



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně: **Česká televize**, se sídlem Praha 4, Na Hřebenech II 1132/4, zastoupená JUDr. Pavlem Dejlem, Ph.D., LL.M., advokátem se sídlem Praha 1, Jungmannova 745/24, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 23. 1. 2024, č. j. 11 Af 11/2022 - 83,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

[1] Žalobkyně podala dne 16. 2. 2015 dodatečné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty (dále „DPH“) mj. za prosinec 2012, ve kterém snížila svoji daňovou povinnost. Důvodem bylo vykázání televizních poplatků jako plnění osvobozeného od daně bez nároku na odpočet. Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) zahájil postup k odstranění pochybností, vyhodnotil předložené důkazy a dospěl k závěru, že televizní poplatky jsou protihodnotou za poskytování veřejné služby vysílání, a proto jde o plnění podléhající DPH. Dodatečným platebním výměrem ze dne 26. 6. 2015, č. j. 4622604/15/2004-52522-105535, proto doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2012 ve výši 0 Kč (dále jen „dodatečný platební výměr“).

[2] Žalovaný v odvolacím řízení zohlednil rozsudek Soudního dvora Evropské unie (dále „SDEU“) ze dne 22. 6. 2016, C-11/15, *Český rozhlas*, na jehož základě se ztotožnil se žalobkyní ohledně povahy televizních poplatků. Rozhodnutím ze dne 22. 12. 2016, č. j. 57498/16/5300-22443-711377 (dále jen „první rozhodnutí žalovaného“) proto změnil rozhodnutí správce daně a přiznal žalobkyni nárok na odpočet.

[3] Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 21. 5. 2019, č. j. 3 Af 11/2017 - 195 (dále též „první rozsudek“), první rozhodnutí žalovaného k žalobě žalobkyně zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Vycházel přitom z judikatury SDEU i Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) v obdobné věci Českého rozhlasu, kde bylo konstatováno, že poskytování veřejnoprávního vysílání není ekonomickou činností. Městský soud se ztotožnil s postupem žalovaného při výpočtu nároku na odpočet daně a s aplikací výnosové metody při výpočtu poměrového koeficientu dle § 75 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 30. 6. 2017 (dále jen „ZDPH“), a důvodnou shledal pouze námitku žalobkyně ohledně jeho nesprávného zaokrouhlení. Žalovaný proti uvedenému rozsudku podal kasační stížnost, kterou (s ohledem na vydání rozsudku NSS ze dne 30. 9. 2021, č. j. 2 Afs 278/2020 - 37) následně vzal zpět; řízení o ní bylo proto zastaveno usnesením ze dne 12. 10. 2021, č. j. 1 Afs 197/2019 - 34.

[4] Žalovaný uložil správci daně doplnění odvolacího řízení, mj. přepočítat a správně zaokrouhlit koeficient při výpočtu nároku na odpočet daně v poměrné výši dle § 75 ZDPH. Poté vydal rozhodnutí ze dne 11. 8. 2022, č. j. 29359/22/5300-22443-710132 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž změnil dodatečný platební výměr tak, že žalobkyni vznikl nárok na odpočet DPH ve výši 194 730 243 Kč.

[5] Proti napadenému rozhodnutí podala žalobkyně žalobu k městskému soudu, jenž ji shora uvedeným rozsudkem zamítl.

[6] Městský soud v úvodu vymezil povahu projednávané věci jako další ze série sporů žalobkyně týkajících se DPH v různých zdaňovacích obdobích, přičemž připomněl, že obdobnou právní argumentaci již řešil například v rozsudku č. j. 17 Af 6/2023 - 96. Vycházel přitom z ustálené judikatury SDEU i NSS, podle níž činnost žalobkyně nepředstavuje jedinou nedělitelnou ekonomickou činnost, a proto jí náleží pouze poměrný nárok na odpočet DPH, odpovídající rozsahu využití přijatých plnění pro ekonomickou činnost.

[7] Dále městský soud konstatoval, že žalobkyně je oprávněna opakovaně uplatnit žalobní námitky, které již byly dříve posouzeny jako nedůvodné, a to s cílem umožnit jejich případný přezkum Nejvyšším správním soudem. Připomněl přitom judikaturu NSS (například rozsudek ze dne 9. 10. 2008, č. j. 2 Afs 80/2008 - 67), podle níž je takový postup přípustný, pokud žalobce neměl možnost podat kasační stížnost (neboť jeho žalobě bylo vyhověno a kasační stížnost proti takovému rozsudku by byla nepřipustná – pozn. NSS). Současně konstatoval, že správní orgán, ale i městský soud, jsou vázáni předchozím zrušujícím rozsudkem, vyjma případů, kdy dojde ke změně skutkového či právního stavu. Za jedinou relevantní změnu skutkového stavu městský soud označil návrh žalobkyně na použití metody výpočtu poměrného koeficientu dle ZDPH ve znění zákona č. 170/2017 Sb., učiněný až po zrušení předchozího rozhodnutí žalovaného; k tomu

pokračování

městský soud uvedl, že touto metodou se daňové orgány zabývaly, neakceptovaly ji, což řádně odůvodnily. Městský soud připomněl, že správní orgány nejsou povinny přijmout jakoukoli metodu navrženou daňovým subjektem, pokud není v souladu se zákonem a judikaturou. Ztotožnil se přitom se závěry žalovaného, že metodu výpočtu poměrného koeficientu dle zákona č. 170/2017 Sb. nelze aplikovat na dřívější zdaňovací období, neboť vychází z právní fikce ekonomické činnosti, která tehdy nebyla zakotvena. Její použití by představovalo nepřipustnou retroaktivitu. Zdůraznil, že ani analogické použití této metody není možné, jelikož právní úprava v rozhodné době neexistovala.

[8] Městský soud tak uzavřel, že daňové orgány oprávněně použily metodu výpočtu poměrného koeficientu vycházející z výnosů žalobkyně dle údajů z výroční zprávy za rok 2012, což je v souladu s rozsudkem NSS ze dne 9. 10. 2023, č. j. 5 Afs 184/2022 - 40. Závazný právní názor ohledně způsobu zaokrouhlení koeficientu byl dodržen.

[9] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) podala proti rozsudku městského soudu kasační stížnost, v níž namítá důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[10] Stěžovatelka předně namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Městský soud podle ní nevypořádal žalobní námítky proti metodě zvolené žalovaným, ačkoli byla tato argumentace nově opřena o judikaturu SDEU vydanou po prvním rozsudku městského soudu. V této souvislosti stěžovatelka poukazovala a nadále poukazuje na rozsudek SDEU ze dne 16. 9. 2021, C-21/20, *Balgarska natsionalna televizia*, v němž Soudní dvůr judikoval, že nárok veřejnoprávního vysílatele na odpočet DPH nelze krátit poměrem zdrojů financování jeho činnosti, neboť státní příspěvky představují politické rozhodnutí a nemají žádnou souvislost s účelem použití přijatých zdanitelných plnění. Stěžovatelka zdůrazňuje, že její postavení je srovnatelné s postavením bulharské televize. Podle stěžovatelky se navíc městský soud nesprávně dovolával své vázanosti svým dřívějším rozsudkem. Judikatura NSS dle stěžovatelky připouští, že krajský soud může svůj názor revidovat, pokud v tom není zavázán právním názorem Nejvyššího správního soudu (rozsudek NSS ze dne 16. 1. 2009, č. j. 7 Afs 83/2007 - 153). Městský soud proto měl její novou argumentaci vypořádat.

[11] Dále stěžovatelka namítá, že městský soud aproboval tzv. *výnosovou metodu*, přestože ta je v rozporu s § 75 zákona o DPH. Podle citovaného ustanovení je rozhodný výlučně účel použití přijatých zdanitelných plnění, nikoliv zdroj jejich financování. Podle stěžovatelky je výnosová metoda v přímém rozporu i s ustálenou judikaturou SDEU, například rozsudky ze dne 13. 3. 2008, C-437/06, *Securenta*, a ze dne 22. 10. 2015, C-126/14, *Sveda*, z nichž plyne, že rozhodující je *účel použití přijatých plnění*. Totéž zdůraznil rozsudek SDEU ze dne 10. 11. 2016, C-432/15, *Baštová*, který odmítl zohlednění způsobu financování při určování nároku na odpočet.

[12] Stěžovatelka rovněž uvádí, že žalovaný ve skutečnosti ani deklarovanou metodu nepoužil, nýbrž snížil nárok na odpočet poměrem tržeb za vlastní výkony a zboží k položce „čerpání fondu televizních poplatků“. Tato položka ale podle výroční zprávy představuje pouze účetní operaci bez vztahu k roku 2012 a není relevantní pro stanovení DPH.

[13] K metodě, kterou si stěžovatelka sama zvolila, uvádí, že vycházela z poměru použití přijatých plnění pro činnosti, v souvislosti s nimiž dosahovala úplaty (například reklama, *product placement*, prodej pořadů, licencí či nosičů DVD), a pro činnosti, v souvislosti s nimiž úplata dosažena nebyla. Tato metoda je podle ní v souladu jak s § 75 zákona o DPH, tak s relevantní judikaturou. Stěžovatelka poukazuje na rozsudek SDEU *Securenta*, podle něhož je na členských státech, aby stanovily metody a kritéria pro rozdělení vstupní DPH mezi hospodářskou a nehopodářskou činnost. Pokud tak neučiní, lze nárok na odpočet snížit pouze tehdy, pokud zvolená metoda odpovídá účelu rozdělení. V tomto duchu SDEU v rozsudku ze dne 8. 5. 2019, C-566/17 (*Związek Gmin Zagłębia Miedziowego*) konstatoval, že absence pravidel nebrání daňovému subjektu, aby si vhodnou metodu zvolil sám. Stěžovatelka dále odkazuje na zásady *in dubio pro libertate* a *in dubio mitius*, které podle jejího názoru podporují preferenci metody zvolené daňovým subjektem v situaci, kdy zákon žádnou konkrétní metodu nestanoví.

[14] V této souvislosti stěžovatelka odkazuje na judikaturu NSS, zejména rozsudek ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 Afs 124/2014 - 178, podle něhož je primárně na daňovém subjektu, aby určil poměr použití přijatých plnění. Stejně tak rozsudek NSS ze dne 14. 1. 2022, č. j. 4 Afs 129/2021 - 53, připustil použití jakéhokoli vhodného kritéria zvoleného plátcem, pokud zákon konkrétní metodu nestanoví.

[15] Městský soud však tuto metodu odmítl s poukazem na rozsudek NSS ve věci Českého rozhlasu (rozsudek č. j. 5 Afs 184/2022 - 40), podle něž novela č. 170/2017 Sb. zavedla zásadní změnu právní úpravy, a to s ohledem na doplnění § 5 odst. 5 do ZDPH, který stanovil, že se provozovatelé veřejnoprávního vysílání ve vztahu k činnosti jimi provozovaného vysílání vždy považují za osoby povinné k dani uskutečňující ekonomickou činnost, a to i v případě, kdy jim za tuto činnost nenáleží úplata. Stěžovatelka namítá, že tento závěr je nesprávný, neboť s novelou byl zároveň změněn § 75 ZDPH, a úprava poměrného odpočtu tak zůstala obsahově shodná s předchozím stavem. Stejně jako před uvedenou novelou, i po ní byl nárok na odpočet daně nadále shodně vázán na použití přijatého zdanitelného plnění pro účely skutečně úplatného dodání zboží či poskytnutí služby. Podle stěžovatelky tedy použití její metody nepředstavovalo nepřipustnou retroaktivní aplikaci práva. Stěžovatelka se nedožadovala retroaktivní aplikace dané metody na základě zákona, ale na základě své volby. Metoda vždy kalkulovala nárok na odpočet na základě skutečného použití přijatých plnění pro úplatné činnosti a plně odpovídala tehdejší právní úpravě. Stěžovatelka zdůrazňuje, že metoda není v rozporu ani s právem EU. Je používána vůči ní i Českému rozhlasu od roku 2017 dodnes, a to bez výhrad Evropské komise. Pokud by byla rozporná s právem EU, zákonodárce by ji pozdější novelou neprodloužil a Komise by proti ní zakročila. Ani žalovaný, ani městský soud ostatně neopřeli závěr o údajném rozporu metody zvolené stěžovatelkou s právem EU o žádné ustanovení unijního práva ani o žádné rozhodnutí SDEU, pročez jde o závěr nepodložený a nepřezkoumatelný.

[16] Podle stěžovatelky naopak metoda žalovaného odporuje jak zákonné úpravě, tak judikatuře SDEU a NSS. Odkazuje zejména na rozsudky NSS 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, v nichž kasační soud odmítl snížení nároku na odpočet na základě zdrojů financování a zdůraznil, že rozhodný je výlučně účel použití přijatých plnění. Podle stěžovatelky byl navíc postup žalovaného

pokračování

v rozporu se zásadou legality daně a s čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“), podle kterého lze daně ukládat jen na základě zákona.

[17] Pokud by Nejvyšší správní soud aproboval závěr městského soudu o přípustnosti výnosové metody, musel by podle názoru stěžovatelky věc postoupit rozšířenému senátu, neboť by šlo o odchýlení od názorů vyslovených v rozsudcích č. j. 9 Afs 36/2013 - 29, a č. j. 9 Afs 8/2013 - 42 i o názor odlišný od aktuální judikatury SDEU (*Balgarska natsionalna televizia*).

[18] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti předně uvedl, že se plně ztotožňuje s posouzením věci městským soudem a odkázal na svou argumentaci obsaženou v rozhodnutí o odvolání a ve vyjádření k žalobě. Zdůraznil, že samotný nesouhlas stěžovatelky s právním posouzením nepředstavuje důvod nezákonnosti či nesprávnosti napadeného rozsudku.

[19] K námitce nepřezkoumatelnosti rozsudku žalovaný uvedl, že městský soud reagoval i na judikaturu SDEU, konkrétně na rozsudek ve věci *Balgarska natsionalna televizia* a odůvodnil, proč jej nelze považovat za přílehlavý na daný případ. Současně odkázal na judikaturu NSS (zejména rozsudek č. j. 5 Afs 184/2022 - 40, věc Českého rozhlasu), která setrvala aprobovala tzv. *výnosovou metodu*. K námitkám proti metodě výpočtu žalovaný uvedl, že výnosová metoda vychází z výroční zprávy stěžovatelky za rok 2012 a byla shledána racionální a logickou již městským soudem v předchozím rozsudku (č. j. 3 Af 11/2017 - 195). Tato metoda odpovídá zásadě neutrality DPH a judikatuře NSS (rozsudky č. j. 9 Afs 427/2017 - 42, č. j. 2 Afs 170/2019 - 47 a č. j. 10 Afs 79/2022 - 56), která umožňuje správci daně upravit poměrný koeficient tak, aby co nejvíce odpovídal skutečnému rozsahu použití přijatých plnění. Žalovaný zdůraznil, že stěžovatelka neprokázala vlastní výpočet poměru použití přijatých plnění pro ekonomické činnosti a nepředložila k tomu žádné konkrétní podklady. V důsledku toho povinnost stanovit poměr přešla na správce daně, který využil dostupné údaje z výroční zprávy. NSS podle žalovaného opakovaně akceptoval, že tato metoda je přípustná a přezkoumatelná. K judikatuře SDEU, na kterou se stěžovatelka odvolávala (zejména rozsudky *Balgarska natsionalna televizia*, a *Pavčina Baštová*), žalovaný uvedl, že není na projednáváný případ přílehlavý, neboť se týká skutkově odlišných situací. Stejně tak tzv. *alternativní metoda* stěžovatelky podle žalovaného odpovídá novele zákona č. 170/2017 Sb., která však pro posuzované období nebyla použitelná, a navíc je podle důvodové zprávy k pozdější novele č. 80/2019 Sb. v rozporu se směrnicí o DPH. Dále žalovaný reagoval na tvrzení stěžovatelky, že výnosy z televizních poplatků nepředstavují skutečné výnosy. Podle žalovaného jde o argumentaci, která odvádí pozornost od podstaty sporu a je relevantní spíše pro oblast daně z příjmů. Pro posouzení nároku na odpočet DPH není rozhodné, zda jsou televizní poplatky využity v témže roce, v němž byly přijaty, či později, nýbrž jaký je poměr těchto poplatků a tržeb z ekonomické činnosti na celkové činnosti stěžovatelky v daném roce.

[20] Konečně žalovaný setrává na výpočtu uvedeném v napadeném rozhodnutí, s nímž se ztotožnil i městský soud. Připomíná, že vycházel z údajů výroční zprávy stěžovatelky za rok 2015, dle které činily celkové výnosy 6 852 083 000 Kč, z toho výnosy z čerpání fondu televizních poplatků 6 004 025 000 Kč (tj. 88 %). Tyto výnosy představují činnost

nepodléhající DPH. Výnosy z podnikatelské činnosti stěžovatelka vyčíslila na 620 348 000 Kč (9 %). Na základě těchto údajů žalovaný stanovil poměrný koeficient podle § 75 zákona o DPH [(tržby za vlastní výkony a zboží/výnosy celkem) * 100] ve výši 9,17 %, zaokrouhleno na celé procento nahoru, tedy 10 % (žalovaný odkazuje na nesprávné zdaňovací období, pozn. NSS).

[21] Závěrem žalovaný shrnul, že jím zvolený postup lépe odpovídá reálnému stavu věci i judikatuře SDEU a NSS. Proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

[22] Stěžovatelka podala k vyjádření žalovaného repliku, v níž setrvala na své kasační argumentaci. K namítané nepřezkoumatelnosti rozsudku stěžovatelka poukazuje na judikaturu Ústavního soudu, která stanoví požadavky na odůvodnění soudních rozhodnutí. Podle nálezu sp. zn. III. ÚS 1106/06 mají obecné soudy povinnost vypořádat se racionálním a logickým způsobem se všemi důkazy a argumentačními tvrzeními účastníků řízení. Argumentace stěžovatelky, opřená o aktuální praxi SDEU, týkající se nároku veřejnoprávního vysílatele na odpočet DPH, podle ní zjevně není bezvýznamná ani bezobsažná. Městský soud ji proto měl povinnost vypořádat. S touto argumentací se nevypořádal věcně, ale pouze odkázal na odlišný rozsudek NSS, který se však touto praxí SDEU rovněž nezabýval.

[23] Dále stěžovatelka setrává na své argumentaci, že při stanovení poměrného nároku na odpočet DPH žalovaný nesprávně použil tzv. výnosovou metodu, tedy poměr výnosů z jednotlivých zdrojů financování činnosti, což odporuje § 75 zákona o DPH a ustálené judikatuře SDEU. Relevantní pro výpočet odpočtu je výlučně účel použití pořízených zdanitelných plnění, nikoli způsob financování činnosti. Tento princip potvrdily rozsudky SDEU, zejména ve věcech *Securenta*, *Balgarska natsionalna televizia*, *Pavlína Baštová* a *Sveda*. U veřejnoprávních vysílatelů, jako je stěžovatelka, platí, že financování z jiných než úplatných zdrojů (například televizní poplatky, státní dotace, příjmy z hospodářské činnosti) neovlivňuje nárok na odpočet DPH. Odpočet je odůvodněn pouze přímou souvislostí mezi náklady na vstupu a výnosy z uskutečněných zdanitelných plnění, což je analogické například s náklady paní Baštové na trénink vlastních koní či s investicí do zážitkové stezky ve věci *Sveda*. Stěžovatelka zdůrazňuje, že v harmonizovaném právu EU je nárok na odpočet DPH určen jednotně a musí být respektován členskými státy, které smí stanovit pouze metodu vycházející z účelu použití pořízených plnění. Použití výnosové metody nebo odmítnutí metody zvolené stěžovatelkou odporuje zákonu, judikatuře SDEU i NSS a porušuje zásadu legality daně. Poměrné snížení nároku na odpočet DPH nelze odvíjet od zdrojů financování činnosti, nýbrž pouze od účelu použití pořízených zdanitelných plnění.

[24] Stěžovatelka dále rozvíjí argumentaci, podle které žalovaný ve skutečnosti snížil její nárok na odpočet daně jiným poměrem, než v napadeném rozhodnutí tvrdil, obhajoval a odůvodňoval. Tím došlo k porušení zásady zákonnosti a předvídatelnosti rozhodování. Již v kasační stížnosti stěžovatelka upozornila, že použitý poměr pro výpočet nároku na odpočet daně neodpovídá poměru, který žalovaný tvrdil, že použil. Žalovaný se proti této námitce bránil tvrzením, že stěžovatelka pouze „odvádí pozornost“, což stěžovatelka označuje za absurdní. Žalovaný dále tvrdil, že v případě DPH není relevantní

pokračování

časový ani věcný aspekt. Stěžovatelka s tímto názorem zásadně nesouhlasí a poukazuje na § 3 daňového řádu, podle něhož daňová povinnost vzniká okamžikem, kdy nastanou skutečnosti zakládající předmět daně. Sama argumentace žalovaného podle stěžovatelky potvrzuje, že pro účely DPH měl být rozhodující podíl přijatých televizních poplatků na činnosti stěžovatelky v kalendářním roce 2012, tedy časový aspekt je zjevně relevantní. Položka „čerpání fondu poplatků“ uvedená ve výroční zprávě za rok 2012, kterou žalovaný označil za spolehlivý důkazní prostředek, nepředstavuje ani příjem, ani výdaj finančních prostředků v roce 2012. Tato položka podle stěžovatelky nemá bezprostřední souvislost s činností vykonanou v roce 2012, jedná se o ryze účetní operaci, která se vztahuje k pořízení v minulosti a promítá se do nákladů až v okamžiku odvysílání nebo prostřednictvím odpisů dlouhodobého majetku. Z uvedeného důvodu tato účetní operace nemá žádnou souvislost se zdanitelnými plněními přijatými ani uskutečněnými v roce 2012, a tudíž je irelevantní pro výpočet nároku na odpočet daně za prosinec 2012. Stěžovatelka dále zdůrazňuje, že i kdyby byla tato operace považována za relevantní, nemění to nic na tom, že žalovaný v napadeném rozhodnutí výslovně tvrdil použití poměru kalkulovaného na základě jiné hodnoty. Veškerá argumentace žalovaného v napadeném rozhodnutí se podle stěžovatelky týkala výpočtu daňové povinnosti na základě poměru výnosů z podnikatelské činnosti za rok 2012 k celkovým výnosům za tentýž rok. Jestliže tedy rozhodnutí žalovaného obhájí a odůvodňuje použití jiného způsobu výpočtu daně, než jaký byl ve skutečnosti použit, jde o postup nepřipustný a právně neudržitelný.

[25] Stěžovatelka v opakovaném odvolacím řízení navrhla poměrné snížení svého nároku na odpočet DPH podle podílu nákladů na tvorbu, pořízení a zpřístupnění programového obsahu programů ČT1, ČT2, ČT+ Sport a internetu vůči celkovým nákladům na všechny programy a internetové vysílání. Tato metoda podle ní odráží přímou souvislost mezi náklady na pořízení zdanitelných plnění a úplatami dosaženými za hospodářské činnosti, což je podle judikatury SDEU i NSS klíčové pro oprávněný nárok na odpočet DPH. Tato metoda nebyla založena na fikci, ale na reálném poměru použití zdanitelných plnění pro činnosti, u nichž stěžovatelka dosahovala protiplnění (ekonomické činnosti, které byly předmětem daně, a pro činnosti, u nichž protiplnění nebylo (nebyly předmětem daně)). Tento postup odpovídá § 75 ZDPH a unijní úpravě, jak potvrzují relevantní rozsudky SDEU (*Midland Bank*, *Abbey National*, *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego v Polkowicach*). Stěžovatelkou zvolená metoda neodporovala rozhodné zákonné úpravě ani na ni navazující soudní praxi.

[26] Žalovaný odůvodnil nepoužití metody zvolené žalobkyní pouze obecnými tvrzeními o změně § 75 ZDPH novelou č. 80/2019 Sb. a o její údajné nesouladnosti s unijním právem, aniž by uvedl konkrétní ustanovení či rozhodnutí SDEU, kterému by metoda odporovala.

[27] Stěžovatelka se rovněž ohrazuje proti tvrzení vznesenému teprve před správními soudy, že sama nestanovila a nedoložila poměr pro poměrné snížení nároku na odpočet zvolenou metodou. Stěžovatelka zvolený poměr vyčíslila v podání ze dne 30. 6. 2022, ve kterém současně uvedla, že je připravena kdykoliv na výzvu správce daně vyčíslené hodnoty dále doložit. Žalovaný ji však k předložení jakýchkoli dalších podkladů nevyzval a o jejich nedostatečnosti se nezmínil. Zmínil-li v napadeném rozhodnutí nedostatek součinnosti stěžovatelky, pak výlučně v souvislosti s její reakcí na výzvy v prvoinstančním řízení a v prvním odvolacím řízení.

[28] Pokud by NSS přijal, že odpočet DPH lze poměrně snížit podle poměru zdrojů financování činnosti žalobkyně (například tržeb ku čerpání fondu poplatků), musel by nejen věc předložit rozšířenému senátu jako odklon od své dosavadní judikatury, ale i položit předběžnou otázku SDEU, zda směrnice 2006/112/ES připouští, aby poměrný odpočet DPH byl určen nikoli dle účelu použití vstupních plnění, ale dle struktury financování činnosti daňového subjektu.

[29] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti a z důvodů v ní uplatněných (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[30] Kasační stížnost není důvodná.

[31] Nejvyšší správní soud na úvod konstatuje, že se obdobnými právními otázkami, které stěžovatelka v nyní projednávané věci nastolila, již opakovaně zabýval v rámci své rozhodovací činnosti. Jednalo se o případy týkající se téže stěžovatelky za jiná zdaňovací období, případně o věci obdobného charakteru, v nichž vystupoval subjekt srovnatelného postavení, konkrétně Český rozhlas. V uvedených rozhodnutích se soud podrobně vyjádřil k většině otázek, které stěžovatelka v této věci uplatnila. Za tímto účelem lze odkázat například na 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, ze dne 24. 1. 2025, č. j. 8 Afs 280/2023 - 72, ze dne 6. 3. 2025, č. j. 1 Afs 101/2024 - 12, ze dne 19. 5. 2025, č. j. 7 Afs 132/2024 - 46, a konečně na rozsudek ze dne 12. 6. 2025, č. j. 6 Afs 184/2024 - 50. Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud v nyní projednávané věci neshledal žádné zásadní skutkové ani právní odlišnosti oproti výše uvedeným případům, považuje za vhodné při vypořádání jednotlivých námitek stěžovatelky vycházet z tam formulovaných právních závěrů, s nimiž se plně ztotožňuje.

[32] S ohledem na rozsah a způsob koncipování kasační stížnosti je třeba nejprve uvést, že požadavku na přezkoumatelnost rozhodnutí dostojí soud i tehdy, pokud své závěry postaví na ucelené argumentaci, která ve svém souhrnu věcně pokryje všechny dílčí argumentační pozice stěžovatele. Jinými slovy, není nezbytné, aby se soud výslovně vyjádřil ke každé jednotlivé námitce, pokud z celkového kontextu rozhodnutí jednoznačně vyplývá, že se jí zabýval a že jeho právní závěry zahrnují i její (byť i jen implicitní) vypořádání. Tento přístup je v souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu, podle níž přezkoumatelnost rozhodnutí nevyžaduje mechanické reagování na každé jednotlivé tvrzení účastníka řízení, nýbrž postačuje, pokud je z odůvodnění rozhodnutí zřejmé, jakým způsobem soud dospěl ke svému závěru a jak se vypořádal s podstatou věci (srov. rozsudky tohoto soudu ze dne 23. 12. 2015, č. j. 2 As 44/2013 - 125, ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 - 19, ze dne 30. 6. 2021, č. j. 10 Azs 74/2021 - 38, nebo ze dne 17. 3. 2022, č. j. 2 Afs 240/2021 - 34, či nález Ústavního soudu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08).

pokračování

[33] Nejprve se Nejvyšší správní soud z logiky věci vyjádří k namítané nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Stěžovatelka ji spatřuje v tom, že se městský soud nevypořádal s jejími námitkami proti aplikaci výnosové metody, kterou žalovaný zvolil, a to s odkazem na první rozsudek v téže věci. Stěžovatelka přitom poukazovala na novou judikaturu SDEU, konkrétně rozsudek *Balgarska natsionalna televizia*. Současně zpochybňuje závěr městského soudu o jeho vázanosti právním názorem vysloveným v předchozím rozsudku, přičemž odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 83/2007 - 153.

[34] Jak již bylo uvedeno, městský soud napadeným rozsudkem v projednávané věci rozhodoval již podruhé. V prvním rozsudku se zabýval použitelností, respektive zákonností výnosové metody. V tomto ohledu žádné pochybení žalovaného neshledal. Rozhodnutí žalovaného tehdy zrušil pouze z důvodu nesprávného zaokrouhlení poměrného koeficientu, který byl touto metodou zjištěn. Výnosovou metodu jako takovou však aproboval. V dalším řízení byl žalovaný vázán právním názorem vysloveným v tomto prvním rozsudku, který mu uložil (pouze) provést korektní výpočet poměrného koeficientu.

[35] 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*“. Judikatura, na kterou poukazuje stěžovatelka, byla totiž překonána usneseními 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. Městský soud tak byl svým vlastním názorem vysloveným dříve v prvním rozsudku v téže věci vázán. 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).

[36] V projednávané věci sice po prvním rozsudku městského soudu došlo k „*doplnění řízení*“ nicméně tento procesní vývoj neměl vliv na právní posouzení použitelnosti výnosové metody. V rámci doplnění žalovaný správci daně uložil v duchu závazného právního názoru městského soudu zejména přepočítat a správně zaokrouhlit poměrný koeficient a správně přepočítat daňovou povinnost stěžovatelky s ohledem na konkludentní vyměření dodatečných daňových přiznání za červen až listopad roku 2012 a doměření daně v odvolacím řízení za leden až květen 2012 tak, aby doměřená hodnota daně za zdaňovací období prosinec 2012 (jež je předmětem projednávané věci) byla stanovena ve správné výši. Ze správního spisu nevyplývá, že by došlo ke změně skutkového stavu rozhodného pro určení poměrného koeficientu, z něhož žalovaný vycházel ve svém prvním rozhodnutí před vydáním prvního rozsudku. Stejně tak nedošlo ani ke změně rozhodné právní úpravy nebo soudní praxe, která se již v době vydání žalobou napadeného 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 (zrušujícím) rozsudku.

[37] Poukazuje-li stěžovatelka na rozsudek SDEU ve věci *Balgarska natsionalna televizia*, Nejvyšší správní soud konstatuje, že tento rozsudek nezměnil právní pohled na možnost

aplikace výnosové metody při výpočtu poměrného koeficientu. Nedošlo jím tedy ke změně výkladu práva, který by otevřel prostor pro revizi závěrů vyslovených městským soudem v jeho prvním rozsudku (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 3. 2025, č. j. 1 Afs 157/2024 - 57). Nejvyšší správní soud se k této otázce podrobněji vyjádří v části věnované námitkám stěžovatelky směřujícím proti samotné aplikaci výnosové metody.

[38] Ani způsob, jakým se městský soud vypořádal s žalobními námitkami stěžovatelky, konkrétně formou odkazu na relevantní judikaturu správních soudů, nezakládá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Takový postup by byl akceptovatelný i v případě, že by šlo o námitky, které dosud nebyly v předcházejícím zrušujícím rozsudku vypořádány (což nebyl daný případ). Je třeba připomenout, že krajské soudy jsou při své rozhodovací činnosti povinny reflektovat konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu. Nejde sice o precedenční vázanost, která by zcela vylučovala možnost odchýlení se od ustálené judikatury, avšak takový odklon musí být řádně odůvodněn (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 4. 5. 2010, č. j. 4 Ads 77/2007 - 91). Pokud se však krajský (městský) soud nehodlá od judikatury kasačního soudu odchýlit, postačí, aby svůj právní náhled na řešenou otázku podepřel odkazem na ní, spolu s vysvětlením, proč jsou její závěry aplikovatelné na skutkový stav projednávané věci. Jak Nejvyšší správní soud uvedl 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 odchýlovat.“ Městský soud v tomto ohledu postupoval v souladu s výše uvedenými zásadami a jeho postup nelze považovat za pochybení.

[39] Kasační důvod ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tak neplněn není.

[40] Pokud jde o samotné právní hodnocení věci městským soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], je vhodné na úvod připomenout, že ačkoli v řízení o žalobě proti novému rozhodnutí žalovaného nelze znovu otevírat již dříve krajským (městským) soudem věcně posouzené otázky v jeho zrušujícím rozsudku, nevylučuje to možnost žalobce brojit v kasační stížnosti proti právnímu názoru vyslovenému v tomto rozsudku, převzatému krajským (městským) soudem do nového rozsudku *per se* (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 1. 7. 2015, č. j. 5 Afs 91/2012 - 41). Tímto způsobem je zaručena rovnost zbraní a stejný přístup ke kasačnímu soudu pro všechny účastníky řízení, tedy i pro ty, kteří, jakožto procesně úspěšní účastníci řízení o (původní)žalobě, nemohli proti rozsudku (kterým jim bylo z hlediska jeho výroku vyhověno) brojit kasační stížností, jakkoli s konkrétními závěry takového rozsudku nesouhlasili. Nejvyšší správní soud se proto v projednávané věci zabýval rovněž námitkami stěžovatelky proti samotné zákonnosti výnosové metody (viz dále), respektive námitkami ohledně jí navrhané metody v odvolacím řízení (po prvním rozsudku).

[41] Předmětem sporu v projednávané věci je otázka metody stanovení poměrného koeficientu ve smyslu § 75 odst. 3 ZDPH, tedy určení podílu, v jakém je přijaté zdanitelné plnění využíváno pro ekonomické činnosti plátce daně. Touto otázkou se Nejvyšší správní soud již opakovaně zabýval, jak bylo uvedeno výše (odst. [31]). Z argumentace stěžovatelky však vyplývá, že její výhrady nesměřují pouze proti samotné aplikaci výnosové metody,

pokračování

která byla daňovými orgány a následně i správními soudy v minulosti široce akceptována, ale též proti její slučitelnosti se zákonnými podmínkami pro vznik poměrného nároku na odpočet daně. Stěžovatelka přitom poukazuje na judikaturu SDEU, která podle jejího názoru dosud nebyla v kontextu výnosové metody ze strany Nejvyššího správního soudu dostatečně podrobněji vypořádána.

[42] Dle správního spisu podala stěžovatelka v roce 2015 dodatečná daňová přiznání na zdaňovací období jednotlivých měsíců roku 2012 (mj. též prosince), 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 a v důsledku toho snížila svoji daňovou povinnost.

[43] V průběhu daňového řízení týkajícího se uvedených zdaňovacích období předložil Nejvyšší správní soud ve skutkově i právně obdobné věci Českého rozhlasu (věc C-11/15) SDEU 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.

[44] 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 č. 483/1991 Sb., o České televizi veřejnoprávní televizní vysílání *není předmětem DPH* ve smyslu § 2 odst. 1 zákona o DPH.

[45] 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 (jinou) činností, která není předmětem DPH.

[46] Podle judikatury SDEU i NSS je existence nároku na odpočet daně vázána na základní podmínku, že osoba povinná k dani (plátce daně) 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. například rozsudky SDEU 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 Schiffahrt*, C-108/14 a C-109/14, body 23 a 24).

[47] 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).

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

[49] Z uvedeného vyplývá, že odpočitatelné jsou pouze daně zatěžující na vstupu zboží nebo služby použité osobou povinnou k dani (plátcem daně) pro účely jejích *zdanitelných, tj. dani podléhajících plnění*. 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 SDEU ze dne 16. 6. 2016, *Mateusiak*, C-229/15, bod 24 a tam citovaná judikatura).

[50] 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 *Balgarska Natsionalna Televizia*, 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.

[51] Problematická je situace, kdy plátce daně použije přijatá zdanitelná plnění jak pro účely ekonomických, tak neekonomických činností (tzv. smíšená činnost), 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

[52] V této situaci se nachází stěžovatelka. 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 nikoli ekonomickou činnost, která není předmětem DPH (srov. citovaný rozsudek SDEU ve věci *Český rozhlas*, na který dále navázal rozsudek NSS č. j. 5 Afs 124/2014 – 178, z nějž vycházel první rozsudek). Vedle toho však stěžovatelka provozuje okrajově i 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 apod. K povaze činnosti stěžovatelky srov. dále rovněž rozsudky NSS ze dne 26. 11. 2021, č. j. 4 Afs 160//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.

[53] V případech podobných smíšených činností téhož subjektu musí být určena metoda, pomocí které lze DPH zaplacenou na vstupu vztáhnout k ekonomické i neekonomické činnosti tak, aby tomuto subjektu náležel nárok na odpočet *pouze v rozsahu, v jakém byly zboží a služby použity pro účely jí poskytovaných zdanitelných plnění* (srov. zejména rozsudky SDEU ve věcech *Securenta* a *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego*).

[54] 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 stát 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).

[55] K tomu je nutno dodat, že pouhá absence takových pravidel v použitelné daňové právní úpravě neznamená, 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 SDEU ve věci *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego*, bod 35). Obdobně konstatoval NSS v citovaném rozsudku č. j. 5 Afs 124/2014 – 178, že 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.*“

[56] 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.“

[57] Otázkou stanovení poměrného nároku na odpočet ve skutkově obdobných situacích se, jak již bylo uvedeno, Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval, přičemž 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 například rozsudky NSS č. j. 5 Afs 124/2014 - 178, a č. j. 8 Afs 280/2023 - 72. Tyto rozsudky, včetně judikatury SDEU, doplnily a upřesnily stěžovatelkou zmiňované rozsudky č. j. 9 Afs 36/2013 - 29, a č. j. 9 Afs 8/2013 - 42, a nejsou s nimi v rozporu.

[58] 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.

[59] Z těchto východisek nicméně neplyne, jak mylně dovozuje stěžovatelka, že nad samotný rámec stanovení daňové povinnosti by rovněž každý detail výpočtu daně povinnosti musel být stanoven přímo zákonem. Zásada legality daně vyžaduje, aby hlavní prvky daně byly stanoveny zákonem, to však již neplatí pro detail jejího výpočtu. Jak uvedl SDEU v rozsudku *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego* (bod 39), „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.“ Povinnost určit podíl smíšených výdajů na ekonomickou činnost není hlavním prvkem daně, ale podmínkou pro uplatnění odpočtu

[60] Ve vztahu k projednávané věci Nejvyšší správní soud konstatuje, že rozsah nároku na odpočet daně bylo možné předem stanovit zejména s ohledem na § 72 zákona o DPH, který svým obsahem odpovídá čl. 168 směrnice o DPH, obdobně jako tomuto článku odpovídal čl. 86 polského zákona o DPH v případě *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego*.

pokračování

Skutečnost, že česká právní úprava výslovně neupravuje konkrétní metodu výpočtu podílu výdajů připadajících na ekonomickou činnost plátce, tedy sama o sobě nezakládá rozpor se zásadou legality daně.

[61] SDEU v rozsudku *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego* připustil, že při absenci technických pravidel může daňový subjekt obdržet individuální rozhodnutí nebo sám zvolit metodu rozdělení DPH. To však nemění nic na tom, že hlavním prvkem daně je nárok na odpočet dle čl. 168 směrnice o DPH. Interpretace citovaného rozsudku provedená stěžovatelkou je značně zavádějící; z rozsudku nevyplývá, že absence volby metody nebo individuálního rozhodnutí by porušovala zásadu legality daně – tyto aspekty byly posouzeny jen jako doplňující okolnosti (bod 46).

[62] V kontextu české vnitrostátní úpravy Nejvyšší správní soud 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 (§ 75 odst. 4 zákona o DPH). Z § 75 odst. 4 ZDPH dále vyplývá, že poměrný koeficient má zásadně určit plátce daně. V okamžiku uplatnění odpočtu je možné metodu výpočtu založit rovněž na jeho *kvalifikovaném odhadu*. 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 %.

[63] Plátcům daně tudíž *náleží volba vhodné metody* výpočtu poměrného koeficientu. Uvedené vyplývá z obecné zásady daňového řízení, dle které každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat (břemeno tvrzení), ale také povinnost toto své tvrzení doložit (břemeno důkazní). Jak konstatoval NSS například v rozsudku č. j. 9 Afs 427/2017 – 42, „[u]platňuje-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 jak vhodnost jím zvolené metody, tak i údaje a hodnoty, které do výpočtu vstupují. Povinnost plátce daně „nejen tvrdit, v jakém poměru bylo to které přijaté plnění použito v rámci ekonomické činnosti a v jakém poměru k činnosti jiné [...], 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.

[64] V souzené věci nemá kasační 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 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.

[65] Povinnost tvrdit a prokázat poměrný nárok na odpočet tížila plátce daně, který za tím účelem disponoval volbou odpovídající metody výpočtu poměrného koeficientu. Jak bylo již uvedeno v odst. [62] výše, rozhodná úprava připouštěla i 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.

[66] Stěžovatelka uvedený právní rámec uplatňování poměrného odpočtu DPH pomíjí. Rovněž pomíjí skutečnost, že vlastní metody výpočtu poměrného koeficientu v daňovém řízení opakovaně na výzvu správce daně předestřela a daňové orgány se jimi 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.

[67] Nejvyšší správní soud zjistil z daňového spisu, že stěžovatelka podala v roce 2015 dodatečná daňová přiznání mj. na zdaňovací období prosinec roku 2012, v nichž snížila svoji daňovou povinnost. Správce daně vyzval stěžovatelku v březnu 2015 k odstranění pochybností týkajících se změny daňové povinnosti. Na základě výsledku 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 (příčemž odkázal též na postup podle odst. 4 tohoto ustanovení).

[68] 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 %.

[69] 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 („*pouze teoretický*“) výpočet nároku na odpočet daně založený

pokračování

na poměru hodnoty uskutečněných zdanitelných plnění a hodnoty veřejného televizního vysílání dané hodnotou 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.

[70] Konečně, v dalším řízení po prvním (zrušujícím) 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 účinném od 1. 7. 2017. Do té doby totiž zákon o DPH snížení nároku na odpočet ve specifické situaci stěžovatelky nijak neupravoval. Na těchto tvrzeních setrvala i ve svém vyjádření k seznámení se se zjištěnými skutečnostmi ze dne 30. 6. 2022.

[71] 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 ZDPH. 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 a 30. 6. 2022 poukázala na metodu výpočtu podle § 75 ZDPH ve znění účinném 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. Ačkoli v těchto podáních stěžovatelka deklarovala ochotu doložit způsob stanovení nákladů na jí provozované programy a internet, žádné konkrétní důkazní prostředky nepředložila. Tím neunesla důkazní břemeno, které jí v daňovém řízení tížilo. Je výlučně na daňovém subjektu, jaké důkazy zvolí k prokázání svých tvrzení; jeho nečinnost nemůže být přičítána správci daně. Ten je oprávněn vycházet z dostupných údajů, pokud daňový subjekt neposkytne relevantní podklady pro přesnější určení poměrného odpočtu.

[72] Je tedy zřejmé, že stěžovatelka nenaplnila požadavky plynoucí z § 75 odst. 4 ZDPH. 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 reflektuje, že až do vydání rozsudku SDEU ve věci *Český rozhlas* nebyla otázka určení rozsahu nároku na odpočet DPH vyjasněná, s ohledem na nejistotu ohledně povahy činnosti v podobě poskytování veřejné služby v oblasti televizního vysílání. Stěžovatelka však měla možnost stanovit a prokázat poměrný nárok na odpočet podle § 75 ZDPH ještě na výzvu správce daně v průběhu odvolacího řízení, tj. ve vyjádření ze dne 13. 10. 2016 (tzn. v době po vydání zmiňovaného rozsudku SDEU).

[73] Vedle § 75 odst. 4 ZDPH 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. 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 to vyžaduje zákon o České televizi, by tak skrze oddělenou organizační strukturu existovala zřetelná vazba přijatých zdanitelných plnění na vstup 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] Konečně, stěžovatelka 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 *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 tedy 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.

[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 závěry vyslovené v rozsudku 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).

pokračování

[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. Výše již bylo vyloženo, že 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 již 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, které prezentovala stěžovatelka, podrobně zabýval v žalobou napadeném rozhodnutí (body 39, 45-47, 78-90). 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 neomezuje pouze na vysílací čas. I z tohoto důvodu se přiklonil k výnosové metodě, kteřá byla pro stěžovatelku příznivější.

[79] Korekci metody předestřené stěžovatelkou ve vyjádření ze dne 9. 12. 2016 žalovaný vysvětlil. 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 daně 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), coby 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 přitom jí uvedenou částku ve jmenovateli zlomku blíže neodůvodnila a už vůbec ji neprokázala.

[80] Je pravdou, že stěžovatelka později, ve vyjádřeních ze dne 19. 1. 2022 a 30. 6. 2022, navrhla výpočet poměrného koeficientu založený na úpravě zákona o DPH ve znění účinném od 1. 7. 2017. Učinila tak ovšem až v dalším řízení po prvním (zrušujícím) 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 v prvním rozsudku totiž 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 tedy již v prvním rozsudku aproboval daňovými orgány užitou metodiku výpočtu a rozhodnutí žalovaného zrušil 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. Současně lze připomenout, že vyslovil-li městský soud k této otázce právní názor tvořící součást jeho *ratio decidendi*, byl jím sám v řízení o druhé žalobě vázán (pochopitelně za podmínek uvedených v odst. [35] výše),

[81] 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 účinném od 1. 7. 2017 a tvrdí, že ve vyjádření ze dne 30. 6. 2022 uvedla, že je ochotna tuto metodu prokázat, 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 jí nic nebránilo 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 dovolává v kasační stížnosti. Bylo vlastním rozhodnutím stěžovatelky zvolit strategii uplatňování plného nároku na odpočet a vedle toho – fakticky jen okrajově a hypoteticky – prezentovat bez bližšího zdůvodnění a rozvedení výpočtu postupně stále jiné metody.

[82] Lze tak uzavřít, že v rámci tohoto okruhu námitek Nejvyšší správní soud ve shodě s městským soudem 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 ke stanovení poměrného koeficientu opakovaně vyzvaly a v průběhu daňového řízení jí seznamovaly se svým právním názorem týkajícím se mimo jiné stěžovatelkou (byť kuse) prezentovaných metod výpočtu, na což stěžovatelka měla příležitost reagovat. Až do prvního (zrušujícího) 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 daňového řádu ze strany daňových orgánů.

[83] Nejvyšší správní soud však na tomto místě přisvědčuje stěžovatelce v tom, že žalovaný při výpočtu poměrného koeficientu podle § 75 odst. 3 zákona o DPH nesprávně vycházel z hodnoty 6 049 203 000 Kč, která odpovídá „čerpání z fondu televizních poplatků“, a nikoli z částky 6 636 203 000 Kč, jež představuje celkové výnosy stěžovatelky za příslušné zdaňovací období. Tato vyšší hodnota zahrnuje jak výnosy z ekonomické činnosti, tak výnosy z činností neekonomických, které jsou podle zákona o České televizi

pokračování

financovány výhradně z televizních poplatků. Právě celkové výnosy stěžovatelky měly být použity jako jmenovatel zlomku při výpočtu poměrného koeficientu, neboť výnosová metoda, aprobovaná judikaturou Nejvyššího správního soudu i SDEU, vychází z poměru výnosů z ekonomické činnosti k celkovým výnosům daňového subjektu.

[84] Toto pochybení žalovaného však nelze posuzovat izolovaně, neboť bylo důsledkem právního názoru městského soudu, který v prvním rozsudku v téže věci sice správně schválil výnosovou metodu jako vhodný nástroj pro stanovení poměrného nároku na odpočet DPH, avšak při její aplikaci dosadil nesprávnou hodnotu do vzorce pro výpočet poměrného koeficientu. Městský soud tak sice správně aproboval metodu, která je v souladu s odkazovanou judikaturou, avšak následně při jejím praktickém použití uvedl nesprávnou hodnotu ve jmenovateli zlomku, čímž žalovaného fakticky navedl k chybnému výpočtu. Přestože je tedy odůvodnění prvního rozsudku městského soudu přezkoumatelné, jeho konkrétní aplikace výnosové metody vykazuje věcnou chybu.

[85] Ačkoli stěžovatelka staví podstatnou část své kasační argumentace na tvrzení, že pochybení žalovaného (aprobované městským soudem) činí jeho rozhodnutí nezákonným či nepřezkoumatelným, nelze jí přisvědčit. Především žalovaný postupoval v souladu s právním rámcem stanoveným § 75 odst. 3 zákona o DPH, přičemž respektoval jak judikaturu Nejvyššího správního soudu, tak judikaturu SDEU, která připouští uplatnění nároku na odpočet DPH i u subjektů vykonávajících smíšenou činnost, tedy veřejnoprávní vysílání, vedle činnosti ekonomické. V daném případě byla aplikována výnosová metoda, kterou městský soud aproboval již v prvním rozsudku. Žalovaný tak postupoval v intencích závazného právního názoru městského soudu, a jeho úvahy se vztahovaly k výpočtu poměrného koeficientu jako podílu výnosů z ekonomické činnosti (tj. podnikání stěžovatelky) k celkovým výnosům ze všech jejích činností. Tento přístup stěžovatelka sama nezpochybňuje, a tudíž nelze dovozovat nezákonnost či nepřezkoumatelnost rozhodnutí pouze z toho, že žalovaný vycházel z metodiky, která byla městským soudem v prvním rozsudku výslovně schválena. Dále je třeba zohlednit, že i přes nesprávně zvolený jmenovatel ve výpočtu koeficientu, neměla tato chyba žádný vliv na výslednou výši daňové povinnosti stěžovatelky. Správně vypočtený koeficient by činil 7,19 %, zatímco žalovaným stanovený koeficient činil 7,89 % (žalovaný tak teoreticky vzato pochybil ve prospěch stěžovatelky). V obou případech však po aplikaci zákonné povinnosti zaokrouhlení na celé procento směrem nahoru (§ 75 odst. 3 zákona o DPH) vychází výsledný koeficient ve výši 8 %. Výsledná daňová povinnost stěžovatelky tak zůstala nezměněna.

[86] Lze tedy uzavřít, že ačkoli došlo k formálnímu pochybení při výpočtu poměrného koeficientu, nemělo toto pochybení žádný vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, ani na výši stanovené daňové povinnosti; nebyl tím ani nijak porušen závazný právní názor městského soudu, neboť žalovaný postupoval v jeho mezích. Z tohoto důvodu nelze uvedenou námitku stěžovatelky hodnotit jako důvodnou.

[87] Další okruh námitek stěžovatelky se týká výnosové metody. 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 dle stěžovatelky relevantní pouze účel

použití přijatých zdanitelných plnění, nikoli *způsob financování* zdanitelných plnění na vstupu.

[88] Nejvyšší správní soud připomíná, že výnosová metoda byla v judikatuře opakovaně shledána jako vhodný nástroj pro stanovení poměrného koeficientu, zejména v případech, kdy daňový subjekt neposkytl jiné ověřitelné podklady. V rozsudku č. j. 2 Afs 170/2019 - 47 Nejvyšší správní soud uvedl, že zvolená metoda vychází z dostupných informací o činnosti stěžovatelky a je logická i legitimní. Obdobně ve věci Českého rozhlasu (č. j. 4 Afs 355/2018 - 55) NSS s odkazem na rozsudky SDEU ve věcech *Securenta* a *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego* potvrdil, že výnosová metoda byla již dříve soudně aprobována (č. j. 4 Afs 130/2021 - 59). V rozsudku č. j. 10 Afs 79/2022 - 56 Nejvyšší správní soud výslovně konstatoval, že tato metoda je přiléhavá v případech veřejnoprávních vysílatelů, neprokáží-li jiný spolehlivý způsob výpočtu koeficientu.

[89] Z judikatury Nejvyššího správního soudu, včetně rozhodnutí citovaných výše, implicitně vyplývá, že výnosová metoda je obecně slučitelná s podmínkami pro určení poměrného nároku na odpočet daně podle § 72 odst. 1 a § 75 odst. 1 a 3 zákona o DPH. Rovněž je považována za konformní se závěry judikatury SDEU, zejména s rozsudky ve věcech *Securenta* a *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego*, na něž ostatně opakovaně odkazuje.

[90] Nejvyšší správní soud připouští, že v dřívějších rozhodnutích nebyla výnosová metoda vždy věcně podrobně rozebrána. Tato podrobnější analýza však byla provedena mj. v rozsudcích č. j. 1 Afs 157/2024 - 57 a č. j. 6 Afs 184/2024 - 50, v nichž se Nejvyšší správní soud systematicky zabýval otázkou, zda lze poměr použití zdanitelných plnění pro ekonomickou činnost spolehlivě určit prostřednictvím srovnání výnosů z ekonomické a neekonomické činnosti. V těchto rozsudcích byla výnosová metoda shledána jako přiléhavá a metodicky obhajitelná v kontextu veřejnoprávního vysílání. Nejvyšší správní soud proto tyto závěry nyní pouze stručně rekapituluje.

[91] Základním předpokladem nároku na odpočet DPH je použití přijatých zdanitelných plnění pro ekonomickou činnost, tj. pro poskytování plnění podléhajících dani. Rozhodující je skutečný účel jejich použití. Výnosová metoda proto musí spolehlivě určit poměr, v jakém jsou smíšená plnění využívána pro činnosti s nárokem na odpočet a pro činnosti, kde tento nárok nevzniká. Tato metoda se uplatní tam, kde nelze jednoznačně přiřadit přijaté plnění pouze k ekonomické činnosti, nebo kde je jeho využití rozptýleno napříč různými oblastmi činnosti daňového subjektu.

[92] Metoda výpočtu poměrného koeficientu musí určit poměr, v jakém lze zdanitelná plnění užívaná ke smíšené činnosti „vztáhnout“ k účelům podléhajícím dani. Poměr použití zdanitelných plnění nelze vždy určit přímo z jejich vazby na výstupní plnění, zejména pokud nedošlo k organizačnímu oddělení činností. Je proto nutné zvolit vhodné rozlišovací kritérium. 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. Příklad sportovního přenosu s reklamou ukazuje, že ekonomický a neekonomický aspekt se prolínají: reklama je komerční službou, zatímco samotný přenos je veřejnou službou. Vzhledem k formě reklamy (například

pokračování

umístění loga podnikatele) nelze poměr určit podle vysílacího času, neboť komerční složka je přítomna kontinuálně.

[93] Metoda výpočtu musí být zároveň prakticky proveditelná. Nejvyšší správní soud nepovažuje za reálné, aby stěžovatelka určovala podíl komerční složky u každého pořadu zvlášť, například podle vysílacího času. Navíc i čistě veřejnoprávní pořady mohou nepřímo ovlivnit výši příjmů z reklamy. Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje s důvody uvedenými žalovaným, proč metoda založená na vysílacím čase není vhodná (viz bod 41 jeho rozhodnutí).

[94] Za přílehlavou lze považovat argumentaci generálního advokáta Szpunara ve stanovisku ze dne 25. 3. 2021 ve věci *Balgarska natsionalna televizija*, zejména v bodech 58 a 59. Generální advokát zde připouští dva způsoby určení poměru použití zdanitelných plnění: buď přísným účetním oddělením nákladů a příjmů, nebo pomocí poměru financování činnosti z veřejných prostředků a ze zdanitelných příjmů. Druhý přístup, který zohledňuje podíl obchodní činnosti na celkové činnosti veřejnoprávního vysílatele, umožňuje přiřadit náklady bez nutnosti striktního rozdělení jednotlivých položek.

[95] Daňové orgány zvolily právě druhý přístup – výnosovou metodu (ostatně oddělené účetnictví, jak bylo řečeno výše, stěžovatelka nepředložila). Poměrný koeficient byl stanoven jako podíl výnosů z podnikatelské činnosti stěžovatelky k jejím celkovým výnosům za rok 2012. Ačkoli uvedená metoda operuje s výnosy, tj. se zdroji financování zdanitelných plnění na vstupu, jejím důsledkem není, jak se mylně domnívá stěžovatelka, vyloučení nároku na odpočet v důsledku financování vstupních nákladů z veřejných prostředků v rozporu s konstatováním SDEU v bodu 52 rozsudku *Balgarska Natsionalna Televizia*. Výnosy zde totiž slouží jako nástroj pro *určení podílu ekonomické činnosti* na celkové činnosti stěžovatelky. Tím je zachováno základní pravidlo, že nárok na odpočet vzniká pouze v rozsahu použití zdanitelných plnění pro účely ekonomické činnosti.

[96] Výnosová metoda tak stanoví poměr, v jakém jsou přijatá zdanitelná plnění využívána pro ekonomickou činnost. Vychází z předpokladu, že tento poměr odpovídá podílu výnosů z podnikání na celkových výnosech. V případě stěžovatelky činí tento poměr po zaokrouhlení 8 %. V tomto poměru stěžovatelka používá přijatá zdanitelná plnění pro účely ekonomické činnosti, tedy v tomto poměru stěžovatelce náleží odpočet DPH zaplacené na vstupu. Výnosová metoda tak respektuje princip, že odpočet je možný pouze v případě použití přijatých zdanitelných plnění *pro ekonomickou činnost*, tj. *pro účely* uskutečňování činností podléhajících DPH s nárokem na odpočet.

[97] Pro zpochybnění použitelnosti výnosové metody tedy nestačí poukazovat na to, že operuje s výnosy, tj. se zdroji financování. Ostatně jak konstatoval SDEU v 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.

[98] Výnosová metoda zjednodušeně ztotožňuje rozsah použití zdanitelných plnění s poměrem výnosů z ekonomické činnosti k celkovým výnosům. Tento poměr však nemusí vždy odpovídat skutečné nákladové náročnosti jednotlivých činností. Například výroba veřejnoprávního pořadu může být nákladově výrazně náročnější, než poskytnutí licence k jeho užití, což může vést k tomu, že výnosová metoda přisoudí vyšší podíl neekonomické činnosti, než jaký odpovídá skutečnému využití vstupních plnění. Náklady na výrobu veřejnoprávních pořadů přitom nelze považovat za náklady přímo související s podnikatelskou činností stěžovatelky. Tyto pořady jsou součástí veřejné služby poskytované dle zákona o České televizi, přičemž § 11 odst. 2 tohoto zákona výslovně zakazuje financování podnikatelské činnosti z televizních poplatků. Jak však připomíná generální advokát Szpunar (bod 46 stanoviska ve věci *Balgarska natsionalna televizija*), příjmy z obchodních sdělení slouží nejen k pokrytí nákladů na jejich vysílání, ale mají širší dopad na financování provozu vysílacího subjektu.

[99] 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 úplatu. 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 SDEU *Pavína Baštová*.

[100] Je pravdou, že SDEU v minulosti dovodil, že nárok na odpočet DPH vzniká i v případech, kdy vstupní náklady tvoří součást režijních výdajů a spoluurčují cenu zdanitelných plnění na výstupu, pokud mají 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, a ze dne 8. 2. 2007, *Investrand*, C-435/05, bod 24). Tato souvislost se posuzuje podle objektivního obsahu plnění, přičemž rozhodující je i výlučný důvod jeho uskutečnění. Pokud plnění neslouží výlučně k výkonu zdanitelných činností, nelze je považovat za plnění s přímou a bezprostřední souvislostí s ekonomickou činností, byť by bylo zdanitelné (rozsudek ze dne 21. 2. 2013, *Becker*, C-104/12, bod 29). Především však SDEU v rozsudku *Investrand* (bod 33) zdůraznil, že náklady nemají přímou a bezprostřední souvislost s ekonomickou činností, pokud nejsou těmito činnostmi výlučně zapříčiněny. V rozsudku *Becker* pak s odkazem na rozsudek *Investrand* SDEU konstatoval, že „vzhledem k tomu, že provádění zdanitelné činnosti nepředstavuje 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“ (bod 25).

[101] Lze proto konstatovat, že náklady na výrobu veřejnoprávních pořadů, respektive na poskytování veřejné služby v oblasti televizního vysílání, nemají přímou a bezprostřední souvislost s ekonomickými činnostmi stěžovatelky. Jde o náklady, které by vznikly bez ohledu na výkon podnikatelské činnosti, neboť stěžovatelka je povinna veřejnou službu poskytovat ze zákona (§ 2 a § 3 zákona o České televizi). Podnikání podle § 11 odst. 1 téhož zákona představuje *pouze vedlejší* činnost, vázanou na činnost hlavní. Stěžovatelka nevyvíjí žádnou podnikatelskou aktivitu oddělenou od veřejné služby, a proto náklady

pokračování

na neekonomickou činnost s její ekonomickou činností souvisejí pouze odvozeně. DPH zaplacenou v souvislosti s těmito náklady nelze odečíst v plném rozsahu, jak se stěžovatelka zřejmě domáhá. Opačný závěr by byl v rozporu s judikaturou SDEU, zejména rozsudkem *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego*, C-566/19, a rovněž s rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 124/2014-178.

[102] Nejvyšší správní soud nepopírá, že náklady na neekonomickou činnost stěžovatelky se mohou nepřímou a poměrně vztahovat i k její ekonomické činnosti. Právě tato odvozená souvislost ostatně umožňuje uvažovat o poměrném nároku na odpočet DPH v projednávané věci. Pokud by nebylo přijato, že náklady na veřejnou službu v oblasti televizního vysílání mají alespoň částečnou vazbu na podnikání stěžovatelky, nebyla by DPH odvedená v rámci těchto nákladů odpočitatelná vůbec. V takovém případě by stěžovatelka nemohla uplatnit nárok na odpočet ani poměrně.

[103] Lze tedy shrnout, že výnosová metoda, založená na poměru výnosů z ekonomické činnosti vůči celkovým výnosům, představuje akceptovatelné zjednodušení pro určení rozsahu použití přijatých zdanitelných plnění pro ekonomické účely. Absolutní přesnosti nelze dosáhnout žádnou metodou, tím spíše metodou prakticky použitelnou. Stěžovatelka ostatně žádnou použitelnou alternativní metodu výpočtu poměrného koeficientu nenabídla a po většinu daňového řízení s výnosovou metodou souhlasila. Výnosová metoda zvolená žalovaným je navíc s ohledem na skutkový stav (a výpočet podle metody založené na vysílacím času) pro stěžovatelku spíše příznivá. Vzhledem ke způsobu financování neekonomické činnosti stěžovatelky (zákonem uložené veřejné služby financované z poplatků od držitelů přijímačů) je její použití tím spíše vhodné nejen pro stěžovatelku, ale i pro jiné provozovatele veřejné služby programového vysílání. Princip výnosové metody tak neodporuje rozhodné právní úpravě ani judikatuře Soudního dvora.

[104] 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 používáno v situaci, kdy se ve výši ceny za poskytované plnění promítají tržní mechanismy. Výnosy ve formě přijatých úplat za poskytnutá plnění tak adekvátně odrážejí 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 *stricto sensu* za „cenu“ poskytované služby (tj. penězi ocenitelnou hodnotu služby vznikající na trhu), což ostatně zdůraznil SDEU v rozsudku *Český rozhlas*. Přesto se však o „výnosy“ svého druhu jedná. Hodnota čerpání televizních poplatků může být přinejmenším vnímána jako ekonomická hodnota poskytování veřejné služby televizního vysílání.

[105] Televizní poplatky lze považovat za vyjádření hodnoty této činnosti především proto, že jsou ze zákona určeny výlučně k financování veřejné služby a jejich využití pro podnikatelskou činnost je podle § 11 odst. 2 zákona o České televizi vyloučeno.

Poskytování veřejné služby v oblasti televizního vysílání je stěžovatelce uloženo zákonem a nemá podnikatelský charakter; nesleduje zisk a nevytváří (v ekonomickém smyslu) přidanou hodnotu. Proto v rozsahu použití přijatých plnění pro tuto činnost nevzniká nárok na odpočet DPH. Hodnota čerpání televizních poplatků tak vyjadřuje zdroje použité na financování neekonomické činnosti stěžovatelky v příslušném roce a lze ji považovat za adekvátní odraz její ekonomické hodnoty.

[106] Námitka stěžovatelky, že údaj o „čerpání fondu televizních poplatků“ ve Výroční zprávě za rok 2012 představuje náklad, nikoli výnos, nezpochybňuje použitelnost metody výpočtu poměrného koeficientu zvolené žalovaným. Lze sice uvažovat o abstraktním výnosu odpovídajícím celkové sumě vybraných poplatků, tato částka však odráží pouze zákonná kritéria (počet poplatníků a výši poplatku), nikoli skutečný rozsah neekonomické činnosti v daném roce. Proto je vhodnější vycházet z údaje o „čerpání fondu televizních poplatků“ uvedeného ve Výroční zprávě (s. 17 a 21), který nakonec stěžovatelka sama zařadila mezi výnosy, vedle tržeb a jiných výnosů.

[107] 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).

[108] 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 (zejména rozsudky ve věcech *Securenta*, *Gmina Ryjewo*, *Český rozhlas*, *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego* a *Balgarska Natsionalna Televizia*).

[109] Z této judikatury rovněž vyplývají dostatečná vodítka pro posouzení zákonnosti výnosové metody; tato otázka již byla SDEU dostatečně vyjasněna (ve smyslu jeho rozsudku ze dne 6. 10. 2021, *Consorzio 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 respektují rámec stanovený unijním právem i judikaturou SDEU.

[110] Konečně, jak již bylo uvedeno též v rozsudku č. j. 6 Afs 184/2024 - 50, základní problém právní pozice stěžovatelky by bylo možné také zjednodušeně popsat tak, že je

pokračování

obecně obtížně 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 daňové, tj. při odpočtu té samé daně na vstupu, se stává běžným ekonomickým subjektem, oprávněným nárokovat odpočet v plném rozsahu.

[111] Poslední okruh námitek stěžovatelky se týká *důvodů odmítnutí metody*, kterou stěžovatelka prezentovala ve vyjádřeních ze dne 19. 1. 2022 a 30. 6. 2022, tj. v dalším řízení po prvním rozsudku městského soudu. Tato otázka byla nicméně již rovněž zodpovězena mj. v naposled uváděném rozsudku č. j. 6 Afs 184/2024 - 50. Stěžovatelkou 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.

[112] Uvedená metoda nicméně evidentně odporuje základní podmínce vzniku nároku na odpočet DPH podle ZDPH (ve znění účinném do 30. 6. 2017) v podobě použití přijatých zdanitelných plnění *v souvislosti s ekonomickou činností k uskutečňování plnění, která jsou předmětem DPH*. Není totiž 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 (jak již bylo uvedeno výše) 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 navrhané 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.

[113] Nejvyššímu správnímu soudu v projednávané věci (zdaňovacího období prosinec 2012) nepřísluší posuzovat, jaký vliv na existenci nároku na odpočet mělo zavedení fikce výkonu ekonomické činnosti provozovatelů veřejnoprávního vysílání v § 5 odst. 5 ZDPH (viz odst. [7] výše), 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 SDEU

ve věci *Český rozhlas*, podle nichž poskytování veřejné služby v oblasti televizního vysílání financované televizními poplatky *nepřestavuje ekonomickou činnost a DPH vůbec nepodléhá*.

[114] Z tohoto důvodu a rovněž s ohledem na to, co bylo uvedeno výše k vázanosti správního orgánu právním názorem vysloveným v rušícím rozsudku městského soudu, považuje Nejvyšší správní soud za postačující odůvodnění žalovaného v bodech 79 - 90 jeho 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. Nejvyšší správní soud ostatně takové odůvodnění již v minulosti opakovaně shledal dostatečným – viz například citované rozsudky č. j. 4 Afs 129/2021 - 53 nebo č. j. 10 Afs 79/2022 - 56.

[115] Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. *in fine* zamítl.

[116] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný sice měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se žádnému z účastníků náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 27. listopadu 2025

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu