orgány správně využily metodu výpočtu vycházející z výnosů žalobkyně zjištěných z výroční zprávy za rok 2012.

[9] Městský soud rovněž poukázal na rozsudek NSS ze dne 27. 3. 2024, č. j. 10 Afs 79/2022 - 56, podle něhož výpočet poměrného nároku podle výnosové metody s využitím údajů zjištěných z výroční zprávy bude vždy přiléhavý ve skutkově obdobných sporech provozovatelů veřejnoprávního vysílání, pokud tito provozovatelé neprokáží jinou možnost stanovení poměrného koeficientu pro účely spolehlivého výpočtu nároku na odpočet daně. Podle městského soudu však žalobkyně v souzené věci neprokázala, v jakém poměru jednotlivá přijatá ekonomická plnění použila v rámci ekonomické činnosti, respektive k činnosti jiné. Na závěrech městského soudu nic nemění ani judikatura Soudního dvora EU, který ostatně v rozsudku ze dne 16. 9. 2021, *Balgarska nacionalna televizija*, C-21/20 konstatoval, že stanovení metod a rozdělení částek DPH zaplacené na vstupu mezi ekonomické a neekonomické činnosti spadá do pravomoci členských států.

III. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného a replika žalobkyně

[10] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) v kasační stížnosti namítá, že městský soud věc nesprávně posoudil a rozhodl na základě nedostatečně zjištěného skutkového stavu. Rozsudek městského soudu je podle ní také v několika ohledech nepřezkoumatelný. Navrhuje proto napadený rozsudek a současně též žalobou napadená rozhodnutí žalovaného zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení.

[11] Městský soud aproboval protiústavní postup žalovaného při určování metody pro snížení nároku stěžovatelky na odpočet DPH. Zákon o DPH v rozhodném znění nestanovil konkrétní způsob výpočtu nároku v poměrné výši v situaci, kdy stěžovatelka vykonává jak činnosti, které jsou předmětem DPH, tak činnosti dani nepodléhající. V takovém případě je dle rozsudku Soudního dvora ze dne 8. 5. 2019, *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach*, C-566/17, nutné umožnit volbu příslušné metody daňovému subjektu. V navazujícím rozsudku ze dne 14. 1. 2022, č. j. 4 Afs 129/2021 - 53, konstatoval NSS, že ze strany finančních úřadů by mělo být akceptováno jakékoli vhodné kritérium zvolené plátcem daně. Žalovaný však metodu, kterou žalobkyně zvolila

v průběhu odvolacího řízení, neakceptoval a bez další spolupráce se stěžovatelkou sám vyměřil daň. Takový postup odporuje uvedenému judikatuře i zásadě legality daně, která je součástí čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. Stěžovatelka nepochybně umožňuje žalovanému korigovat daňovým subjektem zvolenou metodu. Tuto metodu však nelze bez dalšího odmítnout. Žalovaný měl vydat soudně přezkoumatelné rozhodnutí, v němž by způsob výpočtu popsal, případně měl se žalobkyní při určování vhodné metody spolupracovat.

[12] Městský soud se dále nevypořádal s námitkami stěžovatelky týkajícími se výnosové metody. Napadený rozsudek je proto nepřezkoumatelný. Městský soud k příslušné argumentaci žalobkyně odkázal na první rušící rozsudek. V něm ovšem nebyla reflektována současná žalobní argumentace stěžovatelky, že výnosová metoda odporuje zákonu o DPH a relevantní soudní praxi. V napadeném rozsudku městský soud odkázal rovněž na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Judikatura citovaná v rozsudku NSS č. j. 5 Afs 184/2022 - 40 se však netýkala věcného přezkumu výnosové metody. Věcné („hmotněprávní“) posouzení výnosové metody podle stěžovatelky NSS dosud neprovedl.

[13] Výnosová metoda je podle stěžovatelky pro poměrné snížení nároku na odpočet nepoužitelná. Odporuje jak relevantní zákonné úpravě, tak soudní praxi. Ve smyslu § 75 zákona o DPH v rozhodném znění má nárok na odpočet odpovídat rozsahu použití přijatého zdanitelného plnění pro ekonomické činnosti. Ze zákonné úpravy tak vyplývá, že pro výpočet poměrného nároku je rozhodující účel použití přijatých zdanitelných plnění, nikoli zdroje financování činnosti stěžovatelky.

[14] Z judikatury Soudního dvora plyne, že nárok na odpočet daně zakládá existence bezprostřední souvislosti mezi konkrétními plněními na vstupu a na výstupu. Tato souvislost je však dána i u bezúplatné činnosti, pokud je způsobilá ovlivnit cenu služeb poskytovaných za úplat (rozsudek ze dne 10. 11. 2016, *P. B.*, C-432/15). U stěžovatelky existuje souvislost mezi plněními na vstupu a na výstupu minimálně v případě vysílání, do něhož jsou zařazena obchodní sdělení. Výše úplat za tato zdanitelná plnění reflektuje i hodnotu nákladů vynaložených na výrobu příslušných veřejnoprávních pořadů, byť financovaných televizními poplatky. Takové náklady se nadto promítají i do úplat za další zdanitelná plnění uskutečňovaná žalobkyní, např. za prodej pořadů na DVD, poskytování licencí do zahraničí nebo SMS soutěže. Náklady na výrobu a vysílání veřejnoprávních pořadů proto vykazují přímou souvislost s úplatnou činností žalobkyně zakládající nárok na odpočet. Podle rozsudku Soudního dvora ze dne 22. 10. 2015, *„Sveda“ UAB*, C-126/14, poté ani poměrově významné financování činnosti daňového subjektu z jiných zdrojů než z úplat za jeho ekonomickou činnost není rozhodné z hlediska nároku na odpočet daně, pokud existuje souvislost přijatých zdanitelných plnění se zdanitelnými plněními na výstupu.

[15] Platnost uvedených závěrů v podmínkách provozovatelů veřejnoprávního vysílání, jejichž činnost je – shodně jako v případě stěžovatelky – financována primárně z jiných zdrojů než z úplat za zdanitelná plnění, Soudní dvůr potvrdil v rozsudku *Balgarska nacionalna televizia*. K výpočtu poměrného nároku na odpočet DPH výslovně uvedl, že nárok nelze stanovit na základě způsobu financování činnosti subjektu. Relevantní je použití zboží a služeb pořízených na vstupu pro uskutečnění zdanitelná plnění, nikoliv

pokračování

způsob financování takových nákupů. Proto nelze nárok na odpočet DPH stěžovatelky kalkulovat výnosovou metodou, která neodráží skutečný poměr použití přijatých zdanitelných plnění pro uskutečňovaná zdanitelná plnění. Unijní úpravu vykládanou rozhodovací praxí Soudního dvora je poté třeba respektovat, neboť oblast DPH je plně harmonizována. Na uvedeném nic nemění závěr Soudního dvora, že stanovení konkrétních metod určení poměrného nároku na odpočet je věcí členských států, neboť ty jsou oprávněny zvolit pouze takovou metodu, která bude odrážet účel použití přijatých zdanitelných plnění.

[16] V případech pochybností o nepoužitelnosti výnosové metody vzhledem k citovaným závěrům Soudního dvora by se NSS jako soud poslední instance měl na Soudní dvůr obrátit s předběžnou otázkou, zda směrnice č. 2006/112 ES o společném systému daně z přidané hodnoty („směrnice o DPH“) vyčíslení poměrného nároku na odpočet tímto způsobem umožňuje.

[17] Rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu nicméně použitelnost závěrů citované judikatury Soudního dvora na odpočet DPH dle zákona o DPH potvrzuje. Souvislost mezi plněním na vstupu a na výstupu je dána i tehdy, pokud jsou náklady na pořízení plnění na vstupu vyjádřeny v ceně konkrétních plnění na výstupu (rozsudek ze dne 16. 3. 2015, č. j. 8 Afs 13/2014 - 93). Na úhradu koupě zboží nebo služeb prostřednictvím dotací je nutno hledět pouze jako na zdroj financování. Pro výši nároku na odpočet je rozhodující výhradně účel použití dotčeného plnění (rozsudky ze dne 21. 8. 2014, č. j. 9 Afs 36/2013 - 29, a ze dne 10. 10. 2013, č. j. 9 Afs 8/2013 - 42). Nárok na odpočet daně má odpovídat rozsahu použití přijatých plnění pro ekonomickou činnost (rozsudek ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 Afs 124/2014 - 178). Pokud by se chtěl NSS od této judikatury odchýlit, je povinen předložit věc rozšířenému senátu.

[18] Žalovaný navíc aplikoval výnosovou metodu nesprávně. Nárok na odpočet snížil nikoli poměrem výnosů z podnikatelské činnosti k celkovým výnosům za rok 2012, ale poměrem tržeb za vlastní výkony k hodnotě čerpání fondu televizních poplatků. Hodnota čerpání fondu televizních poplatků zjištěná z výroční zprávy za rok 2012 však představuje ryze účetní údaj, který nemá souvislost s činností žalobkyně v daném období, tedy ani se zdanitelnými plněními, která stěžovatelka přijala nebo naopak uskutečnila v roce 2012. Žalovaný se přitom použitelností uvedených hodnot pro výpočet nároku na odpočet nezabýval, čímž své rozhodnutí zatížil nepřezkoumatelností. Městský soud k této žalobní námitce uvedl pouze tolik, že žalovaným použitá metoda byla opakovaně přezkoumána správními soudy. Jak ovšem stěžovatelka již uvedla, věcnou správnost výnosové metody, natož metody skutečně použité žalovaným, se správní soudy dosud nezabývaly. Rovněž v tomto ohledu je napadený rozsudek nepřezkoumatelný.

[19] Stěžovatelka si pro výpočet nároku na odpočet v odvolacím řízení zvolila metodu založenou na podílu hodnoty nákladů na tvorbu, pořízení a zpřístupnění programového obsahu programů ČT 1, ČT 2, ČT 4 Sport a na internetu, *na kterých uskutečňuje zdanitelná plnění*, ku hodnotě *celkových nákladů* na tvorbu, pořízení a zpřístupnění programového obsahu vysílaného *na všech programech* a na internetu. Tato metoda podle stěžovatelky reflektuje přímou souvislost nákladů na pořízení zdanitelných plnění na vstupu s cenou zdanitelných plnění na výstupu, kterou stěžovatelka demonstrovala např. na úplatě

za umístění lahve na stůl komentátora sportovního pořadu vyrobeného s využitím televizních poplatků.

[20] V rozporu s názorem městského soudu taková metoda nebyla založena na fikci výkonu ekonomické činnosti stěžovatelkou zavedené zákonem č. 170/2017 Sb. do § 5 odst. 5 zákona o DPH. Metoda reflektovala poměr použití přijatých zdanitelných plnění pro činnosti, v souvislosti s nimiž žalobkyně skutečně dosahovala protiplnění, ku činnostem, v souvislosti s nimiž protiplnění nedosahovala. Novela zákonem č. 170/2017 Sb. změnila obsah pojmu *ekonomická činnost* užívaného zákonem o DPH. Tuto změnu reflektovalo též znění § 75 odst. 1 zákona o DPH. Díky tomu úprava poměrného nároku na odpočet podle § 75 odst. 1 zákona o DPH nadále věcně odpovídala předchozí úpravě. Obě znění zákona o DPH vázala nárok na odpočet daně v souladu s unijním právem na použití přijatých zdanitelných plnění pro účely činností, které jsou předmětem DPH. Z téhož důvodu zůstala tato úprava nadále použitelná i v pozdějších zněních zákona o DPH, která již sporný § 5 odst. 5 zákona [ve znění novely č. 170/2017 Sb. – pozn. NSS] neobsahovala.

[21] Nejvyšší správní soud ostatně v rozsudku č. j. 4 Afs 355/2018 - 55, [ze dne 4. 2. 2022,] uvedl, že pro stanovení nároku na odpočet je lhostejné, zda se činnost stěžovatelky a Českého rozhlasu považuje za ekonomickou činnost, či nikoli. Konstatoval, že ačkoli § 72 zákona o DPH užívá pojem *ekonomická činnost*, nárok na odpočet daně na vstupu spojuje s tím, že plnění je použito pro uskutečňování činností vyjmenovaných v § 72 odst. 2 písm. a) až e) zákona. Na tomto pojetí novela č. 170/2017 Sb. nic nezměnila. Volba metody výpočtu nároku na odpočet stěžovatelkou tak nebyla návrhem na retroaktivní použití zákona. Neobstojí ani závěr městského soudu, že zvolená metoda nepřípadala v úvahu kvůli zavedení fikce ekonomické činnosti. Rozhodná úprava zákona o DPH neobsahovala žádnou metodu výpočtu poměrného nároku na odpočet. Bylo tak na stěžovatelce, aby si v souladu se závěry soudní praxe metodu zvolila.

[22] *Žalovaný* ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout. K namítané protiústavnosti svého postupu uvedl, že stěžovatelce umožnil volbu metody výpočtu poměrného koeficientu. V žalobou napadeném rozhodnutí zdůvodnil, proč zvolenou metodu neakceptoval, což uvedl též městský soud v napadeném rozsudku. *Žalovaný* dále nesouhlasí se stěžovatelkou, že městský soud nevypořádal odkaz na rozsudek Soudního dvora ve věci *Balgarska nacionalna televizia*. V bodu 59 napadeného rozsudku na něj městský soud sám odkázal. Na judikatorní vývoj pak městský soud reagoval především pomocí odkazu na rozsudek NSS č. j. 10 Afs 79/2022 - 56.

[23] V otázce způsobu snížení nároku na odpočet *žalovaný* setrval na stanovisku vyjádřeném v žalobou napadeném rozhodnutí. *Žalovaný* provedenou metodu výpočtu ostatně aproboval městský soud již v prvním rušícím rozsudku. Metoda výpočtu navržená stěžovatelkou dle *žalovaného* není ekonomicky odůvodnitelná. Shodné stanovisko zaujal též NSS v rozsudku ze dne 30. 9. 2021, č. j. 2 Afs 278/2020 - 37, a citovaném rozsudku č. j. 10 Afs 79/2022 - 56. Stěžovatelka měla prostor vyjádřit se ke shromážděným podkladům včetně konfrontace s výpočtem poměrného koeficientu navrženým daňovými orgány.

pokračování

[24] Ke stěžovatelkou citované judikatuře Soudního dvora žalovaný uvedl, že úprava nároku na odpočet v poměrné výši je zcela v souladu s unijním právem. Rozsudky ve věcech *Balgarska nacionalna televizija* a *P. B.* nejsou na případ stěžovatelky přílehlivé. Ze stěžovatelkou odkazovaného rozsudku č. j. 5 Afs 124/2014 - 178 i dalších rozhodnutí NSS poté vyplývá, že správce daně může navrhovanou metodu výpočtu upravit, aby co nejvíce odpovídala skutečnému poměru mezi ekonomickými a neekonomickými činnostmi. Žalovaný tak nebyl povinen stěžovatelkou zvolenou metodu akceptovat.

[25] Žalovaný setrval na stanovisku, že stěžovatelkou zvolená metoda vychází z novely zákona o DPH provedené zákonem č. 170/2017 Sb., již nelze aplikovat z důvodu zákazu retroaktivity. Provedenou novelizací zákona DPH se přitom tuzemská úprava DPH ocitla v rozporu s unijním právem, neboť za ekonomickou činnost pohlásila činnost v podobě veřejnoprávního vysílání financovaného koncesionářskými poplatky, jež podle judikatury Soudního dvora DPH nepodléhá. Metoda výpočtu koeficientu poměrného odpočtu založená na této úpravě proto není vhodná. Odráží vůli českého zákonodárce, který do zákona o DPH vložil fikci zastírající skutečný stav v rozporu se směrnicí o DPH. Stěžovatelka poté neuvádí, v čem se jí zvolená metoda odlišuje od metody stanovené novelou č. 170/2017 Sb. Žalovaný připomněl, že bylo na stěžovatelce, aby stanovila poměr použití smíšených plnění v rámci její ekonomické činnosti, který by co nejvíce odpovídal skutečnému stavu, a uvedený poměr současně podložila podklady. Stěžovatelka tak neučinila. Pouze zpochybnila metodu užitou daňovými orgány a navrhla použití metody alternativní. Plně se tak uplatní závěry citovaného rozsudku č. j. 10 Afs 79/2022 - 56 a dalších rozhodnutí NSS, které žalovaným zvolenou výnosovou metodu v minulosti aprobovaly.

[26] *Stěžovatelka v replice* k vyjádření žalovaného zdůraznila, že podle judikatury NSS podmínky zakládající daňovou povinnost mají být zásadně stanoveny v zákoně. Snížení nároku na odpočet je přípustné pouze tehdy, pokud vnitrostátní právo umožňuje daňovému subjektu předem obdržet soudem přezkoumatelné individuální rozhodnutí, jímž mu bude sdělen správný postup. Žalovaný však vyměřil stěžovatelce daň pomocí metody, kterou stanovil sám, v rozporu se zásadou legality daně. Na uvedeném nic nemění skutečnost, že žalovaný umožnil stěžovatelce volbu metody výpočtu. Žalovaný se snaží v dalších částech svého vyjádření svalit odpovědnost za absenující právní úpravu způsobu kalkulace povinnosti k dani na stěžovatelku. Stěžovatelka však neměla v situaci, kdy rozhodná právní úprava danou metodu nestanovila, povinnost takovou metodu stanovit tak, aby po všech stránkách odpovídala představě správce daně. Stěžovatelka si za dané situace mohla nanejvýš zvolit v souladu s judikaturou Soudního dvora a NSS kritérium, které podle jejího přesvědčení splňovalo veškeré požadavky na správné stanovení daně. Žalovaný svým postupem stěžovatelce odepřel vodítko, podle něhož by předem mohla stanovit daň a „provést nezbytný výpočet“. Žalovaný za dané situace mohl postupovat podle § 98 odst. 4 daňového řádu a daň se stěžovatelkou sjednat. Všechny stěžovatelkou navrhované možnosti stanovení daně však žalovaný odmítl.

[27] K otázce přezkoumatelnosti stěžovatelka uvedla, že městský soud na její podrobnou argumentaci reagoval pouhým lakonickým odkazem na první rušící rozsudek a rozhodnutí NSS, v nichž ovšem příslušná argumentace vypořádána nebyla. Uvedenou námitku žalovaný nevyvrátil.

[28] Podle stěžovatelky poté žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti směřuje argumenty týkající se dvou samostatných žalobních i kasačních námitek, a to námitky nepoužitelnosti výnosové metody žalovaného na straně jedné a námitky proti důvodům, kterými se žalovaný pokusil ospravedlnit nepoužití metody zvolené žalobkyní na straně druhé. Co do prvního okruhu námitek, jenž se žalovaný snaží zpochybnit odkazem na první rušící rozsudek, stěžovatelka uvádí, že městský soud v prvním rušícím rozsudku zcela pominul podstatu její argumentace. Směřoval výpočet nároku v poměrné výši podle § 75 zákona o DPH s krácením nároku podle § 76 zákona. Nárok na odpočet však dle judikatury NSS nelze krátit způsobem dle § 72 odst. 4 ve spojení s § 76 zákona o DPH v rozhodném znění (do 30. 6. 2017 – pozn. soudu). Pokud pak žalovaný tvrdí, že bylo třeba vyčíslit celkovou činnost stěžovatelky a podíl ekonomické činnosti na této celkové činnosti, stěžovatelka opakuje, že pro vyčíslení poměrného nároku byl rozhodný účel použití přijatých zdanitelných plnění. Žalovaný se poté snaží zpochybnit právní závěry vyslovené Soudním dvorem např. ve věci *P. B.* nesmyslným akcentováním skutkového základu řešených případů.

[29] K okruhu námitek týkajícímu se důvodů, pro které žalovaný nepoužil stěžovatelkou zvolenou metodu, stěžovatelka nejprve tvrdí, že žalovaný tuto metodu odmítl bez toho, že by se s ní věcně vypořádal. Svůj postup odůvodnil pouze tím, že zákon o DPH v rozhodném znění tuto metodu neupravoval a použití pozdějšího zákona brání zákaz retroaktivity, respektive tím, že uvedená metoda odporuje unijní úpravě. Zákon o DPH však v rozhodné době neobsahoval ani výnosovou metodu. Stěžovatelka přitom nezasílala, že se při volbě metody inspirovala novelou č. 170/2017 Sb. Tato metoda však plně odpovídala rozhodné zákonné úpravě a relevantní soudní praxi. Nadto stěžovatelka poukazuje na judikaturu Ústavního soudu, která pravou retroaktivitu ve prospěch jednotlivce připouští. Poukaz žalovaného a městského soudu na to, že stěžovatelkou zvolená metoda odporuje unijnímu právu, je poté neurčitý a nepřezkoumatelný. Pokud žalovaný odkazoval na důvodovou zprávu k pozdější novele zákona o DPH provedené zákonem č. 89/2019 Sb., v níž se konstatuje neslučitelnost úpravy s unijním právem, k vypuštění metody srovnatelné s metodou zvolenou stěžovatelkou nedošlo v této novele z důvodu jejího rozporu s unijním právem, ale z důvodu zachování obecnosti zákona. Další používání této metody navíc zákonodárce potvrdil novelou č. 355/2021 Sb. Daná metoda je používána i dnes. Stěžovatelka tak zopakovala, že jí zvolená metoda odpovídala rozhodné zákonné úpravě v § 72 a § 75 zákona o DPH. Obdobně stěžovatelka zopakovala, že tato metoda nebyla založena na fikci výkonu ekonomické činnosti.

IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[30] Kasační stížnost je přípustná. Stěžovatelka ji podává z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. a Nejvyšší správní soud neshledal nedostatky podmínek řízení či jiné překážky, které by bránily dalšímu postupu a rozhodnutí ve věci. Napadený rozsudek proto přezkoumal v rozsahu a z důvodů vymezených v kasační stížnosti s přihlédnutím k případným vadám, které je povinen zkoumat z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[31] Kasační stížnost **není** důvodná.

IV.1 Použitelná právní úprava

pokračování

[32] Podle § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH ve znění do 30. 6. 2017 (není-li dále uvedeno jinak, rozumí se „zákonem o DPH“ vždy zákon o DPH ve znění do 30. 6. 2017, který byl aplikovatelný na projednávanou věc) *předmětem daně je poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku.*

[33] Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH je *plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci své ekonomické činnosti použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.*

[34] Podle § 75 zákona o DPH:

(1) *Použije-li plátce přijaté zdanitelné plnění jak v rámci svých ekonomických činností, tak pro účely s nimi nesusouvisejícími, má nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití pro své ekonomické činnosti.*

(2) ...

(3) *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.*

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

[35] Na základě § 2 odst. 1 zákona České národní rady č. 483/1991 Sb., o České televizi, (dále „zákon o České televizi“) *stěžovatelka poskytuje službu veřejnosti tvorbou a šířením televizních programů, popřípadě dalšího multimediálního obsahu a doplňkových služeb na celém území České republiky za účelem naplňování demokratických, sociálních a kulturních potřeb společnosti a potřeby zachovat mediální pluralitu (dále jen „veřejná služba v oblasti televizního vysílání“). Hlavní úkoly veřejné služby v oblasti televizního vysílání demonstrativně vypočítává § 2 odst. 2 zákona o České televizi. Jednotlivé formy naplňování veřejné služby v oblasti televizního vysílání upravuje § 3 tohoto zákona.*

[36] Podle § 10 zákona o České televizi jsou finančními zdroji stěžovatelky zejména a) *televizní poplatky vybírané podle zvláštního právního předpisu* a b) *příjem z vlastní podnikatelské činnosti.*

[37] Podle § 11 zákona o České televizi:

(1) Česká televize je oprávněna vykonávat za podmínek stanovených právními předpisy podnikatelskou činnost, která souvisí s předmětem její činnosti a která nesmí ohrozit její úkoly (§ 2 a 3).

(2) Finanční zdroje používá Česká televize k plnění svých úkolů stanovených zákonem; finanční zdroje podle § 10 písm. a) lze použít pouze k plnění úkolů podle § 2, 3 a 3a.

[38] Podle § 11a odst. 2 zákona o České televizi, ve znění do 30. 9. 2023, je stěžovatelka povinna organizačně oddělit činnosti spočívající v poskytování veřejné služby v oblasti televizního vysílání (§ 2 a 3) od podnikatelských činností (§ 11 odst. 1). Za každou z těchto činností je Česká televize povinna účtovat tak, aby účetnictví umožňovalo rozlišení nákladů a výnosů souvisejících s poskytováním veřejné služby v oblasti televizního vysílání a nákladů a výnosů souvisejících s podnikatelskými činnostmi. Metody rozlišování nákladů a výnosů a jejich přiřazování k činnostem podle § 2 a 3 nebo podle § 11 odst. 1 stanoví Česká televize vnitřním předpisem (dále jen „Účetní standardy České televize“), který musí naplňovat požadavky práva Evropských společenství.

IV.2 Předmět sporu a jeho stručný kontext

[39] Předmětem sporu v projednávané věci je otázka metody určení (výpočtu) poměrného koeficientu ve smyslu § 75 odst. 3 zákona o DPH, tj. podílu použití přijatého zdanitelného plnění pro ekonomické činnosti. Touto otázkou se přitom již v minulosti NSS opakovaně zabýval. Argumentace stěžovatelky však zdůrazňuje, že se NSS doposud podrobněji nezabýval slučitelností daňovými orgány a správními soudy již široce akceptované výnosové metody výpočtu poměrného koeficientu se zákonem stanovenými podmínkami vzniku poměrného nároku na odpočet, a to s ohledem na judikaturu Soudního dvora Evropské unie.

[40] Za účelem pochopení podstaty sporu je třeba v krátkosti uvést jeho širší kontext.

[41] Dle správního spisu podala stěžovatelka v roce 2015 dodatečná daňová přiznání na zdaňovací období měsíců roku 2012, v nichž snížila hodnotu plnění osvobozených od daně *bez nároku na odpočet* daně o hodnotu zaplacených poplatků za televizní vysílání. Tím hodnotu televizních poplatků vyloučila z koeficientu užívaného pro stanovení kráceného odpočtu DPH. V důsledku toho snížila svoji daňovou povinnost.

[42] V průběhu daňového řízení týkajícího se uvedených zdaňovacích období předložil NSS ve skutkově i právně obdobné věci Českého rozhlasu (Věc C-11/15) Soudnímu dvoru EU k posouzení předběžnou otázku týkající se povahy služby veřejnoprávního vysílání, kterou poskytuje rovněž stěžovatelka. Soudní dvůr v rozsudku ze dne 22. 6. 2016 rozhodl, že činnost veřejnoprávního vysílání, která je financována prostřednictvím povinného poplatku placeného na základě zákona vlastníky či držiteli rozhlasového přijímače a provozována vysílací společností zřízenou zákonem, není poskytováním služeb „za protiplnění“ ve smyslu čl. 2 bodu 1 šesté směrnice Rady 77/388/EHS [nyní čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH – pozn. NSS]. Nespadá tedy vůbec do působnosti uvedené směrnice.

pokračování

[43] Závěry tohoto rozsudku je nutno *mutatis mutandis* vztáhnout i na činnost stěžovatelky, jež obdobně jako Český rozhlas na základě zákona poskytuje veřejnou službu obecně dostupného vysílání programového obsahu, která je financována zákonem stanovenými televizní poplatky zatěžujícími obecně veškeré držitele televizního přijímače. Provozování služby veřejnoprávního vysílání stěžovatelkou nepředstavuje poskytování služeb za úplatu. *Nejedná se proto o ekonomickou činnost spadající do působnosti směrnice o DPH*. Promítnuto do podmínek české právní úpravy, hlavní činnost stěžovatelky provozující na základě zákona o České televizi veřejnoprávní televizní vysílání *není předmětem DPH* ve smyslu § 2 odst. 1 zákona o DPH.

[44] Vznikla tak otázka, jakým způsobem stanovit nárok stěžovatelky na odpočet DPH zaplacené za uskutečněná zdanitelná plnění na vstupu, pokud stěžovatelka tato plnění používá jak v souvislosti se svojí ekonomickou činností, tedy s podnikatelskou činností podle § 11 odst. 1 zákona o České televizi, tak v souvislosti se svojí činností, která není předmětem DPH.

IV.3 Východiska vyplývající z judikatury

[45] Podle judikatury Soudního dvora i Nejvyššího správního soudu je existence nároku na odpočet daně vázána na základní podmínku, že osoba povinná k dani (plátce daně), která jedná jako taková, pořídí zboží nebo službu a použije je *pro účely své ekonomické činnosti*, tj. pro účely poskytnutí plnění, která sama podléhají DPH. Aby DPH byla odpočitatelná, musí mít plnění uskutečněná na vstupu dále *přímou a okamžitou spojitost* s plněními na výstupu zakládajícími nárok na odpočet (srov. např. rozsudky ze dne 16. 2. 2012, *Eon Aset Menidjunt*, C-118/11, bod 69; ze dne 13. 3. 2008, *Securenta*, C-437/06, bod 27; ze dne 6. 9. 2012, *Portugal Telecom*, C-496/11, bod 36; a ze dne 16. 7. 2015, *Larentia + M. a M. S.*, C-108/14 a C-109/14, body 23 a 24).

[46] V podmínkách zákona o DPH je předpokladem vzniku nároku na odpočet souvislost zdanitelných plnění, za která byla odpočitatelná DPH odvedena na vstupu, s uskutečňováním ekonomických činností plátce daně podléhajících dani. Nárok na odpočet ve smyslu § 72 odst. 1 zákona o DPH je dán obecně v případě přímé a okamžité vazby plnění na vstupu s plněními, která jsou předmětem DPH a nejsou od DPH osvobozena (zdanitelná plnění ve smyslu § 2 odst. 2 zákona o DPH), popřípadě s DPH podléhajícími plněními, která jsou osvobozena od daně, ale zákon pro ně stanoví nárok na odpočet (§ 63 až § 71g zákona).

[47] Logika systému DPH spočívá v daňovém zatížení konečných spotřebitelů a tomu odpovídajícímu sejmutí daňové zátěže z podnikatelů, pokud zdanitelná plnění dále využívají pro své ekonomické činnosti. Proto mají být všechny ekonomické činnosti bez ohledu na cíle nebo výsledky těchto činností zdaněny neutrálním způsobem za podmínky, že uvedené činnosti v zásadě samy o sobě podléhají DPH [srov. rozsudky Soudního dvora ze dne 10. 11. 2016, *B.*, C-432/15, bod 42 a tam citovaná judikatura; či ze dne 18. 3. 2021, *A.*, C-895/19, bod 33).

[48] Z toho vyplývá, že pouze daně zatěžující na vstupu zboží nebo služby použité osobou povinnou k dani (plátcem daně) pro účely jejich *zdanitelných*, tj. *dani podléhajících plnění* jsou odpočitatelné. Jinými slovy, odpočet daně na vstupu je spojen s vybráním daně na výstupu. Pokud jsou zboží nebo služby pořízené osobou povinnou k dani použity pro účely plnění osvobozených od daně *nebo nepodléhajících DPH*, nemůže dojít ani k vybrání daně na výstupu, ani k odpočtu této daně na vstupu. Naproti tomu v rozsahu, v němž jsou zboží nebo služby použity pro účely plnění zdaněných na výstupu, je odpočet daně, která je zatěžuje, na vstupu *nutný* za účelem zamezení dvojímu zdanění (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. 6. 2016, *Mateusiak*, C-229/15, bod 24 a tam citovaná judikatura).

[49] V situaci, kdy existuje přímá a okamžitá vazba přijatého zdanitelného plnění na vstupu a poskytnutého zdanitelného plnění (respektive osvobozeného plnění s nárokem na odpočet) na výstupu, má tedy osoba povinná k dani zásadně nárok na odpočet DPH. To platí pochopitelně bez ohledu na to, z jakých zdrojů plátce daně financoval pořízení zdaněných služeb nebo zboží na vstupu (srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 16. 9. 2021, *Balgarska Nacionalna Televizia*, C-21/20, bod 52), pokud taková osoba jednala jako osoba povinná k dani ve smyslu čl. 9 a násl. směrnice o DPH, respektive v postavení plátce daně podle § 6 až 6f zákona o DPH.

[50] Problematická je situace, kdy plátce daně použije přijatá zdanitelná plnění jak pro účely ekonomických, tak neekonomických činností, přičemž nelze stanovit (rozlišit) přímou a okamžitou vazbu takových plnění buď s ekonomickou, nebo s neekonomickou činností. Jde o situace, kdy jsou pořízené zboží a služby neoddělitelným způsobem použity jak pro účely činností nepodléhajících DPH, tak pro účely činností zdanitelných.

[51] Posledně uvedené je i případ stěžovatelky. Ta na základě § 2 a § 3 zákona o České televizi provozuje v první řadě a především činnost nepodléhající DPH v podobě veřejné služby v oblasti televizního vysílání. S ohledem na svázanost této činnosti s financováním televizními poplatky podle § 11 odst. 2 zákona o České televizi se v tomto případě jedná o neekonomickou činnost, která není předmětem DPH (srov. citovaný rozsudek Soudního dvora ve věci *Český rozhlas*, na který dále navázal rozsudek NSS ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 Afs 124/2014 - 178). Vedle toho však stěžovatelka provozuje podnikatelskou činnost ve smyslu § 11 odst. 1 zákona o České televizi, která podléhá dani. Příkladem této činnosti, který uvádí sama stěžovatelka, je prodej pořadů na nosičích DVD, poskytování úplatných licencí k jejich vysílání nebo provoz SMS soutěží v jejich rámci. K povaze činnosti stěžovatelky srov. dále rovněž rozsudky NSS ze dne 26. 11. 2021, č. j. 4 Afs 130/2021 - 59, ze dne 22. 4. 2022, č. j. 2 Afs 170/2019-47, či ze dne 25. 2. 2022, č. j. 2 Afs 160/2021 - 58.

[52] V případech podobných smíšených činností jednoho a toho samého subjektu musí být určena metoda, pomocí které lze DPH zaplacenou na vstupu vztáhnout k ekonomické a neekonomické činnosti, a to tak, aby stěžovatelce náležel nárok na odpočet *pouze v rozsahu, v jakém byly zboží a služby použity pro účely jí poskytovaných zdanitelných plnění* (srov. zejména rozsudek Soudního dvora ze dne 13. 3. 2008, *Securenta*, C-437/06, jakož i rozsudek ze dne 8. 5. 2019, *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego*, C-566/17, bod 32).

[53] Jak opakovaně konstatoval Soudní dvůr, směrnice o DPH v tomto ohledu nestanoví žádná pravidla. Proto spadá stanovení metod a kritérií rozdělení částek DPH zaplacené

pokračování

na vstupu mezi ekonomické a neekonomické činnosti do pravomoci členských států. Při výkonu této pravomoci ovšem státy musí zohlednit účel a systematiku směrnice o DPH a stanovit v tomto ohledu *způsob výpočtu, který objektivně odráží podíl vstupních výdajů, který skutečně připadá na každou z těchto dvou činností* (srov. citované rozsudky ve věcech *Securenta*, bod 37, *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego*, bod 29, dále rozsudek ze dne 25. 7. 2018, *Gmina Ryjewo*, C-140/17, bod 58 a tam citovanou judikaturu). Členské státy přitom mohou *případně uplatnit klíč rozdělení podle povahy investic nebo klíč rozdělení podle povahy plnění nebo i jakýkoliv jiný vhodný klíč, aniž by se musely omezovat na jednu z těchto metod* (viz rozsudek Soudního dvora ve věci *Securenta*, bod 38).

[54] K tomu je nutno dodat, že pouhá absence takových pravidel v použitelné daňové právní úpravě neznamena, že je osoba povinná k dani oprávněna odečíst DPH ze svých výdajů v plné výši, pokud jde rovněž o část daně zaplacené na vstupu, která je spojena s plněními nespádajícími do působnosti systému DPH. Přiznání nároku na plný odpočet daně by mělo za následek rozšíření rozsahu tohoto nároku v rozporu se základními zásadami společného systému DPH (citovaný rozsudek ve věci *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego*, bod 35). Obdobně konstatoval NSS v citovaném rozsudku č. j. 5 Afs 124/2014 - 178: „[Českému rozhlasu] dle zákona o DPH [...] nárok na odpočet DPH v plném rozsahu nikdy nevznikl, neboť dle § 72 odst. 5 zákona o DPH, v rozhodném znění, [§ 75 odst. 1 zákona o DPH ve znění do 30. 6. 2017 – pozn. NSS] 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 [...] nelze dle rozsudku Soudního dvora vydaného v této věci považovat poskytování služby veřejnoprávního rozhlasového vysílání v rozsahu financovaném rozhlasovými poplatky.“

[55] NSS v tomto rozsudku dále uvedl, že „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.“

[56] Otázkou stanovení poměrného nároku na odpočet ve skutkově obdobných situacích se poté Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval – srov. např. citované rozsudky č. j. 4 Afs 130/2021-59 a č. j. 2 Afs 170/2019 - 47, dále např. rozsudky ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 355/2018-55, ze dne 9. 10. 2023, č. j. 5 Afs 184/2022 - 40, ze dne 27. 3. 2024, č. j. 10 Afs 79/2022 - 56, ze dne 11. 11. 2024, č. j. 5 Afs 21/2024 - 50, ze dne 11. 11. 2024, č. j. 5 Afs 184/2023 - 44, a ze dne 24. 1. 2025, č. j. 8 Afs 280/2023 - 72. V těchto rozhodnutích zdůraznil, že povinnost prokázat alespoň částečné využití zdanitelných plnění pro účely ekonomických činností, tj. i odpovídající poměr při použití pro smíšené činnosti, *tíží plátce daně*. Správce daně přitom může výpočet uvedený plátcem daně upravit, aby co nejvíce odpovídal skutečnému poměru mezi ekonomickými a neekonomickými činnostmi.

Korekce ze strany správce daně může spočívat i ve stanovení jiné metody založené na vhodném kritériu, pokud daňový subjekt zvolil kritérium nevhodné (viz např. rozsudky NSS č. j. 5 Afs 124/2014 - 178, a ze dne 24. 1. 2025, č. j. 8 Afs 280/2023 - 72).

IV.4 Konkrétní námitky stěžovatelky

a) Legalita daně a namítaná protiústavnost postupu žalovaného

[57] Pokud jde o námitku porušení zásady legality daně, v důsledku čehož mělo dojít k zásahu do práv stěžovatelky podle čl. 11 odst. 5 Listiny, je třeba nejprve souhlasit se stěžovatelkou, že podmínky zakládající daňovou povinnost musí být stanoveny v zákoně (srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006 - 155). Současně, jak rovněž v jiné souvislosti správně uvádí stěžovatelka, DPH je plně harmonizovanou daní. Zásadu legality daně, která tvoří obecnou zásadu unijního práva, je proto třeba vykládat ve světle judikatury Soudního dvora.

[58] Z těchto východisek nicméně neplyne, jak se mylně domnívá stěžovatelka, že nad rámec stanovení daňové povinnosti by rovněž každý detail výpočtu daně povinnosti musel být stanoven přímo zákonem. V citovaném rozsudku *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego* Soudní dvůr konstatoval, že zásada legality daně vyžaduje, aby všechny hlavní prvky definující podstatné znaky daně byly stanoveny zákonem. Naproti tomu však „tato zásada nevyžaduje, aby všechny technické aspekty zdanění byly taxativně upraveny, pokud zákonem stanovená pravidla umožňují osobě povinné k dani stanovit a vypočítat výši splatné daně určit, kdy je splatná.“ (bod 39 rozsudku). Jak dále uvedl Soudní dvůr, v tomto smyslu je jedním z hlavních prvků DPH nárok na odpočet daně, který je definován v čl. 168 směrnice o DPH. Ustanovení § 72 zákona o DPH upravuje nárok na odpočet DPH způsobem odpovídajícím čl. 168 směrnice o DPH, a to včetně určení rozsahu tohoto nároku. Soudní dvůr následně uvedl, že „pokud osoba povinná k dani může na základě použitelné daňové právní úpravy určit přesný rozsah nároku na odpočet daně, nelze mít za to, že povinnost, která jí náleží, tj. stanovit z jejích smíšených výdajů podíl, který připadá na ekonomickou činnost, je v rozporu se zásadou legality daně. Takový požadavek totiž není v rámci společného systému DPH hlavním prvkem definujícím jeden z podstatných znaků DPH, který musí být z tohoto důvodu výslovně stanoven v použitelné daňové úpravě, ale pouze vedlejším prvkem, jakožto podmínka, kterou musí osoba povinná k dani splnit, aby mohla uplatnit nárok na odpočet daně.“

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

[60] Soudní dvůr v rozsudku *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego* hodnotil rovněž skutečnost, že při absenci technických pravidel rozdělení DPH na vstupu mezi ekonomické a neekonomické činnosti mohla podle použitelné polské úpravy osoba povinná k dani obdržet individuální daňové rozhodnutí, jímž jí bylo sděleno, jak v její konkrétní situaci postupovat. Vedle toho měla také k dispozici volbu metody určující takové rozdělení. Tato

pokračování

skutečnost ovšem nic nemění na tom, že hlavním prvkem daně je stanovení podmínek nároku na odpočet způsobem odpovídajícím čl. 168 směrnice o DPH, který jednoznačně určuje, jakou daň zaplacenou na vstupu si osoba povinná k dani smí odečíst. Interpretace citovaného rozsudku provedená stěžovatelkou je značně zavádějící – z tohoto rozsudku nikterak nevyplývá, že absence možnosti volby metody určení poměrného odpočtu plátcem daně, případně možnosti obdržet individuální rozhodnutí o postupu určení poměrného odpočtu zakládá porušení zásady legality daně. Soudní dvůr vzal tyto skutečnosti v potaz pouze jako vedlejší, doplňující argument v rámci úvahy, zda došlo k porušení zásady legality daně (viz bod 46 rozsudku uvozený slovy „*jak vyplývá z předkládajícího rozhodnutí*“).

[61] S ohledem na specifický český zákonný kontext Nejvyšší správní soud navíc v této souvislosti odkazuje na § 75 odst. 3 a 4 zákona o DPH, který – nad rámec směrnice o DPH, která tuto otázku neupravuje – stanoví další podmínky stanovení poměrného nároku na odpočet a rovněž postup plátce daně při jeho určení. Podle § 75 odst. 3 zákona je nárok na odpočet dán v poměrné výši a odpovídá procentuálnímu podílu použití zdanitelných plnění pro ekonomické činnosti. Má se přitom jednat o *skutečný podíl* použití pro ekonomické činnosti, jak stanoví § 75 odst. 4 zákona o DPH. Z § 75 odst. 4 dále vyplývá, že poměrný koeficient má zásadně určit plátce daně. V okamžiku uplatnění odpočtu je možné metodu výpočtu založit rovněž na *kvalifikovaném odhadu* plátce daně. Po skončení příslušného kalendářního roku však plátce daně musí provést porovnání odhadem stanoveného podílu s *podílem skutečným*, který rovněž stanoví podle jím zvolené metody. Plátce daně je přitom zvýhodněn zavedením široké tolerance odchylky odhadem určeného a skutečného podílu použití plnění pro ekonomické činnosti ve výši 10 %.

[62] Plátcí daně tudíž *náleží volba vhodné metody* výpočtu poměrného koeficientu. Uvedené vyplývá z obecné zásady daňového řízení, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat (má břemeno tvrzení), ale také povinnost toto své tvrzení doložit (má i břemeno důkazní). Jak konstatoval NSS např. v rozsudku ze dne 15. 11. 2018, č. j. 9 Afs 427/2017 - 42: „*Uplatňuje-li daňový subjekt nárok na odpočet DPH, je v první řadě na něm, aby v případě, kdy plnění není použito výlučně v rámci jeho ekonomické činnosti, stanovil, v jakém poměru bylo použito ve vztahu k jeho ekonomické a neekonomické činnosti. Metody výpočtu jsou na jeho uvážení a mohou se u jednotlivých přijatých plnění lišit. Správce daně je oprávněn zvolený výpočet korigovat tak, aby skutečně poměru mezi ekonomickými a neekonomickými činnostmi daňového subjektu ve vztahu ke konkrétnímu přijatému plnění co nejvíce odpovídal.*“ Plátce daně má tudíž učinit konkrétní výpočet poměrného nároku a rovněž prokázat jednak vhodnost jím zvolené metody, jednak i údaje a hodnoty, které do výpočtu vstupují. Povinnost stěžovatelky „*nejen tvrdit, v jakém poměru bylo to které přijaté plnění použito v rámci ekonomické činnosti a v jakém poměru k činnosti jiné (což by snad ve velice obecné rovině bylo možno ve Vyjádření nalézt [to je případ rovněž nyní souzené věci – pozn. NSS]), ale též takové tvrzení prokázat*“, již v minulosti ve skutkově obdobné věci dovodil NSS mimo jiné v citovaném rozsudku č. j. 10 Afs 79/2022 - 56.

[63] V souzené věci nemá NSS důvod se od těchto závěrů odchýlit. Jak konstatoval Soudní dvůr v rozsudku *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego*, povinnost plátce daně stanovit z jeho smíšených výdajů podíl, který připadá na ekonomickou činnost, neodporuje zásadě legality daně, pokud plátce daně může určit rozsah nároku na základě vnitrostátního ustanovení odpovídajícího čl. 168 směrnice o DPH. Úprava odpočtu DPH v zákonu o DPH použitelná

pro posuzovaná zdaňovací období měsíců roku 2012 tomuto požadavku dostála. Předvídatelně stanovila právní rámec určování poměrného nároku na odpočet při použití zdanitelných plnění ke smíšeným činnostem. Upravovala *hlavní prvky* daně včetně určení rozsahu nároku na odpočet v § 72 odst. 1 zákona o DPH, respektive poměrného nároku podle § 75 odst. 1 tohoto zákona.

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

[65] Stěžovatelka uvedený právní rámec uplatňování poměrného odpočtu DPH zcela pomíjí. Rovněž pomíjí skutečnost, že vlastní metody výpočtu poměrného koeficientu v daňovém řízení opakovaně na výzvu správce daně předestřela. Daňové orgány se těmito metodami zabývaly. Pokud stěžovatelka tvrdí, že správce daně jí zvolenou metodu neakceptoval a bez dalšího vydal rozhodnutí, jímž stanovil daň, toto tvrzení neodpovídá zjištěnému skutkovému stavu a správnímu spisu.

[66] Nejvyšší správní soud zjistil ze správního spisu, že stěžovatelka podala v roce 2015 dodatečná daňová přiznání na zdaňovací období měsíců leden až květen a prosinec roku 2012, v nichž snížila svoji daňovou povinnost (viz výše bod [41]). Správce daně vyzval stěžovatelku v březnu 2015 k odstranění pochybností týkajících se změny daňové povinnosti. Na základě tohoto postupu vydal platební výměry, v nichž stěžovatelkou provedenou změnu neakceptoval. V průběhu odvolacího řízení správce daně v návaznosti na rozsudek Soudního dvora ve věci *Český rozhlas* stěžovatelku vyzval mj. k tomu, aby prokázala rozsah nároku na odpočet podle § 75 zákona o DPH (přičemž odkázal též na postup podle odst. 4 tohoto ustanovení).

[67] Stěžovatelka v reakci na výzvu ve vyjádření ze dne 13. 10. 2016 uvedla, že požaduje přiznání plného nároku na odpočet, neboť vykonává jednu nedělitelnou ekonomickou činnost, kterou nelze uměle dělit na činnost ekonomickou a „neekonomickou“ (poskytovanou nikoli za úplatu). Nelze tak ani vyčíslit hodnotu plnění použitých pro ekonomickou i neekonomickou činnost. Současně však stěžovatelka jako „teoretickou možnost“ předložila výpočet poměrného nároku založený na podílu přijatých zdanitelných plnění za veřejné televizní vysílání nefinancovaných z televizních poplatků a veškerých přijatých zdanitelných plnění za veřejné televizní vysílání, který činil 14 %.

[68] V reakci na seznámení s výsledky odvolacího řízení stěžovatelka ve vyjádření ze dne 9. 12. 2016 uvedla, že setrvává na stanovisku, podle něhož jí náleží plný nárok na odpočet. Rovněž však předložila výpočet nároku na odpočet daně založený na poměru hodnoty uskutečněných zdanitelných plnění a hodnoty veřejného televizního vysílání dané hodnotou

pokračování

všech přijatých zdanitelných plnění. Poměr činil 16 %. Současně uvedla, že souhlasí s tím, aby správce daně vycházel z údajů v daňových přiznáních, odůvodnil výši přijatých zdanitelných plnění s nárokem na odpočet daně a stanovil ekonomicky odůvodněný koeficient pro úpravu nároku na odpočet.

[69] Konečně v dalším řízení po prvním rušícím rozsudku městského soudu stěžovatelka ve vyjádření k seznámení s výsledky doplněného odvolacího řízení („vyjádření ze dne 19. 1. 2022“) uvedla, že je stále přesvědčena o existenci nároku na odpočet z veškerých přijatých zdanitelných plnění v plné výši. Pro „čistě teoretický“ případ „krácení“ odpočtu by měl dle stěžovatelky být použit poměrný koeficient podle § 75 zákona o DPH ve znění od 1. 7. 2017. Do té doby totiž zákon o DPH snížení nároku na odpočet ve specifické situaci stěžovatelky nijak neupravoval.

[70] Stěžovatelka tak v průběhu daňového řízení *nepředložila* podrobněji zdůvodněnou metodu výpočtu poměrného koeficientu, respektive zdůvodněný *výpočet skutečného podílu* použití zdanitelných plnění pro ekonomickou činnost. Po celou dobu odmítala svůj nárok na odpočet určovat poměrně podle § 75 zákona o DPH. Ve vyjádření ze dne 9. 12. 2016 sice předložila výpočet založený na zlomku, v jehož čitateli uvedla hodnotu, která se zhruba shodovala s hodnotou použitou správcem daně, avšak výpočet podrobněji nezdůvodnila, především neuvedla, jak dospěla k téměř poloviční částce ve jmenovateli zlomku oproti částce uvedené správcem daně. Ve vyjádření ze dne 19. 1. 2022 poukázala na metodu výpočtu podle § 75 zákona o DPH ve znění od 1. 7. 2017. Uvedla, že legitimně očekává stanovení odpočtu metodou zavedenou novelou č. 170/2017 Sb., pokud dřívější znění zákona o DPH žádný způsob určení poměrného odpočtu nestanovilo.

[71] Stěžovatelka tudíž nenaplnila požadavky plynoucí z § 75 odst. 4 zákona o DPH. Neunesla své břemeno důkazní týkající se prokázání poměrného nároku na odpočet. Pokud by bylo možné akceptovat, že skutečný podíl použití přijatého zdanitelného plnění, za něž na vstupu zaplatila DPH, pro své ekonomické činnosti v příslušném roce, alespoň v některém ze svých vyjádření tvrdila, takový podíl neprokázala. Nejvyšší správní soud přitom zohledňuje, že až do vydání rozsudku Soudního dvora ve věci *Český rozhlas* nebyla otázka určení rozsahu nároku na odpočet DPH vyjasněná, a to s ohledem na nejistotu ohledně povahy činnosti v podobě poskytování veřejné služby v oblasti televizního vysílání. Stěžovatelka však měla stanovit a prokázat poměrný nárok na odpočet podle § 75 zákona o DPH nejpozději na výzvu správce daně v průběhu odvolacího řízení, tj. ve vyjádření ze dne 13. 10. 2016.

[72] Vedle § 75 odst. 4 zákona o DPH je navíc ve specifické situaci stěžovatelky relevantní rovněž § 11a zákona o České televizi. Podle tohoto ustanovení má stěžovatelka povinnost v první řadě organizačně oddělit činnosti spočívající v poskytování veřejné služby v oblasti televizního vysílání (§ 2 a 3 zákona) od podnikatelských činností (§ 11 odst. 1 zákona). Stěžovatelku tedy tíží zákonná povinnost upravit svoji vnitřní organizaci tak, aby byly odděleny komerční činnosti od poskytování veřejné služby. Uvedené není nijak neobvyklý nebo neproveditelný požadavek. Ze zahraničí jsou známy i příklady, kdy provozovatel obdobné veřejné služby televizního vysílání vyhradil provozování komerčních činností dceřinné právnické osobě (například BBC ve Spojeném království, jejíž komerční služby provozují společnosti BBC Studios a BBC Studioworks).

[73] Vedle toho má stěžovatelka podle zákona o České televizi odděleně účtovat o nákladech a výnosech souvisejících s ekonomickými, respektive neekonomickými činnostmi. Podle § 11a odst. 2 zákona o České televizi je stěžovatelka povinna stanovit metody rozlišování nákladů a výnosů a jejich přiřazování k činnostem podle § 2 a 3 nebo podle § 11 odst. 1 vnitřním předpisem – Účetními standardy České televize.

[74] V případě organizačního oddělení ekonomických a neekonomických činností, jak vyžaduje citovaný zákon o České televizi, by otázka poměrného určení nároku na odpočet, stejně jako projednávaná věc, vlastně neměla vyvstat. Skrze oddělenou organizační strukturu by existovala zřetelná vazba přijatých zdanitelných plnění na vstupu ke zdanitelným plněním poskytovaným v rámci ekonomické činnosti na výstupu. Ve vztahu k organizačně odlišeným nákladům na poskytování veřejné služby v oblasti televizního vysílání by stěžovatelce nárok na odpočet DPH vůbec nenáležel, neboť uvedené náklady by byly použity ryze k poskytování dani nepodléhající činnosti.

[75] Stěžovatelka konečně má ve svých Účetních standardech sama stanovit metody rozlišování nákladů a výnosů a jejich přiřazování k jejím ekonomickým i neekonomickým činnostem, a v souladu s těmito metodami o nich také účtovat. Ustanovení § 11a, které uvedenou povinnost stanoví, přitom bylo do zákona o České televizi vloženo zákonem č. 82/2005 Sb. s účinností od 1. 4. 2005. Nehledě na rozsudek Soudního dvora ve věci *Český rozhlas* a otázku uplatňování nároku na odpočet DPH tak stěžovatelka již od roku 2005 měla odděleně účtovat o nákladech na veřejnou službu v oblasti televizního vysílání a na její podnikatelskou činnost, a vazbu jednotlivých nákladů na tyto typy činností určovat podle metod zakotvených ve svých účetních standardech. Stěžovatelka tak již dlouho před vyjasněním otázky povahy veřejné služby v oblasti televizního vysílání poskytované za televizní poplatky měla disponovat vlastními kritérii *pro určení skutečného podílu* použití přijatého zdanitelného plnění pro svoji ekonomickou činnost, za kterou je v souladu s rozsudkem Soudního dvora *Český rozhlas* možno považovat pouze činnost podnikatelskou ve smyslu § 11 odst. 1 zákona o České televizi. Prokázat poměrný nárok na odpočet v návaznosti na uvedený rozsudek tak stěžovatelka mohla při dodržení povinností plynoucích ze zákona o České televizi prostým předložením svého účetnictví.

[76] Nejvyšší správní soud proto v rovině procesní uzavírá, že stěžovatelka v první řadě po celou dobu daňového řízení trvala na přiznání *plného nároku* na odpočet, a to v zásadě bez ohledu na rozhodnutí Soudního dvora ve věci *Český rozhlas*. Vedle toho předložila několik verzí výpočtu poměrného koeficientu, aniž však tyto výpočty včetně hodnot, s nimiž operovaly, podrobněji zdůvodnila. Konkrétní, tj. odůvodněnou metodu výpočtu poměrného koeficientu v souladu s § 75 odst. 4 zákona o DPH tudíž v průběhu daňového řízení nepředložila, ačkoli podle zákona o České televizi má ve svém účetnictví disponovat metodami pro rozlišování nákladů a výnosů a jejich přiřazování k neekonomické činnosti (veřejnoprávní televizní vysílání) a k ekonomické činnosti (podnikání).

[77] Daňové orgány proto správně přistoupily ke stanovení nároku na odpočet vlastní metodou. Stěžovatelka ostatně v průběhu daňového řízení sama vyjádřila souhlas s určením poměrného nároku na odpočet ze strany daňových orgánů. Jak vyplývá z konstantní judikatury NSS, správce daně může v rámci korekce tvrzení daňového subjektu

pokračování

určit nárok na odpočet pomocí jiné metody založené na vhodném kritériu, pokud daňový subjekt zvolil kritérium nevhodné (viz např. citované rozsudky č. j. 5 Afs 124/2014 - 178 a č. j. 8 Afs 280/2023 - 72). Současně z ustálené judikatury NSS k typově obdobným případům stěžovatelky vyplývá, že pokud stěžovatelka odůvodněnou metodu výpočtu poměrného koeficientu nepředloží, a neprokáže tak jí tvrzený poměrný nárok na odpočet, daňové orgány mohou vycházet z dostupných údajů a stanovit poměrný nárok vlastní metodou (např. citované rozsudky 4 Afs 130/2021 - 59, č. j. 4 Afs 355/2018 - 55 a č. j. 10 Afs 79/2022 - 56).

[78] Žalovaný se způsoby výpočtu poměrného nároku na odpočet, a to včetně těch předložených stěžovatelkou, podrobně zabýval v žalobou napadených rozhodnutích (body 5 až 14 a zejména body 36 až 53). Nad rámec metod navrhaných stěžovatelkou uvažoval vedle výnosové metody i metodu založenou na vysílacím času, kdy mj. pomocí výnosů z reklamy a stanovení maximální časové dotace pro vysílání reklamy zjištěné z výroční zprávy určil, že ekonomická činnost připadá na 3 % vysílacího času. Konstatoval však, že veškerá podnikatelská činnost stěžovatelky se nepromítá pouze ve vysílacím čase. I z tohoto důvodu se přiklonil k výnosové metodě, *kteřá byla pro stěžovatelku příznivější*.

[79] Žalovaný zdůvodnil korekci metody předestřené stěžovatelkou ve vyjádření ze dne 9. 12. 2016. Konstatoval, že hodnota v čitateli zlomku (výnosy za uskutečněná zdanitelná plnění) uvedená stěžovatelkou ve vyjádření ze dne 9. 12. 2016 se v zásadě shodovala s hodnotou zjištěnou správcem z výroční zprávy stěžovatelky za rok 2012, proto nebyl důvod volbu této hodnoty zpochybňovat (žalovanému lze sice vytýkat, že ve výpočtu poté vyšel z hodnoty zjištěné z výroční zprávy, vzhledem k minimální odchylce však tento rozdíl neměl vliv na zjištěný 8% podíl). Částka ve jmenovateli uvedená stěžovatelkou 3 116 907 292 Kč (hodnota veřejného televizního vysílání daná hodnotou všech přijatých zdanitelných plnění) se však lišila od hodnoty zjištěné správcem daně z výroční zprávy 6 049 203 000 Kč, která odpovídala čerpání z fondu televizních poplatků. Stěžovatelka jí uvedenou částku ve jmenovateli zlomku blíže neodůvodnila.

[80] NSS sice v tomto ohledu není zřejmé, proč žalovaný nevycházel z hodnoty celkových výnosů stěžovatelky 6 636 203 000 Kč, která odráží jak ekonomickou činnost, tak činnost neekonomickou, kterou jediné mohou podle zákona o České televizi financovat televizní poplatky. Výnosová metoda by totiž měla být založena na podílu *výnosů z ekonomické činnosti* (tj. výnosů z podnikání stěžovatelky) a *výnosů za veškerou stěžovatelkou provozovanou činnost*. Jelikož však tímto postupem žalovaný dospěl k závěru příznivějšímu pro stěžovatelku, NSS tuto nelogičnost – vázán kasačními námitkami – v projednávané věci dále nehodnotil.

[81] Je poté pravdou, že stěžovatelka ve vyjádření ze dne 19. 1. 2022 navrhla výpočet poměrného koeficientu založený na úpravě zákona o DPH ve znění od 1. 7. 2017. Učinila tak ovšem až v dalším řízení po prvním rušícím rozsudku. V něm však městský soud nezavázal žalovaného, aby znovu posoudil otázku zákonnosti metody výpočtu poměrného koeficientu. Postup určení poměrného nároku na odpočet městský soud považoval „za racionální a logický“, žalovaný jej „vyjádřil zcela konkrétně, určitě a srozumitelně v souladu s principem neutrality daně z přidané hodnoty vyplývajícím z ustanovení § 72 a následujících ZDPH.“ Městský soud zrušil rozhodnutí žalovaného pouze z důvodu chybného

zaokrouhlení poměrného koeficientu na celá procenta dolů, v rozporu s § 75 odst. 3 zákona o DPH. Nebylo proto povinností žalovaného, aby se v dalším řízení podrobně zabýval novou metodou výpočtu poměrného koeficientu navrženou stěžovatelkou. To platí obzvláště za situace, kdy stěžovatelka tuto metodu stále prezentovala jako ryze teoretickou možnost, neboť sama trvala na tom, že jí náleží nárok na odpočet DPH v plné výši.

[82] Pokud tedy stěžovatelka v kasační stížnosti argumentuje, že žalovaný jednostranně odmítl jí navrhovanou metodu výpočtu poměrného koeficientu, a sice metodu založenou na úpravě § 75 zákona o DPH ve znění od 1. 7. 2017, pomíjí či záměrně zkresluje celý výše uvedený kontext věci a průběh daňového řízení. Stěžovatelka měla několik příležitostí zvolit ekonomicky odůvodněnou metodu výpočtu poměrného koeficientu tak, aby tato metoda odrážela skutečný podíl použití přijatého zdanitelného plnění na vstupu pro ekonomické činnosti. Stěžovatelkou původně předkládaná metoda – prezentovaná jako pouze teoretická alternativa pro případ neuznání plného nároku na odpočet – byla založena obdobně jako metoda nakonec použitá žalovaným na výnosech vyjadřujících hodnotu ekonomické a neekonomické činnosti pro účely stanovení vzájemného poměru těchto činností, a s výpočtem žalovaného se až na hodnotu celkové činnosti stěžovatelky shodovala. Stěžovatelce nic nebránilo předložit již v roce 2016 podrobně odůvodněnou alternativní metodu výpočtu poměrného koeficientu. Stejně tak stěžovatelce nic nebránilo v tom konkrétně reagovat na metodu výpočtu (a na rozdíly v jednotlivých hodnotách) zvolenou daňovými orgány, s níž byla opakovaně seznámena, a tím dosáhnout spolupráce s daňovými orgány, jíž se stěžovatelka dovolává v kasační stížnosti. Bylo vlastním rozhodnutím stěžovatelky zvolit strategii uplatňování plného nároku na odpočet a vedle toho – vlastně okrajově a hypoteticky – prezentovat bez bližšího zdůvodnění a rozvedení výpočtu postupně stále jiné metody.

[83] Lze uzavřít, že v rámci prvního okruhu námitek NSS nedospěl k závěru, že by daňové orgány v rozporu se zásadou legality daně jednostranně stanovily daň, aniž by stěžovatelce umožnily volbu metody výpočtu poměrného koeficientu, respektive aniž by měla stěžovatelka předem k dispozici kritéria pro určení své daňové povinnosti. Daňové orgány stěžovatelku opakovaně vyzvaly ke stanovení poměrného koeficientu. V průběhu daňového řízení stěžovatelku seznamovaly se svým právním názorem týkajícím se mimo jiné stěžovatelkou (byť kuse) prezentovaných metod výpočtu, na což stěžovatelka měla příležitost reagovat. Až do prvního rušícího rozsudku stěžovatelka akceptovala princip výnosové metody určení poměrného koeficientu. Sama také vyjádřila souhlas s určením poměrného nároku na odpočet správcem daně. NSS proto neshledal porušení zásady legality daně, ani zásady spolupráce podle § 6 odst. 2 daňového řádu ze strany daňových orgánů.

b) Výnosová metoda stanovení poměrného koeficientu

[84] Další okruh námitek stěžovatelky se týká výnosové metody. Stěžovatelka nejprve namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pramenící z tvrzení, že městský soud nedostatečně vypořádal příslušné žalobní body.

[85] Stěžovatelka však pomíjí, že městský soud napadeným rozsudkem v projednávané věci rozhodoval již podruhé. V prvním rušícím rozsudku se zabýval použitelností, respektive zákonností výnosové metody. V tomto ohledu žádné pochybení žalovaného neshledal.

pokračování

Ke zrušení rozhodnutí žalovaného přistoupil z důvodu chybného zaokrouhlení poměrného koeficientu zjištěného výnosovou metodou. Výnosovou metodu jako takovou aproboval. V dalším řízení byl žalovaný vázán právním názorem vysloveným v prvním rušícím rozsudku, jímž městský soud uložil žalovanému provést správné zaokrouhlení poměrného koeficientu.

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

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

[88] Vypořádání žalobních námitek stěžovatelky spočívající v odkazu na předchozí judikaturu správních soudů by bylo postačující i v situaci, pokud by se jednalo o námitky přípustné v řízení o žalobě proti novému rozhodnutí. Konstantní judikatura NSS váže krajské soudy. Nejedná se sice o závaznost *formální* v tom smyslu, že by soud nižšího stupně nemohl za žádných okolností předestřít odlišný odůvodněný právní názor (srov. např. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 4. 5. 2010, č. j. 4 Ads 77/2007 - 91). Pakliže se však soud nižšího stupně nehodlá od konstantní judikatury vrcholného soudu odchýlit, postačí na tuto judikaturu odkázat, pochopitelně s vysvětlením, proč její závěry dopadají na posuzovaný skutkový stav. Jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 26. 9. 2024, č. j. 10 As 158/2024 - 45, „*[v]ypořádání se s každým žalobním bodem krajským soudem [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] nemusí spočívat v použití sofistických interpretačních metod a doktrinárních závěrů, nýbrž i v odkazu na kogentní znění zákona nebo na prejudikaturu s konstatováním, že není důvod se od ní jakkoliv odchýlovat.*“ Rovněž v tomto ohledu městský soud nijak nepochybil.

[89] Skutečnost, že v řízení o žalobě proti novému rozhodnutí žalovaného nelze znovu přezkoumávat již dříve posouzené otázky, nevylučuje možnost žalobce brojit v *kasačním řízení* proti závaznému právnímu názoru vyslovenému v předchozím zrušujícím rozsudku

krajského soudu (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 1. 7. 2015, č. j. 5 Afs 91/2012 - 41). Jedná se o výjimku logickou, která má zaručit rovnost zbraní a stejný přístup ke kasačnímu soudu pro všechny účastníky řízení.

[90] Nejvyšší správní soud se proto v projednávané věci zabýval námitkami stěžovatelky proti samotné zákonnosti výnosové metody.

[91] Stěžovatelka namítá „nepoužitelnost“ výnosové metody pro výpočet poměrného koeficientu. Tato metoda má být neslučitelná se základními podmínkami vzniku poměrného nároku na odpočet stanovenými § 75 odst. 1 zákona o DPH a opakovaně vyloženými mimo jiné v judikatuře Soudního dvora. Pro výpočet poměrného nároku na odpočet DPH je dle stěžovatelky relevantní pouze účel použití přijatých zdanitelných plnění, nikoli způsob financování zdanitelných plnění na vstupu.

[92] K tomu je třeba nejprve uvést, že judikatura Nejvyššího správního soudu výnosovou metodu shledala obecně vhodnou pro určení poměrného koeficientu. V citovaném rozsudku č. j. 2 Afs 170/2019 - 47 Nejvyšší správní soud posuzoval skutkově obdobnou situaci projednávané věci. K argumentu stěžovatelky, že poměrné snížení odpočtu na DPH je nutno uplatnit podle účelu použití zdanitelných plnění, ne podle výnosů, NSS uvedl, že stanovení výpočtové metody žalovaným se odvíjí od předložených, zjištěných a dostupných informací o činnosti stěžovatelky. Výnosová metoda zvolená žalovaným není jediným a paušálně správným způsobem výpočtu, avšak má „*ve svém jádru logickou a zcela legitimní úvahu v návaznosti na to, jaké podklady měl žalovaný k dispozici*“. Skutkově obdobnou věcí, v níž žalobce (Český rozhlas) rovněž namítal nepoužitelnost výnosové metody, se NSS zabýval v citovaném rozsudku č. j. 4 Afs 355/2018 - 55. S poukazem na rozsudky Soudního dvora ve věcech *Securenta* a *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego* uvedl, že výnosovou metodu již NSS aproboval v citovaném rozsudku č. j. 4 Afs 130/2021-59. V tomto posledně uvedeném rozsudku se NSS výnosovou metodou zabýval v bodech [49] až [57], na které kasační soud v navazujících rozhodnutích obecně často odkazuje. Je však pravdou, že primárně se NSS v dané věci zabýval otázkou, zda žalovaný dostatečně odůvodnil výpočet poměrného koeficientu. NSS zde konstatoval, že „*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 [žalovaný] za to, že tento poměr stanovil sám žalobce ve výroční zprávě*.“ Dále uvedl, že zdůvodnění výpočtu použitého daňovými orgány je logické a srozumitelné, s ohledem na absenci součinnosti daňového subjektu také dostatečné. Konečně v citovaném rozsudku č. j. 10 Afs 79/2022 - 56 NSS dovedl, že výnosová metoda „*bude vždy přiléhavá a použitelná v obdobných situacích sporu o výpočet nároku na odpočet daně u provozovatelů veřejnoprávního vysílání, pokud jeho provozovatelé neprokáží jinou možnost stanovení poměrného koeficientu pro účely spolehlivého výpočtu nároku na odpočet daně*.“

[93] Z uvedených rozhodnutí i z další judikatury citované např. výše v bodu [56] implicitně vyplývá, že NSS považuje výnosovou metodu za souladnou s podmínkami určení poměrného nároku na odpočet (§ 72 odst. 1 a § 75 odst. 1 a 3 zákona o DPH), respektive za souladnou se závěry judikatury Soudního dvora, zejména s rozsudky ve věcech *Securenta*

pokračování

a *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego*, na něž také NSS v souvislosti s posouzením výnosové metody opakovaně odkazoval.

[94] Nejvyšší správní soud nicméně připouští, že v uvedených rozhodnutích podrobněji výnosovou metodu nepřezkoumal z věcných hledisek. Podrobněji neanalyzoval podstatu výnosové metody a to, do jaké míry lze podíl použití zdanitelných plnění pro ekonomické činnosti určovat pomocí srovnání výnosů za ekonomickou a neekonomickou činnost. NSS se proto dále podrobněji zaměří na podstatu výnosové metody a její soulad s principy DPH, a to ve světle judikatury Soudního dvora.

[95] Základní podmínkou přiznání nároku na odpočet DPH zaplacené na vstupu je použití přijatých zdanitelných plnění v rámci ekonomické činnosti pro účely poskytování plnění, která jsou předmětem DPH (tedy obecně zdanitelných plnění nebo plnění osvobozených od DPH s nárokem na odpočet). Proto pochopitelně vždy rozhoduje účel použití dotčených přijatých zdanitelných plnění, resp. jejich *skutečné použití k uvedenému účelu*. Výnosová metoda proto musí určovat rozsah či poměr, v němž jsou zdanitelná plnění sloužící jak k činnostem podléhajícím DPH (k plněním s nárokem na odpočet), tak k činnostem k dani nepodléhajícím (k činnostem, za které odpočet DPH nenáleží) použita k jednomu či druhému účelu. Jedná se přitom o situaci, kdy není zřejmá vazba přijatého zdanitelného plnění pouze s činností dani podléhající, resp. není jasný přesný rozsah této vazby na plnění podléhající dani. Přijatá zdanitelná plnění jsou v celkové činnosti daňového subjektu „smíšená“. Jsou využívána současně jak v rámci činností dani podléhajících, tak i činností dani nepodléhajících.

[96] Metoda výpočtu poměrného koeficientu musí určit poměr, v jakém lze zdanitelná plnění užívaná ke smíšené činnosti „vztáhnout“ k účelům podléhajícím dani. Obecně určit skutečný podíl použití zdanitelných plnění k ekonomickým účelům je obtížné. Z povahy věci – s ohledem na řečené v předchozím bodu – tento podíl nelze určit na základě provázanosti zdanitelného plnění na vstupu se zdanitelným plněním na výstupu, pokud nedojde již k výše zmiňovanému plnému organizačnímu oddělení jednotlivých složek. Je proto nutné hledat vhodné kritérium pro toto rozlišení. Příkladem mohou být náklady stěžovatelky na výrobu pořadu, jehož hlavní složkou je poskytnutí veřejné služby v oblasti televizního vysílání, ale v němž je rovněž dílčím způsobem přítomen komerční aspekt – takovým pořadem je například sportovní přenos s reklamou. Sportovní přenos vysílaný stěžovatelkou je veřejnou službou, reklama je služba poskytovaná stěžovatelkou podnikateli, který za tuto službu stěžovatelce platí cenu. Stěží lze v takovém případě poměr neekonomického (veřejná služba) a ekonomického (podnikatelská činnost – poskytnutí reklamy) aspektu pořadu vyčíslit například zohledněním vysílacího času, pokud je reklama realizována stěžovatelkou uváděným příkladem umístění lahve s logem podnikatele na stolku moderátora sportovního přenosu. Zde se komerční služba uskutečňuje současně a po celou dobu poskytování veřejné služby.

[97] Metoda určení poměrného koeficientu musí být zároveň prakticky proveditelná. Nejvyšší správní soud si nedokáže představit, že by stěžovatelka za účelem stanovení co možná nejpřesnějšího rozsahu nároku na odpočet v každém jednotlivém pořadu, potažmo u jiných forem její činnosti v oblasti televizního vysílání, určovala podíl přítomnosti komerční služby pomocí vysílacího času ve spojení s jinými kritérii reflektujícími specifika

povahy její činnosti nastíněná v přechozím bodu. Nelze navíc opomenout celkovou provázanost jednoho aspektu činnosti s druhým: i „neekonomický“, tedy čistě „veřejnoprávní“ pořad vysílaný a vysoce sledovaný v určitém čase bude mít pochopitelně dopad do výše příjmů za podnikatelskou činnost v podobě poskytované reklamy. NSS se proto ztotožňuje i s žalovaným uváděnými důvody v žalobou napadených rozhodnutích, proč metoda založená na podílu vysílacího času není pro stanovení poměrného nároku na odpočet vhodná (viz bod 41 žalobou napadených rozhodnutí).

[98] Nejvyšší správní soud proto v tomto ohledu shledává přílehlavou argumentaci generálního advokáta Szpunara ve stanovisku ze dne 25. 3. 2021 ve věci *Balgarska nacionalna televizija*, který v bodech 58 a 59 uvedl: „Pokud jde o náklady na pořízení zboží nebo služeb, které nejsou přímo použity pro účely zdaněných plnění, jako je tomu v případě bezplatně vysílaných pořadů, které mají pouze nepřímou souvislost s poskytováním služeb vysílání placených obchodních sdělení[...] – lze tohoto cíle dosáhnout dvěma způsoby. První způsob spočívá v přísném rozdělení určitých příjmů ze zdaněných činností na pořízení určitého zboží nebo služeb za účelem vysílání bezplatných pořadů, například získání práv k vysílání filmu nebo přenosu sportovních soutěží. Jak však správně tvrdí daňové orgány ve věci v původním řízení, znamená to vedení odděleného účetnictví umožňujícího takové provázání příjmů s výdaji. (...) Druhým způsobem je výpočet podílu, v jakém je činnost veřejnoprávního subjektu vysílání financována z dotací ze státního rozpočtu (nebo z koncesionářských poplatků) a v jakém z příjmů pocházejících ze zdanitelných plnění. Tento druhý údaj po odečtení případných příjmů pocházejících z plnění osvobozených od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. q) směrnice 2006/112 bude odrážet podíl činností obchodní povahy veřejnoprávního subjektu vysílání na všech jeho činnostech. V takovém rozsahu bude následně možné přiřadit náklady vynaložené veřejnoprávním subjektem vysílání k těmto činnostem, aniž by bylo nutné striktně přiřazovat jednotlivé nákladové položky k činnostem obchodní povahy nebo k činnostem prováděným ve veřejném zájmu[...].“

[99] Daňové orgány pro výpočet poměrného nároku na odpočet zvolily právě druhou z uvedených metod (ostatně oddělené účetnictví, jak bylo řečeno výše, stěžovatelka nepředložila). Tato tzv. výnosová metoda spočívá v určení poměrného koeficientu pomocí poměru výnosů z podnikatelské činnosti stěžovatelky ku celkovým výnosům stěžovatelky za rok 2012. Stěžovatelka má pravdu v tom, že tato metoda operuje s výnosy, tj. se zdroji financování zdanitelných plnění na vstupu. Důsledkem této metody však není, jak se mylně domnívá stěžovatelka, vyloučení nároku na odpočet v důsledku financování vstupních nákladů z veřejných prostředků v rozporu s konstatováním Soudního dvora v bodu 52 rozsudku *Balgarska Nacionalna Televizia*. Stěžovatelka pomíjí, k čemu zohlednění výnosů v této metodě slouží: k určení *podílu hodnoty ekonomické činnosti* na celkové činnosti stěžovatelky. Výnosová metoda určuje tento podíl pomocí ekonomické hodnoty ekonomické a celkové (ekonomické a neekonomické) činnosti. Tuto hodnotu stanovuje pomocí výnosů, a sice jednak výnosů za podnikatelskou činnost (přijatých plateb od odběratelů stěžovatelky za jí poskytovaná zdanitelná plnění – zboží a služby, např. reklamu), jednak výnosů, respektive zdrojů v podobě televizních poplatků. Výnosová metoda zachovává základní pravidlo, že poměrný nárok na odpočet je dán v rozsahu použití zdanitelných plnění *pro účely ekonomické činnosti*. Tento rozsah odpovídá podílu ekonomické činnosti na celkové činnosti, jenž je zjištěn pomocí výnosů.

pokračování

[100] Výnosová metoda tak určuje podíl ekonomické činnosti na celkové smíšené činnosti plátce daně. Vychází z předpokladu, že veškerá přijatá zdanitelná plnění jsou k ekonomické činnosti použita právě v tomto poměru. Jinými slovy: pokud stěžovatelka vykonává smíšenou činnost ($X + Y$), je třeba stanovit poměr ekonomické činnosti (X) vůči činnosti neekonomické (Y), respektive vůči celkové činnosti ($X + Y$). Výnosová metoda tento poměr určuje pomocí ekonomické hodnoty zjištěné z výnosů za X , respektive za Y . Zdanitelná plnění jsou poté k ekonomické činnosti používána v poměru $X : (X + Y)$. V případě stěžovatelky tento poměr činí – po převedení na procenta – 8 % (po zaokrouhlení na celá procenta nahoru). V tomto poměru stěžovatelka používá přijatá zdanitelná plnění pro účely ekonomické činnosti, tedy v tomto poměru stěžovatelce náleží odpočet DPH zaplacené na vstupu. V případě určení poměrného nároku na odpočet výnosovou metodou proto stále platí, že nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu je dán pouze v případě použití přijatých zdanitelných plnění *pro ekonomickou činnost*, tj. *pro účely uskutečňování činností podléhajících DPH s nárokem na odpočet*.

[101] Pro zpochybnění použitelnosti výnosové metody tedy nestačí poukazovat na skutečnost, že operuje s výnosy, tj. se zdroji financování. Ostatně jak konstatoval Soudní dvůr ve výše citovaném rozsudku ve věci *Securenta*, bod 38, členské státy mohou *uplatnit klíč rozdělení podle povahy investic nebo klíč rozdělení podle povahy plnění nebo i jakýkoliv jiný vhodný klíč*. Výnosovou metodu lze zpochybnit pouze argumentem, že poměr vstupních výdajů (nákladů) připadající na ekonomickou činnost *neodpovídá* reálnému podílu ekonomické činnosti na celkové činnosti plátce, který je zjištěn srovnáním ekonomické hodnoty ekonomické činnosti a celkové činnosti pomocí výnosů za tyto činnosti.

[102] Výnosová metoda zajiště vychází z jistého zjednodušení: rozsah použití přijatých zdanitelných plnění pro ekonomické činnosti ztotožňuje s poměrem ekonomické hodnoty (výnosů z) ekonomické činnosti vůči hodnotě (výnosům z) celkové činnosti. Výše výnosů za jednotlivé druhy činností, tedy ekonomická hodnota těchto činností, nemusí plně korespondovat například s časovou či materiální náročností dosažení téže jednotky výnosu za jeden, nebo druhý druh činnosti. Jinak řečeno náklady na dosažení téže jednotky výnosu mohou být v případě neekonomické činnosti vyšší než na dosažení jednotky výnosu u ekonomické činnosti. Pokud stěžovatelka například v rámci své neekonomické činnosti vyrobí veřejnoprávní pořad, poměr nákladů na výrobu takového pořadu oproti výnosům v podobě televizních poplatků, které stěžovatelka k financování těchto nákladů obdrží, může být vyšší než poměr nákladů na jednotku výnosu za poskytnutí úplatné licence k takovému pořadu zahraničnímu subjektu. V takovém případě by při použití výnosové metody přijatá zdanitelná plnění sloužila k uskutečňování neekonomické činnosti ve větším než skutečně zjištěném poměru.

[103] Náklady na výrobu veřejnoprávního pořadu totiž nelze považovat za náklady přímo se vztahující k podnikatelské činnosti stěžovatelky. Výroba takových pořadů je součástí poskytování veřejné služby v oblasti televizního vysílání, kterou stěžovatelka povinně poskytuje na základě zákona o České televizi. Ostatně pokud je výroba veřejnoprávního pořadu financována televizními poplatky, zákon o České televizi v § 11 odst. 2 zakazuje z tohoto zdroje financovat rovněž podnikatelskou činnost podle § 11 odst. 1 zákona. Na straně druhé však, jak uvedl i generální advokát Szpunar v bodu 46 citovaného stanoviska ve věci *Balgarska nacionalna televizija*, „*příjmy z vysílání [obchodních] sdělení neslouží pouze*

k pokrytí nákladů na toto vysílání [obchodních sdělení], které jsou ostatně minimální ve vztahu ke všem nákladům na provoz subjektů televizního a rozhlasového vysílání.“

[104] Stěžovatelka se v kasační stížnosti dále snaží zpochybnit poměr nákladů připadajících na ekonomickou činnost zjištěný podle výnosové metody právě argumentem, že nárok na odpočet je dán i u DPH placené v souvislosti s náklady bezúplatné – neekonomické – činnosti, pokud je taková činnost způsobila ovlivnit cenu služeb poskytovaných za úplat. Přinejmenším náklady na výrobu veřejnoprávních pořadů, do nichž stěžovatelka zařazuje obchodní sdělení, podle stěžovatelky ovlivňují dosažení a výši úplat za jí poskytovaná zdanitelná plnění. Stěžovatelka se v tomto ohledu odvolává především na rozsudek Soudního dvora *Baštová*.

[105] Je pravdou, že Soudní dvůr v minulosti dovodil nárok na odpočet DPH, která zatížila pořízení zboží nebo služeb na vstupu, i v případech, kdy náklady vynaložené na takové pořízení jsou součástí režijních výdajů a jako takové tvoří součást prvků spoluurčujících cenu plnění zdanitelných na výstupu. Takové náklady mají totiž přímou a bezprostřední souvislost s celkovou ekonomickou činností osoby povinné k dani (srov. rozsudky ze dne 8. 6. 2000, *Midland Bank*, C-98/98, body 23 a 31, či ze dne 8. 2. 2007, *Investrand*, C-435/05, bod 24). Uvedenou souvislost je třeba určovat podle objektivního obsahu plnění. Součástí objektivního obsahu je však i výlučný důvod takového plnění. Pokud plnění *nebylo uskutečněno pro účely zdanitelných činností osoby povinné k dani, nemůže být toto plnění považováno za plnění, jež má přímou a bezprostřední souvislost s ekonomickými činnostmi* ve smyslu judikatury Soudního dvora, i kdyby bylo toto plnění s ohledem na svůj objektivní obsah zdanitelné DPH (rozsudek ze dne 21. 2. 2013, *Becker*, C-104/12, bod 29).

[106] Především však Soudní dvůr v citovaném rozsudku *Investrand* uvedl, že náklady nemají přímou a bezprostřední souvislost s ekonomickými činnostmi, pokud nejsou těmito činnostmi výlučně zapříčiněny (bod 33). O případy nákladů, z nichž lze odečíst DPH, uvedené v bodu [105] se jedná pouze tehdy, pokud by tyto náklady nevznikly, kdyby plátce daně nevykonával ekonomickou činnost podléhající DPH. Jak konstatoval Soudní dvůr v bodu 25 rozsudku *Becker* s odkazem na rozsudek *Investrand*, „*vzhledem k tomu, že provádění zdanitelné činnosti nepřestavuje výlučný důvod vynaložení určitých výdajů a nákladů, nelze u těchto výdajů a nákladů mít za to, že mají s touto činností přímou a bezprostřední souvislost.*“

[107] Náklady na výrobu veřejnoprávních pořadů, respektive obecně na poskytování veřejné služby v oblasti televizního vysílání, nemají zřetelnou souvislost s ekonomickými činnostmi stěžovatelky. Jde o náklady vynaložené na poskytování veřejné služby v oblasti televizního vysílání, kterou je stěžovatelka povinna poskytovat ze zákona. Uvedené náklady by tak jako tak vznikly, i pokud by stěžovatelka nevykonávala podnikatelskou činnost. Podnikání podle § 11 odst. 1 zákona o České televizi, je *pouze vedlejší činností* stěžovatelky. Z tohoto ustanovení vyplývá, že jde o činnost vázanou na hlavní činnost stěžovatelky podle § 2 a § 3 tohoto zákona. Stěžovatelka neprovádí žádnou podnikatelskou činnost nesouvisející s veřejnou službou v oblasti televizního vysílání. Náklady vynaložené na neekonomickou činnost stěžovatelky tak s její ekonomickou činností souvisejí pouze odvozeně. DPH zaplacenou v souvislosti s těmito náklady proto nelze odečíst v plném rozsahu, čehož se zřejmě domáhá stěžovatelka. Opačný závěr by ostatně popíral shora

pokračování

citované rozsudky Soudního dvora ve věci *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego* a NSS v rozsudku ve věci č. j. 5 Afs 124/2014 - 178.

[108] Uvedeným přitom NSS nezpochybňuje, že náklady na neekonomickou činnost se, byť nepřímo (nikoli primárně) a pouze poměrně, vztahují též k ekonomické činnosti stěžovatelky. To je ostatně důvodem, proč lze vůbec uvažovat o jakémkoli poměrném nároku na odpočet v projednávané věci. Pokud by nebylo přijato, že náklady na poskytování veřejné služby televizního vysílání souvisejí také s podnikáním stěžovatelky, DPH odvedená v rámci těchto nákladů *by vůbec nebyla odpočitatelná*. Stěžovatelka by DPH odvedenou za zdanitelná plnění použítá pro účely veřejnoprávního vysílání v takovém případě nemohla nárokovat zpět ani zčásti (poměrně).

[109] NSS proto shrnuje, že za prvé, pokud jde o *princip* výnosové metody, předpoklad, že rozsah použití přijatých zdanitelných plnění pro ekonomické činnosti odpovídá poměru ekonomické hodnoty (výnosů z) ekonomické činnosti vůči hodnotě (výnosům z) celkové činnosti, je dle názoru NSS akceptovatelným zjednodušením. Naprosté přesnosti lze stěží docílit jakoukoli metodou výpočtu, natož má-li být taková metoda rovněž prakticky použitelná. Stěžovatelka ostatně sama žádnou použitelnou metodu výpočtu poměrného koeficientu nenabídla. Jak již bylo řečeno, po většinu daňového řízení s výnosovou metodou souhlasila. Za druhé, výnosová metoda zvolená žalovaným je s ohledem na řečené v bodech [102] a [108] obecně spíše příznivější pro stěžovatelku. Za třetí, výnosová metoda je s ohledem na způsob financování neekonomické činnosti tím spíše použitelná v případě stěžovatelky a jiných veřejnoprávních provozovatelů veřejné služby programového vysílání (provozované na základě zákona a financované zákonem stanovenými poplatky zatěžujícími držitele přijímačů). Princip výnosové metody tak rozhodně právní úpravě, a to ani ve světle závěrů judikatury Soudního dvora, neodporuje.

[110] Pokud jde o samotné *prvky* výnosové metody, Nejvyšší správní soud předně nepovažuje za problematické stanovit podíl ekonomické (a neekonomické) činnosti na celkové činnosti vykonávané stěžovatelkou pomocí výnosů za tyto činnosti, tj. poměrem jejich ekonomické hodnoty. Hospodářská hodnota se ve vnitropodnikové ekonomice běžně vyjadřuje peněžním ekvivalentem odpovídajícím ceně hodnoceného statku. Určení ekonomické hodnoty pomocí výnosu je pochopitelně použitelné primárně v situaci, kdy se ve výši ceny za poskytované plnění promítají tržní mechanismy. Výnosy ve formě přijatých úplat za poskytnutá plnění tak adekvátně odráží hodnotu podnikatelské, tj. ekonomické činnosti poskytované stěžovatelkou. Výše televizních poplatků financujících poskytování veřejné služby v oblasti televizního vysílání je naproti tomu stanovena zákonem. Nelze je tudíž považovat za „cenu“ poskytované služby, což ostatně zdůraznil Soudní dvůr v rozsudku *Český rozhlas*. Přesto se však o „výnosy“ svého druhu jedná – ostatně co by to také bylo jiného. Hodnota čerpání televizních poplatků může být přinejmenším vnímána jako ekonomická hodnota činnosti v podobě poskytování veřejné služby televizního vysílání.

[111] Je tomu tak v první řadě z důvodu zákonného sepětí televizních poplatků s poskytováním této služby, neboť televizní poplatky mohou financovat pouze tuto neekonomickou činnost. Financování podnikatelské činnosti stěžovatelky televizními poplatky je s ohledem na § 11 odst. 2 zákona o České televizi zakázáno. Dále, provozování

veřejné služby v oblasti televizního vysílání je činností uloženou stěžovatelce zákonem. Jde o veřejnou službu, tj. činnost, která není vedena účelem dosahování zisku. Tato činnost je nevýdělečná, proto se v její ekonomické hodnotě neprojevuje žádná přidaná hodnota odpovídající zisku za takovou činnost. To je ostatně důvod, proč v rozsahu použití zdanitelných plnění pro účely této činnosti nelze nárokovat odpočet DPH – jednoduše proto, že zde není žádná zdanitelná přidaná hodnota. Hodnota čerpání televizních poplatků za určitý rok tudíž představuje vyčíslení zdrojů, z nichž byla financována veřejná služba v oblasti televizního vysílání, tj. neekonomická činnost stěžovatelky, uskutečněná v příslušném roce. Z těchto důvodů lze hodnotu čerpání televizních poplatků na poskytování veřejné služby v určitém roce považovat za adekvátní odraz ekonomické hodnoty takové činnosti.

[112] Pokud poté stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, že hodnota „*čerpání fondu televizních poplatků*“ uvedená ve Výroční zprávě za rok 2012, ze které vyšel žalovaný, nevyjadřuje „výnos“, nýbrž skutečnost, že se položka financovaná televizními poplatky stala v daném období nákladem, nic to nemění na použitelnosti žalovaným zvolené metody výpočtu poměrného koeficientu. Ve výpočtu poměrného koeficientu by jistě bylo možno použít „abstraktní“ výnos odpovídající sumě vybraných televizních poplatků za příslušný kalendářní rok. Tato suma však reflektuje toliko zákonem určená kritéria, tedy počet poplatníků a výši poplatku, nikoli nutně uskutečněnou neekonomickou činnost v daném roce. Proto NSS naopak shledává vhodným použít ve výpočtu poměrného koeficientu údaj o „*čerpání fondu televizních poplatků*“ uvedený na str. 17 a 21 Výroční zprávy. Ostatně tento údaj stěžovatelka sama ve Výroční zprávě zařadila pod kategorii „výnosů“, a to vedle výnosů v podobě tržeb za vlastní výkony a zboží a jiných výnosů.

[113] Stěžovatelka v této souvislosti konečně zpochybňuje vazbu hodnoty čerpání fondu poplatků s činností uskutečněnou v příslušném roce. Z Výroční zprávy stěžovatelky za rok 2012 však tato vazba naopak vyplývá. V bodu 7.4 Zprávy je čerpání fondu televizních poplatků demonstrováno na příkladu televizních práv na sportovní akci. Uvádí se, že prostředky vynaložené na televizní práva a na samotnou výrobu se stávají nákladem v okamžiku odvysílání sportovní akce a až v tuto chvíli je také čerpán fond televizních poplatků na jejich krytí. Tím je ve skutečnosti dána úzká vazba čerpání fondu televizních poplatků se stěžovatelkou uskutečněnou veřejnou službou v oblasti televizního vysílání právě v příslušném roce. K poskytnutí této služby totiž dochází nikoli při výrobě pořadu nebo zakoupení práv (či vynaložení dalších nákladů), ale při jeho odvysílání v rámci programu (či jiném zpřístupnění veřejnosti).

[114] Nejvyšší správní soud proto neshledal důvod odchýlit se od své dosavadní judikatury, která rámcově aprobovala výnosovou metodu určení poměrného koeficientu, a to především v situaci (která nastala i v souzené věci), kdy plátce daně neprokázal skutečný podíl použití zdanitelných plnění pro ekonomické činnosti a správce daně vycházel toliko z veřejně dostupných údajů o jeho činnosti. Závěry, k nimž ohledně výnosové metody správce daně dospěl, plně odpovídají taktéž citované judikatuře Soudního dvora (zejm. rozsudky ve věcech *Securenta*, *Gmina Ryjewo*, *Český rozhlas*, *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego*, *Balgarska Nacionalna Televizia*).

pokračování

[115] Z této judikatury rovněž vyplývají dostatečná vodítka pro posouzení zákonnosti výnosové metody; tato otázka již byla Soudním dvorem dostatečně vyjasněna (ve smyslu rozudku Soudního dvora ze dne 6. 10. 2021, *Conorzio Italian Management*, C-561/19, bod 36). Nebylo proto třeba se na Soudní dvůr obracet s předběžnou otázkou, jak navrhovala stěžovatelka. Z věcné analýzy argumentů stěžovatelky provedené výše v tomto rozsudku plyne, že jak postup, tak věcné posouzení učiněné žalovaným respektuje rámec stanovený unijním právem.

[116] Konečně základní problém v právní pozici stěžovatelky by bylo závěrem možné také výrazně zjednodušit. Je obecně obtížné představitelné, aby v rovině získávání finančních prostředků byla stěžovatelka mimořádným subjektem, který nemá podléhat běžným ekonomickým a tržním pravidlům, neboť poskytuje speciální veřejnoprávní službu, která vůbec nevstupuje do rámce DPH, nicméně v rovině odpočtu té samé daně na vstupu se stejný subjekt mávnutím kouzelného pohádkového proutku stane subjektem ekonomickým, dle svých vlastních představ oprávněn k odpočtu v plném rozsahu.

c) Použitelnost metody navrhované stěžovatelkou ve vyjádření ze dne 19. 1. 2022

[117] Poslední okruh námitek stěžovatelky se týká důvodů odmítnutí metody, kterou stěžovatelka prezentovala ve vyjádření ze dne 19. 1. 2022, tj. v dalším řízení po prvním rušícím rozsudku. Tato stěžovatelkou naposled prezentovaná metoda určuje poměrný koeficient jako podíl *hodnoty přijatých plnění určených k tvorbě, pořízení a zpřístupnění programového obsahu vysílaného na programu, v jehož rámci lze podle zvláštního právního předpisu [zákon č. 231/2001 Sb., o provozování rozhlasového a televizního vysílání a o změně dalších zákonů – pozn. NSS] 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*. Uvedená metoda, odpovídající znění § 75 odst. 1 zákona o DPH účinnému od 1. 7. 2017, tedy vychází z podílu nákladů na výrobu programového obsahu programů ČT 1, ČT 2, ČT 4 Sport spolu s programovým obsahem na internetu ku nákladům na výrobu veškerého programového obsahu stěžovatelky.

[118] Uvedená metoda evidentně odporuje základní podmínce vzniku nároku na odpočet DPH podle zákona o DPH (ve znění do 30. 6. 2017) v podobě použití přijatých zdanitelných plnění *v souvislosti s ekonomickou činností k uskutečňování plnění, která jsou předmětem DPH*. Není totiž asi sporné, že rovněž na programech ČT 1, ČT 2, ČT 4 Sport i na internetu stěžovatelka primárně poskytovala svoji hlavní službu, kterou je v souladu s § 2 a § 3 zákona o České televizi veřejná služba v oblasti televizního vysílání. Na uvedených programech stěžovatelka v relevantním období poskytovala zároveň naprostou většinu z celkového rozsahu této veřejné služby. Poskytování veřejné služby v oblasti televizního vysílání ovšem DPH nepodléhá, proto DPH na vstupu zaplacená za přijatá zdanitelná plnění, která jsou použita v souvislosti s touto hlavní činností stěžovatelky, nelze odečíst. Již jen z logiky věci – pokud veřejná služba v oblasti televizního vysílání nepodléhá DPH, nemůže v souvislosti s poskytováním této služby dojít k výběru DPH na výstupu. Přijetí metody navrhované stěžovatelkou by znamenalo, že DPH zatěžující (na vstupu) veškeré náklady na tvorbu a poskytování veřejné služby v oblasti televizního vysílání by z naprosto převažující části státu nebyla odvedena. Stát by DPH

vybral pouze ve zcela marginálním rozsahu odvislém od daně zaplacené odběrateli stěžovatelky (na výstupu) v souvislosti s její podnikatelskou činností.

[119] NSS v projednávané věci nepřísluší posuzovat, jaký vliv na existenci nároku na odpočet mělo zavedení fikce výkonu ekonomické činnosti provozovatelů veřejnoprávního vysílání v § 5 odst. 5 zákona o DPH, tj. ani případný (ne)soulad zákona o DPH ve znění zákona č. 170/2017 Sb. s unijním právem. Je ovšem zřejmé, jak správně konstatoval městský soud v napadeném rozsudku, že § 75 zákona o DPH ve znění zákona č. 170/2017 Sb. je s uvedenou fikcí provázán. Bez této fikce se totiž plně uplatní závěry rozsudku Soudního dvora ve věci *Český rozhlas*, podle nichž poskytování veřejné služby v oblasti televizního vysílání financované televizními poplatky *nepřestavuje ekonomickou činnost a DPH vůbec nepodléhá*.

[120] Z tohoto důvodu a rovněž s ohledem na uvedené výše v bodech [81] a [86] k vázanosti správního orgánu právním názorem vysloveným v rušícím rozsudku krajského soudu považuje NSS za postačující odůvodnění žalovaného v bodu 67 žalobou napadených rozhodnutí, kde tuto stěžovatelkou navrhovanou metodu odmítl s poukazem na rozpor s unijním právem a nepřipustně retroaktivní použití zákona o DPH ve znění zákona č. 170/2017 Sb. NSS ostatně takové odůvodnění již v minulosti opakovaně shledal dostatečným – viz např. citované rozsudky č. j. 4 Afs 129/2021 - 53 nebo č. j. 10 Afs 79/2022 - 56. Pokud stěžovatelka v tomto ohledu namítala nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného, a potažmo též nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku městského soudu, který odůvodnění žalovaného aproboval, ani tomuto argumentu nelze přisvědčit.

V. Závěr a náklady řízení

[121] S ohledem na výše uvedené NSS zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.).

[122] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení (výrok II. tohoto rozsudku). Žalovanému, který byl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, poté žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. NSS mu proto náhradu nákladů řízení nepřiznal (výrok III. tohoto rozsudku).

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

V Brně dne 6. března 2025

Michal Bobek

pokračování

předseda senátu