



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Davida Hipšra a soudců Tomáše Foltase a Lenky Krupíčkové v právní věci žalobkyně: **Česká televize**, se sídlem Na Hřebenech II 1132/4, Praha 4, zastoupena JUDr. Pavlem Dejlem, Ph.D., LL.M., advokátem se sídlem Jungmannova 24, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 22. 5. 2024, č. j. 9 Af 14/2022-126,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Dne 7. 7. 2015 vydal Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období měsíců ledna až srpna roku 2014, kterými žalobkyni vyměřil změnu poslední známé daňové povinnosti ve výši 0 Kč.

[2] Proti dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání. Žalovaný následně na základě rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ze dne 22. 6. 2016, *Český rozhlas*, C-11/15, přistoupil k doplnění odvolacího řízení. S obsahem a vyhodnocením důkazních prostředků provedených v rámci odvolacího řízení a se změnou právního názoru byla žalobkyně seznámena písemností ze dne 21. 12. 2016, č. j. 57538/16/5300-22443-711377. Žalovaný se s ohledem na uvedenou judikaturu SDEU ztotožnil s argumentací žalobkyně ohledně povahy televizních poplatků, a proto

rozhodnutími o odvolání ze dne 17. 1. 2017, č. j. 2186/17/5300-22443-711377, č. j. 2187/17/5300-22443-711377, č. j. 2188/17/5300-22443-711377, č. j. 2189/17/5300-22443-711377, č. j. 2190/17/5300-22443-711377, a č. j. 2191/17/5300-22443-711377, č. j. 2193/17/5300-22443-711377, č. j. 2194/17/5300-22443-711377, změnil odvoláním napadené dodatečné platební výměry.

[3] Na základě podané žaloby Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 29. 6. 2020, č. j. 8 Af 11/2017-236, napadená rozhodnutí o odvolání zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. Městský soud se sice ztotožnil s postupem žalovaného při výpočtu nároku na odpočet daně, nicméně shledal důvodnou námitku žalobkyně ve věci nesprávného zaokrouhlení koeficientu podle § 75 odst. 3 zákona č. 235/2005 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“).

[4] Žalovaný následně doplnil řízení a seznámil žalobkyni s provedenou korekcí, tj. přepočtem a zaokrouhlením koeficientu při výpočtu nároku na odpočet daně v poměrné výši podle § 75 zákona o DPH za rok 2014, a vydal nové rozhodnutí ze dne 15. 7. 2022, č. j. 26487/22/5300-22443-710132, ve kterém zohlednil závazný právní názor městského soudu a změnil jednotlivé dodatečné platební výměry.

II.

[5] Žalobkyně podala proti výše uvedenému rozhodnutí žalobu k Městskému soudu v Praze, který ji zamítl rozsudkem ze dne 22. 5. 2024, č. j. 9 Af 14/2022-126.

[6] Městský soud přisvědčil žalovanému, že žalobkyně v průběhu řízení i přes výzvu správce daně neprokázala, že jí navrhovaný poměrový koeficient reflektoval skutečný poměr použití smíšených plnění v rámci ekonomické činnosti žalobkyně. Žalovaný tedy za této procesní situace, když žalobkyně sama nerozklíčovala podíl použití vstupních smíšených plnění, měl důvod k tomu, aby přistoupil ke stanovení poměrového koeficientu založeného na výnosech. Tuto metodu aproboval Nejvyšší správní soud ve svých rozsudcích jako dostačující a vyhovující pro případ, kdy žalobkyně nedoloží potřebné podklady a neurčí výši odpočitatelné DPH. Městský soud dále uvedl, že žalobkyní navržená metoda odpovídající § 75 zákona o DPH ve znění po novele (č. 170/2017 Sb.) s účinností od 1. 7. 2017, byla odmítnuta v řadě rozsudků městského soudu i Nejvyššího správního soudu z důvodu nepřipustné retroaktivity na šetřená období, pro něž nebyla tato úprava účinná, a nesouladu se zásadou neutrality daně.

[7] Podle městského soudu na využití výnosové metody pro účely stanovení poměrového koeficientu nemohou nic změnit ani námitky žalobkyně týkající se započtení výše televizních poplatků jako zdrojů financování do vstupních plnění. Městský soud nepochybně to, že je rozhodné zabývat se účelem, pro který byla plnění přijata a použita, což ostatně shodně vyslovuje i žalobkyní odkazovaná judikatura SDEU, generální advokát Maciej Szpunar ve svém stanovisku ze dne 17. 3. 2016 i Nejvyšší správní soud. Nicméně je třeba přijmout, že výnosová metoda je prostředkem náhradním za situace, kdy nelze stanovit poměrový koeficient na základě přesvědčivých údajů ze souladu účetního stavu se stavem skutkovým, totiž zjištění, na co byly poplatky použity, tedy při neprůkaznosti

pokračování

údajů daňového subjektu. Není-li prokázáno, jakým poměrovým podílem televizní poplatky jako zdroj financování vstupují do smíšených plnění a jaký je jejich podíl na ekonomické činnosti, pak stanovení poměrového koeficientu výnosovou metodou jako „náhradní“ způsob či kvalifikovaný odhad může obstát, přičemž žalovaný v bodě 42 napadeného rozhodnutí využití výnosové metody na číselných údajích z Výroční zprávy žalobkyně za rok 2014 náležitě odůvodnil.

[8] Městský soud dále uvedl, že obhajobu argumentace žalobkyně proti použití výnosové metody nelze nalézt ani v rozsudku SDEU ze dne 16. 9. 2021 ve věci *C-21/20 Balgarska natsionalna televizia*. Předmětem tohoto rozsudku je odpověď na předběžnou otázku k výkladu čl. 2 odst. 1 písm. c) Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“) ohledně povahy dotace, z níž je financována státem bulharská televize, a k výkladu čl. 168 uvedené směrnice, v tom směru, že členským státům přísluší stanovit metody a kritéria pro rozdělení částek DPH zaplacených na vstupu mezi zdanitelná plnění a plnění, která nepodléhají DPH, s přihlédnutím k účelu a systematické směrnice o DPH při dodržení zásady proporcionality. Pokud se tedy uvedený rozsudek v bodě 52 vyslovuje, že způsob financování nákupů televize z finančních zdrojů smíšených (z dotací a z ekonomických činností) není pro určení nároku na odpočet relevantní, nepotvrzuje tím nic jiného než situaci na vstupu, která se může a nemusí podílet na situaci použití nakoupeného zboží a služeb na výstupu, avšak neposkytuje návod ke konkrétnímu výpočtu nároku na odpočet daně se zohledněním státních plateb v poměrné výši. Uvedený rozsudek ponechává stanovení metod a kritérií k výpočtu poměrného nároku na odpočet daně na daňových orgánech a daňových subjektech členských států a neprezentuje konkrétní hledisko přiměřenosti, z něhož by mohla být jednoznačně dovozena autonomní povaha finančních zdrojů, jimiž jsou televizní poplatky či jiné státní platby, bez ohledu na obrat či výnosy, které veřejnoprávní televize dosahuje.

[9] Závěrem městský soud uvedl, že nepovažoval za případné k návrhu žalobkyně položit SDEU předběžnou otázku formulovanou žalobkyní v závěrečném vyjádření ze dne 9. 5. 2024. To proto, že položení předběžné otázky z hlediska její formulace a obsahu ve vztahu k evropské právní úpravě by nepřineslo požadovanou odpověď. Žalobkyně se totiž domáhala odpovědi, která neodkazovala na výklad určitého článku směrnice o DPH, který by se týkal výpočtu poměrného nároku z hlediska metody, která by se zabývala způsobem použití finančních zdrojů různé povahy (zde dotací či poplatků ze státního rozpočtu). Z judikatury SDEU vyplývá, že stanovení metod a kritérií rozdělení částek DPH zaplacené na vstupu mezi ekonomické a neekonomické činnosti spadá do posuzovací pravomoci členských států. Žalobkyně by se tedy ani položením předběžné otázky nemohla dočkat konkrétní odpovědi, návodu či vzoru postupu, jak mají vnitrostátní daňové orgány postupovat, když takový postup či metodu směrnice o DPH ani rámcově neobsahuje.

III.

[10] Proti tomuto rozsudku podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[11] Stěžovatelka namítala, že městský soud pochybil, když aproboval snížení jejího nároku na odpočet daně postupem odporujícím čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod i relevantní soudní praxi (viz zejména rozsudek SDEU ze dne 8. 5. 2019, ve věci C-566/17, *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach*). Stěžovatelka dovozovala protiústavnost postupu při snížení jejího nároku na odpočet daně především z toho, že žalovaný odmítl metodu zvolenou stěžovatelkou a daňovou povinnost vyměřil bez jakékoliv další spolupráce s ní svou vlastní, jednostranně určenou (výnosovou) metodou. Podle stěžovatelky je výnosová metoda zohledňující zdroje financování její činnosti pro poměrné snížení jejího nároku na odpočet daně nepoužitelná. Poměrné snížení nároku na odpočet daně tímto způsobem podle stěžovatelky odporuje jak rozhodné zákonné úpravě (§ 75 odst. 1 a 3 zákona o DPH), tak soudní praxi SDEU (viz zejména rozsudek ze dne 16. 9. 2021, ve věci C-21/20, *Balgarska natsionalna televizia*) a Nejvyššího správního soudu (viz zejména rozsudek ze dne 21. 8. 2014, č. j. 9 Afs 36/2013-29).

[12] Podle stěžovatelky městský soud dále pochybil, když bez vypořádání žalobní argumentace aproboval snížení jejího nároku na odpočet daně na základě jiných kritérií a hodnot (poměr tržeb stěžovatelky za vlastní výkony a zboží za rok 2014 ku součtu těchto tržeb a hodnotě účetní položky *čerpání fondu televizních poplatků*), než těch, které žalovaný v napadeném rozhodnutí pro jeho snížení vytyčil a deklaroval (poměr výnosů z podnikatelské činnosti za rok 2014 a celkových výnosů za rok 2014), navíc takových, která mají s ohledem na absenci souvislosti se zdanitelnými plněními přijatými a uskutečněnými v rozhodné době pro nárok na odpočet daně za rozhodná období nulovou relevanci. Městský soud tak aproboval nejenom uložení daně stěžovatelce v rozporu se zákonem, ale současně zatížil svůj rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti.

[13] Stěžovatelka rovněž namítala, že městský soud nesprávně a bez řádného vypořádání žalobních argumentů přisvědčil závěru žalovaného o nepoužitelnosti metody zvolené stěžovatelkou (podíl hodnoty nákladů na tvorbu, pořízení a zpřístupnění programového obsahu programů ČT1, ČT2, ČT4 Sport a na internetu, na kterých uskutečňuje zdanitelná plnění, k hodnotě celkových nákladů na tvorbu, pořízení a zpřístupnění programového obsahu vysílaného na všech programech a na internetu) a to přesto, že důvody, o které žalovaný tento závěr v napadeném rozhodnutí opřel, neobstojí. Stěžovatelčina volba metody založené na poměru použití přijatých zdanitelných plnění pro činnosti, které byly (skutečně, nikoli jenom fiktivně) předmětem daně, k činnostem, které předmětem daně nebyly, nebyla návrhem na retroaktivní použití zákona, ale volbou vhodné metody pro snížení jejího nároku na odpočet daně za rozhodná zdaňovací období v situaci, kdy zákon o DPH žádnou metodu neobsahoval. Volba vhodné metody nebyla ve smyslu relevantní soudní praxe omezena na metody, které nikdy nebyly obsaženy v zákoně, ale výlučně na metody, které kalkulují nárok na odpočet daně na základě účelu použití přijatých zdanitelných plnění. Právě na takovém kritériu byla metoda zvolená stěžovatelkou založena, a toto kritérium tedy mělo být žalovaným i městským soudem v zásadě akceptováno.

[14] V případě, že by měl Nejvyšší správní soud navzdory jednoznačné praxi SDEU zato, že nárok stěžovatelky na odpočet daně bylo možné snížit na základě poměru zdrojů financování její činnosti, stěžovatelka navrhl, aby ve smyslu čl. 267 Smlouvy o fungování

pokračování

Evropské unie předložil SDEU předběžnou otázku ohledně výkladu čl. 168 směrnice o DPH. Vedle toho by Nejvyšší správní soud měl podle stěžovatelky předložit věc podle § 17 odst. 1 s. ř. s. i rozšířenému senátu, neboť by se v takovém případě odchýlil v řešení uvedené otázky od právního názoru vyjádřeného v jiných rozhodnutích Nejvyššího správního soudu.

[15] Z uvedených důvodů stěžovatelka navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek městského soudu i žalobou napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[16] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti podpořil závěry městského soudu a navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Vyjádřil se rovněž podrobně k jednotlivým okruhům kasačních námitek.

[17] V replice k vyjádření žalovaného stěžovatelka obsáhle polemizovala s argumentací žalovaného, která podle jejího názoru nevyvrací důvodnost jejích kasačních námitek.

IV.

[18] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[19] Kasační stížnost není důvodná.

[20] 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 Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval. Argumentace stěžovatelky však zdůrazňuje, že se zdejší soud 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 SDEU. K tomu je třeba uvést, že v mezidobí Nejvyšší správní soud vydal rozsudek ze dne 6. 3. 2025, č. j. 1 Afs 101/2024-64, jímž zamítl kasační stížnost téže stěžovatelky a ve kterém se touto otázkou podrobně věcně zabýval. S argumentací uvedenou v citovaném rozsudku se nyní rozhodující senát ztotožňuje, a proto ji přebírá i v tomto rozsudku.

[21] Podle judikatury SDEU 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 Menidjmont*, 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 + Minerva a Marenave Schifffahrt*, C-108/14 a C-109/14, body 23 a 24).

[22] 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).

[23] 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 SDEU ze dne 10. 11. 2016, *Baštová*, C-432/15, bod 42 a tam citovaná judikatura; či ze dne 18. 3. 2021, *A.*, C-895/19, bod 33).

[24] Z toho vyplývá, že pouze daně zatěžující na vstupu zboží nebo služby použité osobou povinnou k dani (plátcem daně) pro účely jejích 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).

[25] 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 SDEU ze dne 16. 9. 2021, *Balgarska natsionalna televizija*, 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.

[26] 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.

pokračování

[27] Posledně uvedené je i případ stěžovatelky. Ta na základě § 2 a § 3 zákona č. 483/1991 Sb., o České televizi, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o České televizi“), provozuje v prvé 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. rozsudek SDEU ze dne 22. 6. 2016, *Český rozhlas*, C-11/15, 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 170/2019-49, či ze dne 25. 2. 2022, č. j. 2 Afs 160/2021-58.

[28] 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 SDEU 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).

[29] Jak opakovaně konstatoval SDEU, směrnice o DPH v tomto ohledu nestanoví žádná pravidla. Proto spadá stanovení metod a kritérií rozdělení částek DPH zaplacené 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 SDEU ve věci *Securenta*, bod 38).

[30] 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 nespadaajícími 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 Nejvyšší správní soud 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.“

[31] Nejvyšší správní soud 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 první 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.“

[32] Otázkou stanovení poměrného nároku na odpočet ve skutkově obdobných situacích se poté Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval – srov. např. rozsudky ze dne 26. 11. 2021, č. j. 4 Afs 130/2021-59, ze dne 22. 4. 2022, č. j. 2 Afs 170/2019-47, ze dne 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 č. j. 8 Afs 280/2023-72).

[33] 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 SDEU.

[34] 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* SDEU konstatoval, že zásada legality daně vyžaduje, aby všechny hlavní prvky definující podstatné znaky daně byly stanoveny zákonem. Naproti tomu však „tato zásada nevyžaduje, aby všechny technické aspekty zdanění byly taxativně upraveny, pokud zákonem stanovená pravidla umožňují osobě povinné k dani stanovit a vypočítat výši splatné daně a určit, kdy je splatná.“ (bod 39 rozsudku). Jak dále uvedl SDEU, v tomto smyslu je jedním z hlavních prvků DPH nárok na odpočet daně, který je definován v čl. 168 směrnice

pokračování

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. SDEU 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.“

[35] 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.

[36] SDEU 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 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. SDEU 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 předkládaných rozhodnutí“).

[37] 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 %.

[38] 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 Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 15. 11. 2018, č. j. 9 Afs 427/2017-42: „Uplatňuje-li daňový subjekt nárok na odpočet DPH, je v první řadě na něm, aby v případě, kdy plnění není použito výlučně v rámci jeho ekonomické činnosti, stanovil, v jakém poměru bylo použito ve vztahu k jeho ekonomické a neekonomické činnosti. Metody výpočtu jsou na jeho uvážení a mohou se u jednotlivých přijatých plnění lišit. Správce daně je oprávněn zvolený výpočet korigovat tak, aby skutečné poměru mezi ekonomickými a neekonomickými činnostmi daňového subjektu ve vztahu ke konkrétnímu přijatému plnění co nejvíce odpovídal.“ Plátcé 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 dovedl Nejvyšší správní soud mimo jiné v citovaném rozsudku č. j. 10 Afs 79/2022-56.

[39] V souzené věci nemá Nejvyšší správní soud důvod se od těchto závěrů odchýlit. Jak konstatoval SDEU v rozsudku *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego*, povinnost plátce daně stanovit z jeho smíšených výdajů podíl, který připadá na ekonomickou činnost, neodporuje zásadě legality daně, pokud plátcé 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 2014 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.

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

[41] 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 predestřela. Daňové orgány se těmito metodami zabývaly. Pokud stěžovatelka tvrdí, že správce daně jí zvolenou metodu

pokračování

neakceptoval a bez dalšího vydal rozhodnutí, jímž stanovil daň, toto tvrzení neodpovídá zjištěnému skutkovému stavu a správnímu spisu.

[42] Nejvyšší správní soud zjistil ze správního spisu, že stěžovatelka podala v roce 2015 dodatečná daňová přiznání za zdaňovací období měsíců leden až srpen roku 2014, v nichž snížila svoji daňovou povinnost. Správce daně vyzval stěžovatelku v dubnu 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 SDEU 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).

[43] 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 19 %.

[44] V reakci na seznámení s výsledky odvolacího řízení stěžovatelka ve vyjádření ze dne 11. 1. 2017 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 všech přijatých zdanitelných plnění. Poměr činil 22 %. 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.

[45] Konečně v dalším řízení po prvním rušícím rozsudku městského soudu stěžovatelka ve vyjádření k seznámení s výsledky doplněného odvolacího řízení ze dne 6. 5. 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 podle stěžovatelky být použit poměrný koeficient podle § 75 zákona o DPH ve znění od 1. 7. 2017 do 31. 3. 2019. Do té doby totiž zákon o DPH snížení nároku na odpočet ve specifické situaci stěžovatelky nijak neupravoval.

[46] 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 11. 1. 2017 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 6. 5. 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.

[47] 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 SDEU 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.

[48] 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 dceřiné právnické osobě (například BBC ve Spojeném království, jejíž komerční služby provozují společnosti BBC Studios a BBC Studioworks).

[49] 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.

[50] 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.

[51] 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 SDEU ve věci

pokračování

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 SDEU *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.

[52] 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 SDEU 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).

[53] 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 Nejvyššího správního soudu, správce daně může v rámci korekce tvrzení daňového subjektu 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 Nejvyššího správního soudu 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 č. j. 4 Afs 130/2021-59, č. j. 4 Afs 355/2018-55 a č. j. 10 Afs 79/2022-56).

[54] Žalovaný se způsoby výpočtu poměrného nároku na odpočet, a to včetně těch, předložených stěžovatelkou, podrobně zabýval v žalobou napadených rozhodnutích. Nad rámec metod navrhovaných 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 4 % vysílacího času. Konstatoval však, že veškerá podnikatelská činnost stěžovatelky se nepromítá pouze ve vysílacím čase. I z tohoto důvodu se přiklonil k výnosové metodě, která byla pro stěžovatelku příznivější.

[55] Žalovaný zdůvodnil korekci metody předestřené stěžovatelkou ve vyjádření ze dne 11. 1. 2017. Konstatoval, že hodnota v čitateli zlomku (výnosy za uskutečněná zdanitelná plnění) uvedená stěžovatelkou v předmětném vyjádření se v zásadě shodovala s hodnotou

zjištěnou správcem daně, proto nebyl důvod volbu této hodnoty zpochybňovat. Částka ve jmenovateli uvedená stěžovatelkou 3 110 364 998 Kč (hodnota veřejného televizního vysílání daná hodnotou všech přijatých zdanitelných plnění) se však lišila od hodnoty zjištěné správcem daně z výroční zprávy 6 257 526 000 Kč, která odpovídala čerpání z fondu televizních poplatků. Stěžovatelka jí uvedenou částku ve jmenovateli zlomku blíže neodůvodnila.

[56] Nejvyššímu správnímu soudu sice v tomto ohledu není zřejmé, proč žalovaný nevycházel z hodnoty celkových výnosů stěžovatelky 6 932 775 000 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, Nejvyšší správní soud tuto nelogičnost – vázán kasačními námitkami – v projednávané věci dále nehodnotil.

[57] Je poté pravdou, že stěžovatelka ve vyjádření ze dne 6. 5. 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.

[58] 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, již se stěžovatelka dovolává v kasační stížnosti. Bylo vlastním

pokračování

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.

[59] Lze uzavřít, že v rámci prvního okruhu námitek Nejvyšší správní soud 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. Nejvyšší správní soud proto neshledal porušení zásady legality daně, ani zásady spolupráce podle § 6 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů, ze strany daňových orgánů.

[60] 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.

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

[62] Jak vyplývá z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu, 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).

[63] 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 neměl důvod znovu se obsírně zabývat žalobními námitkami souvisejícími s výnosovou metodou a případně korigovat závěry Nejvyššího správního soudu vyslovené v jiných rozsudcích k příhodnosti této metody.

[64] 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 Nejvyššího správního soudu váže krajské soudy. Nejedná se sice o závaznost formální v tom smyslu, že by soud nižšího stupně nemohl za žádných okolností předeštit 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 Nejvyšší správní soud 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 sofistikovaných 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 odchylovat.“ Rovněž v tomto ohledu městský soud nijak nepochybil.

[65] 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 NSS 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.

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

[67] 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 SDEU. Pro výpočet poměrného nároku na odpočet DPH je podle stěžovatelky relevantní pouze účel použití přijatých zdanitelných plnění, nikoli způsob financování zdanitelných plnění na vstupu.

[68] 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, Nejvyšší správní soud uvedl, že stanovení výpočtové metody žalovaným se odvíjí od předložených, zjištěných a dostupných informací o činnosti stěžovatelky.

pokračování

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 Nejvyšší správní soud zabýval v citovaném rozsudku č. j. 4 Afs 355/2018-55. S poukazem na rozsudky SDEU ve věcech *Securenta* a *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego* uvedl, že výnosovou metodu již kasační soud aproboval v citovaném rozsudku č. j. 4 Afs 130/2021-59. V tomto posledně uvedeném rozsudku se Nejvyšší správní soud výnosovou metodou zabýval v bodech [49] až [57], na které kasační soud v navazujících rozhodnutích obecně často odkazuje. Je však pravdou, že primárně se Nejvyšší správní soud v dané věci zabýval otázkou, zda žalovaný dostatečně odůvodnil výpočet poměrného koeficientu. Soud 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 Nejvyšší správní soud dovodil, 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*.“

[69] Z uvedených rozhodnutí i z další judikatury implicitně vyplývá, že Nejvyšší správní soud 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 SDEU, zejména s rozsudky ve věcech *Securenta* a *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego*, na něž také kasační soud v souvislosti s posouzením výnosové metody opakovaně odkazoval.

[70] Pokud jde o věcnou analýzu podstaty výnosové metody a to, do jaké míry lze podíl použití zdanitelných plnění pro ekonomické činnosti určovat pomocí srovnání výnosů za ekonomickou a neekonomickou činnost, touto otázkou se podrobně zabýval Nejvyšší správní soud v odkazovaném rozsudku č. j. 1 Afs 101/2024-64 ve věci téže stěžovatelky, kde dospěl k závěru, že „*Poměrný nárok na odpočet DPH podle § 75 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění do 30. 6. 2017, lze v podmínkách poskytovatelů služby veřejnoprávního vysílání stanovit pomocí poměru výnosů z ekonomické činnosti k celkovým výnosům plátce daně. Jestliže plátce daně není schopen proveditelným a ověřitelným způsobem určit poměr použití přijatých zdanitelných plnění k ekonomické činnosti, daňové orgány mohou při stanovení poměrného nároku vyjít z veřejně dostupných zdrojů (výročních zpráv) a určit poměrný koeficient pomocí výnosů za podnikatelskou (ekonomickou) činnost a výnosů za neekonomickou činnost v podobě zákonem stanovených poplatků zatěžujících vlastníky či držitele příjemců veřejnoprávního vysílání. Tato tzv. výnosová metoda je v souladu s úpravou podmínek vzniku nároku na odpočet DPH podle § 72 odst. 1 ve spojení s § 75 odst. 1 zákona o DPH, stejně jako čl. 168 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty*.“

[71] 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 SDEU (zejm. rozsudky ve věcech *Securenta*, *Gmina Ryjewo*, *Český rozhlas*, *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego*, *Balgarska natsionalna televizia*).

[72] Z této judikatury rovněž vyplývají dostatečná vodítka pro posouzení zákonnosti výnosové metody; tato otázka již byla SDEU dostatečně vyjasněna (ve smyslu rozsudku ze dne 6. 10. 2021, *Conorzio Italian Management*, C-561/19, bod 36). Nebylo proto třeba se na SDEU 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.

[73] Poslední okruh námitek stěžovatelky se týká důvodů odmítnutí metody, kterou stěžovatelka prezentovala ve vyjádření ze dne 13. 5. 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 k nákladům na výrobu veškerého programového obsahu stěžovatelky.

[74] 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.

pokračování

[75] Kasačnímu soudu 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, 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 SDEU ve věci *Český rozhlas*, podle nichž poskytování veřejné služby v oblasti televizního vysílání financované televizními poplatky nepřestává ekonomickou činností a DPH vůbec nepodléhá.

[76] Z tohoto důvodu a rovněž s ohledem na uvedené výše k vázanosti správního orgánu právním názorem vysloveným v rušícím rozsudku krajského soudu považuje Nejvyšší správní soud za postačující odůvodnění žalovaného v bodu 75 žalobou napadeného 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. Zdejší soud 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.

[77] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[78] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 19. května 2025

David Hipšr
předseda senátu