ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Evy Šonkové a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **Česká televize,** se sídlem Na Hřebenech II 1132/4, Praha 4, zastoupená JUDr. Pavlem Dejlem, Ph.D., LL.M., advokátem se sídlem Jungmannova 24, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 22. 12. 2016, č. j. 57662/16/5300-22443-711377, č. j. 57663/16/5300-22443-711377, č. j. 57667/16/5300-22443-711377, č. j. 57668/16/5300-22443-711377, č. j. 57670/16/5300-22443-711377, č. j. 57671/16/5300-22443-711377, č. j. 57672/16/5300-22443-711377 a č. j. 57673/16/5300-22443-711377, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 21. 5. 2019, č. j. 3 Af 12/2017 - 238,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] V záhlaví označenými rozhodnutími (dále jen „napadená rozhodnutí“) žalovaný rozhodl o odvoláních žalobkyně proti rozhodnutím Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) takto:

- rozhodnutím č. j. 57662/16/5300-22443-711377 žalovaný změnil dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty (dále také jen „DPH“) vydaný Finančním úřadem

pro hlavní město Prahu ze dne 28. 8. 2015, č. j. 5588263/15/2004-52522-105535, za zdaňovací období leden 2013,

- rozhodnutím č. j. 57663/16/5300-22443-711377 žalovaný změnil dodatečný platební výměr na DPH vydaný Finančním úřadem pro hlavní město Prahu ze dne 31. 8. 2015, č. j. 5590806/15/2004-52522-105535, za zdaňovací období únor 2013,

- rozhodnutím č. j. 57667/16/5300-22443-711377 žalovaný změnil dodatečný platební výměr na DPH vydaný Finančním úřadem pro hlavní město Prahu ze dne 31. 8. 2015, č. j. 5598135/15/2004-52522-105535, za zdaňovací období březen 2013,

- rozhodnutím č. j. 57668/16/5300-22443-711377 žalovaný změnil dodatečný platební výměr na DPH vydaný Finančním úřadem pro hlavní město Prahu ze dne 31. 8. 2015, č. j. 5599462/15/2004-52522-105535, za zdaňovací období duben 2013,

- rozhodnutím č. j. 57670/16/5300-22443-711377 žalovaný změnil dodatečný platební výměr na DPH vydaný Finančním úřadem pro hlavní město Prahu ze dne 31. 8. 2015, č. j. 5604646/15/2004-52522-105535, za zdaňovací období květen 2013,

- rozhodnutím č. j. 57671/16/5300-22443-711377 žalovaný změnil dodatečný platební výměr na DPH vydaný Finančním úřadem pro hlavní město Prahu ze dne 31. 8. 2015, č. j. 5607593/15/2004-52522-105535, za zdaňovací období červen 2013,

- rozhodnutím č. j. 57672/16/5300-22443-711377 žalovaný změnil dodatečný platební výměr na DPH vydaný Finančním úřadem pro hlavní město Prahu ze dne 31. 8. 2015, č. j. 5608953/15/2004-52522-105535, za zdaňovací období červenec 2013,

- rozhodnutím č. j. 57673/16/5300-22443-711377 žalovaný změnil dodatečný platební výměr na DPH vydaný Finančním úřadem pro hlavní město Prahu ze dne 31. 8. 2015, č. j. 5616577/15/2004-52522-105535, za zdaňovací období prosinec 2013.

II. Řízení před krajským soudem

[2] Žalobu proti napadeným rozhodnutím Městský soud v Praze v záhlaví označeným rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek a „krajský soud“) zamítl.

[3] Krajský soud nejprve konstatoval, že žalovaný se v dostatečném rozsahu vypořádal se všemi námitkami žalobkyně a jednoznačně vyjádřil svůj právní názor na právní otázky v odůvodnění napadeného rozsudku. Krajský soud stejně jako žalovaný vycházel z judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále také jen „SD EU“) a Nejvyššího správního soudu k otázce povahy televizních poplatků pro účely DPH, na niž navazují i sporné otázky ohledně povahy činnosti žalobkyně a způsobu kalkulace daňového odpočtu. Shodně se žalovaným krajský soud dospěl k závěru, že veřejnoprávní televizní vysílání není ekonomickou činností ve smyslu zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Žalobkyně přitom nevykonává jednu komplexní ekonomickou činnost, která by spočívala ve veřejném televizním vysílání a v plněních s ním souvisejících.

Vysílání nemající povahu veřejnoprávního vysílání, tj. vysílání obchodních sdělení, reklam, sponzorských programů a *product placement*, nelze dle názoru krajského soudu považovat za integrální část veřejnoprávního vysílání, ale naopak za činnost podnikatelskou (ekonomickou), která je pro účely DPH oddělitelná od veřejnoprávního vysílání. Samotné veřejnoprávní televizní vysílání je tedy činností neekonomickou, zatímco vysílání obchodních sdělení, reklam, sponzorských programů či *product placement* již za ekonomickou činnost považovat lze. Povinnost platit DPH a zároveň právo na daňový odpočet se tedy budou vázat pouze na tuto část televizního vysílání, která nebude vysíláním veřejnoprávním, ale pouze dílčí činností, již lze považovat za činnost ekonomickou. Krajský soud připustil, že komerční vysílání (umístění reklamy, značkového výrobku, sponzorského výrobku apod.) je věcně nemožné bez vysílání televizních pořadů, resp. Bez existence celého televizního vysílání, nicméně z toho neplyne, že by pro účely DPH mělo být komerční vysílání považováno za integrální součást televizního vysílání. Naopak, § 53 zákona o DPH stanoví, že veřejnoprávní televizní vysílání je od daně osvobozeno, zatímco komerční vysílání (reklamy, teleshopping, sponzoring) nikoli. Za komerční vysílání platí zadavatel reklamy, teleshoppingu či sponzoringu, a existuje tedy konečný subjekt, který ponese daňovou zátěž. Ve zbytku, tedy v případě veřejnoprávního televizního vysílání bez komerčních vstupů, je konečným spotřebitelem žalobkyně, jelikož neexistuje žádný další subjekt, na který by mohla být daňová zátěž přenesena. Komerční provozovatelé televizního vysílání vykonávají ekonomickou činnost, jelikož výnosy z komerčního sdělení kryjí náklady na celkové vysílání. Zadavatelé reklamy si kupují celé komerční televizní vysílání. Proto u nich nelze hovořit o rozdělení činnosti na ekonomickou či neekonomickou. To krajský soud odůvodňuje s odkazem na rozhodnutí SD EU C-11/15 ve věci *Český rozhlas*. Rozdělení činnosti stěžovatelky na ekonomickou a neekonomickou je nutné pro zachování principu daňové neutrality. Podíl ekonomických činností vůči činnostem neekonomickým musí odrážet podíl vstupních výdajů připadajících na každou z těchto dvou činností.

[4] Ohledně výpočtu rozsahu nároku na odpočet krajský soud odkázal na stanovisko generálního advokáta SD EU s tím, že u zboží a služeb, které jsou neoddělitelně použity pro nezdanitelné i zdanitelné činnosti, je třeba určit, v jakém rozsahu musí mít osoba povinná k dani nárok na odpočet, aby tento nárok zůstal zachován u části související s jejími zdanitelnými plněními a nedošlo k neoprávněné nadměrné náhradě. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 124/2014 - 178 podle krajského soudu platí, že relativní složitost vyměření přesného poměru nemůže mít za následek nárok na plný odpočet DPH zaplacené na vstupu. Podle krajského soudu nárok na odpočet DPH v plném rozsahu žalobkyni nikdy nevznikl, neboť měla nárok na odpočet u plnění přijatých (DPH na vstupu) jen v poměrné výši, která odpovídá rozsahu použití těchto plnění v rámci její ekonomické činnosti; provozování veřejnoprávního televizního vysílání financovaného televizními poplatky však takovou ekonomickou činností není. Nárok na odpočet žalobkyni může vzniknout, pokud prokáže, že přijatá plnění alespoň částečně využila v rámci jiných (ekonomických) činností, které podléhají DPH, a toliko v rozsahu, v jakém byla tato plnění k danému (ekonomickému) účelu skutečně použita. Je na žalobkyni, aby doložila, v jakém poměru bylo to které plnění alespoň částečně použito ve vztahu k její ekonomické činnosti podléhající DPH a v jakém poměru k činnosti neekonomické. Správce daně přitom může daňovým subjektem předestřený výpočet

upravit tak, aby co nejvíce odpovídal skutečnému poměru mezi ekonomickými a neekonomickými činnostmi. Je nutno zohlednit § 72 zákona o DPH.

[5] Krajský soud nepřisvědčil námitce žalobkyně, že krátit nárok na odpočet daně v jejím případě nelze, jelikož zákon o DPH v rozhodném období nestanovil mechanismus pro takový postup. Nárok na odpočet DPH v plném rozsahu podle § 72 odst. 6 zákona o DPH žalobkyni nikdy nevznikl. Nárok na odpočet daně vzniká pouze, pokud žalobkyně prokáže, že jí pořízená plnění byla alespoň částečně využita v rámci jiných jejích činností podléhajících DPH. Nárok na odpočet tak vzniká v poměrné výši. Ve smyslu § 75 odst. 3 zákona o DPH je potřeba za účelem výpočtu poměrného koeficientu stanovit podíl ekonomické činnosti daňového subjektu na jeho celkové činnosti,

$$\text{tj. } \frac{\textit{hodnota ekonomické činnosti představující uskutečněná zdanitelná plnění}}{\textit{celková hodnota činnosti – tedy součet ekonomické činnosti a činnosti, která není předmětem daně}}$$

[6] Krajský soud dále shrnul dva způsoby výpočtu navržené žalovaným i způsob třetí navržený žalobkyní včetně zdůvodnění okolností, proč správnost jejího návrhu žalovaný vyvrátil a neaplikoval jej. Krajský soud se ztotožnil s postupem žalovaného. Zásadu v pochybnostech ve prospěch je nutno aplikovat v případech, kdy proti sobě stojí srovnatelně přesvědčivé výkladové alternativy.

III. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[7] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) proti rozsudku krajského soudu brojí kasační stížností z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“), tj. pro nesprávné posouzení právní otázky a pro nepřezkoumatelnost.

III.A Způsob krácení nároku na odpočet daně

[8] Stěžovatelka namítá, že zákonem stanovené televizní poplatky nejsou úplatou, která by mohla vstupovat do výpočtu nároku na odpočet daně, jelikož zákon o DPH způsob krácení nároku na odpočet daně v případě stěžovatelky výslovně nestanovil. Žalovaný nesprávně nárok stěžovatelky na odpočet DPH zkrátil a za tímto účelem navrhl dva možné způsoby, jimiž lze způsob krácení odpočtu na dani určit. Další možný způsob sdělila žalovanému na výzvu stěžovatelka. Její variantu žalovaný shledal souladnou se zákonem, avšak neaplikoval ji pro nedostatečně prokázané hodnoty proměnných. Krajský soud se s určením daňové povinnosti ze strany žalovaného ztotožnil. Podle stěžovatelky však nelze tento způsob stanovení daňové povinnosti (včetně podmínek omezení práva svoji daňovou povinnost snížit) považovat za dostatečně určitý a jednoznačný, pročež odporuje rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006 - 155, a čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. Nárok na odpočet daně v plné výši nelze zkrátit na základě *ad hoc* smyšlených procentních poměrů, které pracují s údaji, které nejsou pro stanovení nároku na odpočet daně relevantní. Za jediný ospravedlnitelný a přijatelný způsob zkrácení nároku na odpočet daně stěžovatelky lze považovat úpravu v zákoně o DPH podle novely č. 170/2017 Sb., která však nabyla účinnosti až po vydání napadených rozhodnutí.

[9] Nárok na odpočet daně je podle stěžovatelky vázán výlučně na použití určitého přijatého zdanitelného plnění pro účely ekonomické činnosti daňového subjektu. O tom, která přijatá plnění jsou relevantní, pojednává judikatura Soudního dvora EU (C-437/06 *Securenta*) a Nejvyššího správního soudu. I krajský soud připouští, že odpočet daně musí objektivně odrážet podíl vstupních výdajů. Stěžovatelka proto nesouhlasí s tím, že krajský soud aproboval postup žalovaného, který zkrátil její nárok na odpočet daně nikoliv na základě účelu použití stěžovatelkou přijímaných zdanitelných plnění, ale na základě s jejími vstupními výdaji nesouvisejících výnosů odrážejících financování vysílání žalobce z různých zdrojů. Zdroj příjmu plateb nevypovídá o účelu užití kteréhokoliv z přijatých zdanitelných plnění. Stěžovatelka v této souvislosti odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 8. 2014, č. j. 9 Afs 36/2013 - 29, podle něhož je na úhradu prostřednictvím dotace nutno hledět pouze jako na zdroj financování, přičemž pro výši uplatněného nároku je určující výhradně účel použití předmětného plnění. Zdroj financování přijatého zdanitelného plnění není pro zhodnocení věci rozhodný. I stanovisko generálního advokáta M. Szpunara ve věci Českého rozhlasu uvádí, že příjmy, které nejsou protiplněním plnění osoby povinné a nejsou zahrnuty do jejího obratu, nemají vést ke zkrácení jejího nároku na odpočet. Nárok na odpočet stanovený na základě podílu

$$\frac{\text{výnosů z ekonomické činnosti}}{\text{celkových příjmů (obsahujících i inkasované televizní poplatky)}}$$

tak nemůže podle stěžovatelky obstát, jelikož zohledňuje kritéria, která nejsou pro výši nároku na odpočet určující.

[10] Stěžovatelka dále namítá, že nárok na odpočet daně by měla mít minimálně v souvislosti se všemi přijatými zdanitelnými plněními, která použila pro výrobu a vysílání pořadů na programech, které je oprávněna vysílat, resp. na kterých vysílá obchodní sdělení. Ve vztahu k těmto programům nelze vyloučit přijetí úplaty (úplatu skutečně očekává a fakticky přijímá). Kvalita, žádanost a sledovanost programu má vliv na výši ceny obchodního sdělení. Mezi výrobou a vysíláním pořadů ze strany stěžovatelky a úplatou, kterou stěžovatelka přijímá od zadavatelů obchodních sdělení, existuje přímá a bezprostřední souvislost, která odůvodňuje odpočet daně z plnění přijímaných stěžovatelkou na vstupu. Příkladem takové souvislosti pořadu a obchodního sdělení je tzv. *product placement* či jiná obchodní sdělení včleněná přímo a neoddělitelně do jiných než reklamních pořadů vyráběných či vysílaných stěžovatelkou. Za vysílání těchto pořadů má stěžovatelka úplatu, které by jinak nedosáhla, a souvisí tedy s výrobou či vysíláním takových pořadů. Náklady na takové pořady jsou bezesporu náklady vynaložené v souvislosti s činností, která je způsobilá přinést stěžovatelce úplatu. Obdobné (oblíbenost a sledovanost) platí i o pořadech, mezi nimiž jsou vysílána obchodní sdělení. Tuto úvahu zohledňuje i novela č. 170/2017 Sb., stanovující konkrétní způsob výpočtu nároku na odpočet daně.

[11] Poměr, z něhož napadená rozhodnutí vycházejí, žalovaný zvolil pro jeho jednoduchost. Vyčíslení žalovaným však neodpovídá zákonné úpravě a je projevem

svévole. Stěžovatelka přitom předložila veškeré údaje nezbytné pro správné stanovení daňové povinnosti.

[12] Měl-li být nárok na odpočet daně v případě stěžovatelky krácen, měl být krácen stejným způsobem, který je zakotven v později účinném znění zákona o DPH. Tento způsob přitom připouštěl zákon o DPH i v rozhodné době – minimálně jej připouštěl stejně, jako připouštěl i jiné způsoby. Na rozdíl od metody aplikované žalovaným tento způsob pracuje s údaji, které jsou pro stanovení nároku na odpočet daně relevantní a nepochybně by byl pro stěžovatelku příznivější než metoda aplikovaná žalovaným. Postupovat se mělo podle zásady *in dubio pro reo* a zásady legitimního očekávání stěžovatelky.

[13] Podle stěžovatelky se krajský soud nevypořádal s její argumentací, že by se nárok na odpočet daně měl krátit právě způsobem, který byl předmětem novely č. 170/2017 Sb. k zákonu o DPH. Ačkoliv napadená rozhodnutí předestřela tři různé metody způsobů stanovení nároku na odpočet daně a další zakotvila novela č. 170/2017 Sb., krajský soud uvedl, že neshledal, že by existovaly různé způsoby výkladu pro omezení daňového odpočtu. Nedostatečné odůvodnění nelze překlenout odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu, že není nutné vypořádat podrobně veškeré námitky. Krajský soud nevysvětlil, proč by měl být způsob zvolený žalovaným jediným správným, a ostatní správné nejsou. Krajský soud ani nevysvětlil, proč jsou údaje předložené stěžovatelkou nevhodné pro stanovení nároku na odpočet, a nevysvětlil, proč mají být výnosy stěžovatelky relevantní z pohledu účelu, k němuž stěžovatelka používá přijímaná plnění. Krajský soud byl povinen tyto faktory posoudit právě s ohledem na zásadu v pochybnostech ve prospěch stěžovatelky.

[14] Závěry krajského soudu si podle stěžovatelky vzájemně odporují. Na jedné straně dovodil, že poměrový koeficient má být stanoven zlomkem

$$\frac{\textit{hodnota ekonomické činnosti}}{\textit{celková hodnota činnosti}}$$

a současně uvedl, že hodnota zdanitelného plnění v rozsahu veřejnoprávního televizního vysílání není dána výší televizních poplatků. I přesto však aproboval postup žalovaného, který při zkrácení nároku na odpočet daně zahrnul výnosy z televizních poplatků do výnosů stěžovatelky.

III.B Činnost stěžovatelky

[15] Stěžovatelka dále namítá, že krajský soud i žalovaný nesprávně posoudili povahu činnosti stěžovatelky spočívající v televizním vysílání. Podle stěžovatelky se jedná o ekonomickou činnost podle § 5 odst. 2 zákona o DPH, neboť není bezúplatná, jak účelově tvrdí žalovaný. Navzdory veřejnoprávní povaze je činnost stěžovatelky především ekonomickou hospodářskou činností podle § 2 odst. 5 ve spojení s § 3 odst. 1 zákon č. 231/2001 Sb., o provozování rozhlasového a televizního vysílání (dále jen „zákon o vysílání“). Podle těchto ustanovení se za televizní vysílání nepovažuje vysílání, které nemá povahu činnosti především hospodářské. Vysílání stěžovatelky nepochybně televizním vysíláním je. To musí být zohledněno i pro účely posouzení nároku stěžovatelky na

odpočet daně. Žalovaný i krajský soud podle stěžovatelky posoudili její činnost nesprávně, resp. se s argumentací stěžovatelky nedostatečně vypořádali.

[16] Stěžovatelka nesouhlasí, že vykonává dvě na sobě nezávislé činnosti – zaprvé neekonomickou, spočívající ve veřejnoprávním televizním vysílání, financovanou z televizních poplatků, ohledně níž nemůže očekávat žádnou úplatu, a zadruhé činnost ekonomickou, spočívající ve vysílání obchodních sdělení, za kterou úplatu očekávat může a kterou z přijímaných úplat financuje. Stěžovatelka provozuje jediné televizní vysílání, které financuje z výnosu z televizních poplatků a také z úplat, které jsou jí v souvislosti s vysíláním hrazeny [podle zákona č. 483/1991 Sb., o České televizi (dále jen „zákon o ČT“)]. Stejně jako ostatní provozovatelé televizního vysílání vysílá stěžovatelka bezplatně pořady, do nichž a mezi něž zařazuje obchodní sdělení, která úplatu přinášejí. Vysílání pořadů bez obchodních sdělení navíc přináší stěžovatelce úplatu jejich následným prodejem na nosičích DVD, nebo poskytnutím práv k jejich vysílání jiným provozovatelům televizního vysílání. I toto je vysílání, v souvislosti s nímž lze očekávat úplatu. Náklady na výrobu a vysílání pořadů jsou podle stěžovatelky součástí prvků spoluurčujících cenu jí poskytovaných zdanitelných plnění na výstupu, a musí jí tedy v souvislosti s nimi vznikat nárok na odpočet daně (rozhodnutí Soudního dvora EU ve věci C-432/15, *Odvolací finanční ředitelství v. Pavlína Baštová*).

[17] Ani zákon o ČT či zákon o vysílání nerozlišuje vysílání obchodních sdělení od televizního vysílání. Vysílání obchodních sdělení je integrální součástí vysílání televizního. Přijímání televizních poplatků na tom nic nemění. Stěžovatelka brojí i proti závěru, že své televizní vysílání financuje výlučně z televizních poplatků. Zákon o ČT totiž stanoví, že zdrojem financování jsou i příjmy z její činnosti spočívající v televizním vysílání. Úplaty je povinna použít na financování své činnosti spočívající ve veřejnoprávním televizním vysílání (§ 10 a § 11 odst. 2 zákona o ČT). Skutečnost, že je stěžovatelka příjemcem televizních poplatků, nemá vliv na nárok na odpočet daně; rozhodující je pouze to, zda v souvislosti se svou činností může očekávat úplatu či ji nelze vyloučit (rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 36/2013 – 29). Takovou činností je televizní vysílání, v němž je stěžovatelka oprávněna obchodní sdělení vysílat, a tam, kde je skutečně vysílá.

[18] Vysílání stěžovatelky se jako celek řadí podle klasifikace ekonomických činností (NACE) ve smyslu předpisu č. 244/2007 Sb., sdělení Českého statistického úřadu ze dne 18. září 2007 o zavedení Klasifikace ekonomických činností (CZ-NACE), pod kód 60.20 – tvorba televizních programů a televizního vysílání.

[19] Pro posouzení činnosti stěžovatelky jako ekonomické či neekonomické není účel této činnosti podstatný. Pouze v účelu se přitom liší vysílání stěžovatelky od vysílání jiných provozovatelů televizního vysílání (§ 2 odst. 1 zákona o ČT „*naplňování demokratických, sociálních a kulturních potřeb společnosti*“).

[20] Nerozhodné jsou i ekonomické výsledky příslušné činnosti. Odůvodnění krajského soudu, že ostatní provozovatelé televizního vysílání výnosy z obchodních sdělení kryjí náklady na celé vysílání, považuje stěžovatelka za nesprávné. Neopírá se přitom o žádné důkazy, např. TV Barrandov je, jak je obecně známo, ztrátová. Z hlediska nároku na

odpočet daně není relevantní, zda výnosy ekonomické činnosti daňového subjektu pokryjí jeho náklady.

[21] Dvě odlišná televizní vysílání stěžovatelky (úplatná vs. neúplatná) nelze opřít ani o § 53 zákona o DPH, jak tvrdí krajský soud. Z tohoto ustanovení podle stěžovatelky vyplývá toliko, že rozhlasovým a televizním vysíláním se rozumí vysílání prováděné ze zákona, s výjimkou vysílání reklam, teleshoppingu nebo sponzorování. To však platí výlučně pro účely osvobození od daně, nikoliv pro stanovení nároku na odpočet daně. Ustanovení § 53 zákona o DPH tak neřeší, jakou povahu má činnost provozovatelů vysílání ze zákona – zda jde o činnost ekonomickou, či nikoliv. Vysílání ze zákona zákon o DPH považuje za jediné vysílání. Výklad tohoto ustanovení tedy podporuje argumentaci stěžovatelky, nikoliv krajského soudu a žalovaného.

[22] Stěžovatelka tak uzavírá, že minimálně její vysílání na programech, na nichž vysílá obchodní sdělení, splňuje veškeré parametry ekonomické činnosti, tj. parametry podle § 5 odst. 2 zákona o DPH a parametry úplatnosti. Neexistuje důvod, aby činnost stěžovatelky spočívající v televizním vysílání zahrnující obchodní sdělení byla posuzována jinak než totožná činnost jakéhokoliv provozovatele televizního vysílání.

[23] Skutečnost, že stěžovatelka kryje náklady vynakládané na jí provozované televizní vysílání vedle úplat, které jí jsou v souvislosti s touto její činností hrazeny, též z televizních poplatků, nemá na její právo na neomezení v nároku na odpočet daně žádný vliv. Částečná „dotace“ televizními poplatky nemá vliv na povahu její činnosti ani na nárok na odpočet daně.

[24] Stěžovatelka ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2016, čj. 5 Afs 124/2014 - 178, ve věci Českého rozhlasu, doložila, v jakém poměru použila jí přijatá plnění pro účely své ekonomické činnosti. To žalovaný neakceptoval a tvrzení stěžovatelky zpochybňoval a požadoval doložení jiných údajů, které nebyl schopen konkretizovat. Příznivostí způsobu stanovení odpočtu pro stěžovatelku se žalovaný nezabýval, ačkoliv připustil, že metod je několik. Stěžovatelka za nejvhodnější považuje postup dle zákona o DPH účinného po novele č. 170/2017 Sb., který je pro stěžovatelku nejvýhodnější.

IV. Vyjádření žalovaného a replika stěžovatelky

[25] Žalovaný se ztotožňuje s názorem krajského soudu uvedeným v napadeném rozsudku a odkazuje na své závěry v napadených rozhodnutích. Má za to, že přiznání plného nároku na odpočet daně by v případě stěžovatelky znamenalo narušení principu neutrality DPH a narušení hospodářské soutěže či rovnosti hospodářských subjektů. Ze zákona o ČT vyplývá, že stěžovatelka neprovozuje jedinou činnost v podobě veřejné služby v oblasti televizního vysílání, ale také podnikatelskou činnost, která souvisí s předmětem její hlavní činnosti (§ 11 odst. 1 zákona o ČT). Neprovozuje tedy jedinou nedělitelnou činnost. Nelze přijmout závěr, že stěžovatelka není schopna provozovat veřejnou službu v oblasti televizního vysílání bez své podnikatelské činnosti. K financování veřejné služby slouží primárně televizní poplatky. Podle čl. 173 Šesté směrnice Rady 77/388/EHS (dále jen „Šestá směrnice“) a rozsudku Soudního dvora EU C-515/07

Vereniging Noordelijke Land, je nárok na odpočet daně, kterou jsou zatížena přijatá plnění, možný pouze v rozsahu, ve kterém lze tato přijatá plnění přičíst ekonomickým činnostem na výstupu, které uskuteční osoba povinná k dani. Nárok na odpočet tak stěžovatelce vzniká pouze u plnění, která jsou použita pro účely vykonávání ekonomické činnosti. Tj. pouze u plnění použitých pro účely vyjmenované v § 72 odst. 1 písm. a) až e) zákona o DPH. Jejich součástí nejsou plnění, která nejsou předmětem daně. Z toho lze dovodit, že nárok na odpočet v takových případech uplatnit nelze. Žalovaný vycházel ze stanoviska generálního advokáta a rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 Afs 124/2014 - 178, podle něhož mohl vzniknout nárok na odpočet DPH pouze v poměrné výši, a to v rozsahu odpovídajícím použití přijatých plnění v rámci jeho ekonomické činnosti.

[26] Žalovaný zastává stanovisko, že nárok na odpočet daně v krácené výši byl stanoven zcela konkrétně, určitě a srozumitelně v souladu s principem neutrality DPH. Nárok na odpočet z přijatých zdanitelných plnění vzniká jen, pokud je subjekt použije ve své ekonomické činnosti za účelem uskutečňování plnění podle § 72 odst. 5 zákona o DPH. Žalovaný stanovil koeficient zkrácení nároku odpočtu daně na základě celkové výše uskutečněných zdanitelných plnění s nárokem na odpočet DPH a z celkové výše uskutečněných zdanitelných plnění bez nároku na odpočet. Podkladem byly údaje ve výroční zprávě stěžovatelky v roce 2013. Rozsudek č. j. 9 Afs 36/2013 - 29 není na věc stěžovatelky příléhavý, na rozdíl od rozsudku č. j. 5 Afs 124/2014 - 178 ve věci Českého rozhlasu, který se zabýval stejnou otázkou. Zásadu v pochybnostech ve prospěch nelze v případě stěžovatelky aplikovat, jelikož proti sobě nestojí dvě srovnatelně přesvědčivá pojetí.

[27] Žalovaný dále uvádí, že televizní poplatky nejsou protiplněním za uskutečněná plnění, neexistuje tedy DPH na výstupu, a DPH na vstupu tedy nelze odpočíst. Provozovatel může vykonávat činnost financovanou i z jiných zdrojů. Tam je DPH odpočitatelná, ale pouze z té části zboží a služeb, které jsou použity pro účely této obchodní činnosti. To platí i pro zboží a služby, které jsou neoddělitelně použity jak pro účely takových činností, tak pro účely činností zdanitelných. U nich je třeba určit, v jakém rozsahu musí mít osoba povinná k dani nárok na odpočet, aby tento nárok zůstal zachován u části související s jejími zdanitelnými plněními a nedošlo k neoprávněné „nadměrné náhradě“. Směrnice 2006/112/ES neobsahuje žádná pravidla pro zákonná ustanovení umožňující rozdělení částek DPH podle toho, zda výdaje připadají na činnosti, které jsou předmětem daně, nebo činnosti, které předmětem daně nejsou. Zákon o DPH tuto otázku upravuje v § 72 odst. 6 s odkazem na § 75 a § 76. Z tohoto pojetí vychází i rozsudek č. j. 5 Afs 124/2014 - 178. Stěžovatelka tedy sice je osobou povinnou k dani podle § 5 zákona o DPH a vykonává ekonomickou činnost, za tu však lze považovat jen a pouze činnost podnikatelskou, nikoliv poskytování služeb v oblasti veřejnoprávního televizního vysílání.

[28] Ve své replice k vyjádření žalovaného stěžovatelka uvedla, že žalovaný sám ve svém vyjádření připouští vznik nároku stěžovatelky na odpočet daně. Přiznává tak, že stanovení odpočtu na základě výnosů bez uvedení účelu, k němuž byla přijatá plnění použita, bylo nesprávné. Ve věci Českého rozhlasu v rozsudku č. j. 5 Afs 124/2014 - 178 posuzoval Nejvyšší správní soud zcela jinou situaci – stanovení daňové povinnosti na základě premisy, že jsou zákonem stanovené poplatky úplatou za službu veřejnoprávního vysílání.

Nejvyšší správní soud vyslovil, že se zákonem stanovenými poplatky nelze při stanovení výše nároku na odpočet kalkulovat, neboť hodnota zdanitelného plnění v rozsahu veřejnoprávního vysílání není dána výší rozhlasových poplatků. V souladu s rozhodnutím č. j. 9 Afs 36/2013 - 29 konstatoval, že pro stanovení výše nároku na odpočet daně je relevantní výhradně účel použití přijatých plnění, nikoliv výnosy z různých zdrojů, podle nichž žalovaný nesprávně kalkuloval daňovou povinnost stěžovatelky. Ačkoliv žalovaný sám připouští různé způsoby postupu při krácení nároku na odpočet daně, odmítá aplikovat zásadu *in dubio pro libertate*. V souladu s legitimním očekáváním měl být nárok na odpočet daně stěžovatelky krácen podle úpravy dle novely č. 170/2017 Sb. V případě televizního vysílání stěžovatelky DPH na výstupu prokazatelně existuje. Obchodní sdělení nelze od veřejnoprávního vysílání oddělit, často jsou totiž jejich integrální součástí (*product placement* či StarDance). Jedná se tak o ekonomickou činnost. Televizní poplatky a úplata za obchodní sdělení se na financování podílejí rovným způsobem, a to i podle § 11 odst. 2 zákona o ČT. Minimálně vysílání stěžovatelky na programech s obchodními sděleními splňuje znaky ekonomické činnosti.

V. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[29] Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti. Konstatoval, že stěžovatelka je osobou oprávněnou k jejímu podání, neboť byla účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 zákona s. ř. s.), kasační stížnost byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[30] Důvodnost kasační stížnosti Nejvyšší správní soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), přičemž žádnou takovou vadu neshledal.

[31] Argumentaci stěžovatelky lze shrnout do dvou okruhů. Zaprvé namítá, že krajský soud i žalovaný nesprávně posoudili povahu její činnosti. V druhé řadě tvrdí, že krajský soud i žalovaný nesprávně posoudili a nedostatečně odůvodnili aplikovaný způsob, podle něhož byl stanoven poměr krácení nároku na odpočet daně.

[32] Kasační stížnost není důvodná.

[33] Ohledně právní úpravy rozhodné pro posouzení věci stěžovatelky Nejvyšší správní soud odkazuje na její podrobnou citaci, kterou krajský soud řádně uvedl v napadeném rozsudku (odst. 38 až 56).

V.1 Povaha činnosti

[34] Ohledně své činnosti stěžovatelka namítá, že vykonává jedinou nedělitelnou činnost (televizní vysílání), která má povahu činnosti ekonomické ve smyslu § 5 odst. 2 zákona o DPH, ale krajský soud i žalovaný tuto otázku posoudili nesprávně.

[35] Ve věci stěžovatelky lze odkázat na dosavadní judikaturu Nejvyššího správního soudu i Soudního dvora Evropské Unie týkající se obdobné problematiky ve věci veřejné služby rozhlasového vysílání Českého rozhlasu (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 Afs 124/2014 – 178, ze dne 25. 2. 2022, č. j. 2 Afs 160/2021 - 58, ze dne 26. 11. 2021, č. j. 4 Afs 130/2021 – 59, a rozsudek SD EU ze dne 22. 6. 2019 ve věci C-11/15, *Český rozhlas*). Podle Nejvyššího správního soudu lze závěry těchto rozhodnutí aplikovat i v případě veřejné služby televizního vysílání provozovaného stěžovatelkou, proto neshledal důvody se od závěrů v těchto rozhodnutích odchýlit.

[36] V prvé řadě je nutno objasnit, že spornou otázkou v nyní posuzované věci není, zda stěžovatelka vůbec ekonomickou činnost definovanou v § 5 odst. 2 zákona o DPH vykonává. Sporné je, zda má stěžovatelka jako osoba povinná k dani z přidané hodnoty, kterou ve smyslu § 5 odst. 1 zákona o DPH bezesporu je, nárok na odpočet této daně.
[37] Nárok na odpočet DPH je pro účely nynější věci blíže rozveden v § 72 zákona o DPH. Jak již Nejvyšší správní soud vyslovil v rozsudku ze dne 25. 2. 2022, č. j. 2 Afs 160/2021 - 58, přestože i uvedené ustanovení užívá zmíněný pojem „ekonomická činnost“, je z něj současně zřejmé, že spojuje nárok na odpočet daně na vstupu s tím, že plnění je použito pro uskutečňování činností vyjmenovaných v § 72 odst. 2 písm. a) až e) zákona o DPH. Tedy právě tyto činnosti považuje zákon o DPH v souvislosti s nárokem na odpočet daně za činnosti ekonomické. Z uvedeného ustanovení naopak nelze dovodit, že nárok na odpočet daně lze přiznat v případech, je-li přijaté plnění použito pro činnosti, jež nejsou předmětem daně, jako je veřejná služba televizního vysílání. Zmíněná ustanovení zákona o DPH je dále třeba vykládat i v souvislosti s jeho úvodními ustanoveními. Ta (i za využití pojmu ekonomická činnost) vymezují samotný předmět daně z přidané hodnoty v § 2 odst. 1. Nelze totiž nevidět, že nárok na odpočet daně, o nějž primárně jde v souzené věci, je spojen výlučně se zdanitelným plněním (viz § 2 odst. 2 zákona o DPH ve spojení s § 72 téhož zákona).

[38] Podle shora odkazované judikatury není rozhlasové vysílání, a tedy ani televizní vysílání, které je financované prostřednictvím povinného poplatku placeného na základě zákona vlastníky či držiteli televizního přijímače a provozované vysílací společností zřízenou zákonem, poskytnutím služby za protiplnění (úplatu) ve smyslu čl. 2 bod 1. písm. c) směrnice 2006/112/ES, jehož transpozice je součástí § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH.

[39] Tato judikatura současně odpovídá i na námitku stěžovatelky, že vykonává jedinou nedělitelnou ekonomickou činnost. Z hlediska nároku na odpočet daně z přidané hodnoty podle § 72 zákona o DPH její činnost jako jedinou nedělitelnou posuzovat nelze. Podle Nejvyššího správního soudu je pro účely nároku na odpočet daně z přidané hodnoty nezbytným předpokladem k tomu, aby bylo vůbec možno uvažovat o odpočtu daně z přidané hodnoty za podmínek vyplývajících ze zákona o DPH, skutečnost, že se jedná o plnění (zde veřejnou službu televizního vysílání), jež je předmětem uvedené daně (§ 2 odst. 1 zákona o DPH) a není od této daně osvobozeno, tedy plnění zdanitelné. Stěžovatelkou předestíraná polemika o tom, že vykonává jedinou ekonomickou činnost, je právě uvedeným, ale i závěry výše zmíněné judikatury (včetně té odkazované stěžovatelkou – viz rozsudek *Securenta*) vyvrácena, aniž je nezbytné se blíže samostatně věnovat prostému rozboru definice ekonomické činnosti obsažené v § 5 odst. 2 zákona o DPH. Toto

vymezení samotné totiž odpověď na stěžejní spornou otázku, zda a v jakém rozsahu stěžovatelce náleží nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, bez dalšího nedává.

[40] Nejvyšší správní soud dále dodává, že není sporu o tom, že stěžovatelka kromě veřejné služby v oblasti televizního vysílání, jež v rozsahu hrazeném z televizních poplatků není plněním podléhajícím režimu zákona o DPH, vykonává i činnosti další, s tímto veřejnoprávním vysíláním související, jež uvedenému zákonu podřadit lze. Ze shodného náhledu ostatně vyšel Nejvyšší správní soud i v dalším sporu, vedeném mezi Českým rozhlasem a žalovaným (rozsudek ze dne 26. 11. 2021, č. j. 4 Afs 130/2021 - 59). S ohledem na skutečnost, že Nejvyšší správní soud již zaujal stanovisko k otázce poměrného snížení nároku na odpočet daně z přidané hodnoty ve smyslu § 72 odst. 5 zákona o DPH ve skutkově shodných případech Českého rozhlasu, implicitně již odpověděl i na námitku stěžovatelky o tom, zda jí uskutečňované televizní vysílání a také další činnosti s ním související lze považovat za jedinou nedělitelnou ekonomickou činnost, s níž je spojen nárok na odpočet daně z přidané hodnoty v celém, a nikoliv sníženém rozsahu. Svým dřívějším vysloveným názorem na stejnou právní otázku je Nejvyšší správní soud vázán (důvod k odklonu neshledal).

[41] Ostatně nejinak se k této otázce vyjádřil i generální advokát Szpunar v opakovaně zmíněné věci *Český rozhlas* C-11/15, který také porovnal veřejnoprávní rozhlasové vysílání Českého rozhlasu s provozovateli komerčních rozhlasových stanic (a takovým srovnáním argumentuje i stěžovatelka v nynější věci). Z jeho závěrů vyšel žalovaný v napadených rozhodnutích a přiklonil se k nim i Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 5 Afs 124/2014 - 178 (viz 5. odstavec na straně 11). Ani čtvrtý senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 26. 11. 2021, č. j. 4 Afs 130/2021 – 59, neměl důvod se v jím posuzovaném případě odklonit od těchto závěrů, jež byly opakovaně prezentovány v řízeních, v nichž byl Český rozhlas účastníkem. Pro stručnost lze nyní odkázat na relevantní odstavce stanoviska jmenovaného generálního advokáta ve věci C-11/15, které je citováno v odst. 81 až 86 napadeného rozsudku. Tyto závěry, jež vyvracejí námitku stěžovatelky o jediné nedělitelné ekonomické činnosti spočívající v televizním vysílání, nepovažuje Nejvyšší správní soud za potřebné opětovně citovat a v nynější věci se s nimi plně ztotožňuje.

[42] Jakkoli se v rozsahu veřejnoprávního televizního vysílání hrazeného z televizních poplatků u stěžovatelky nejedná o činnost za protiplnění (úplatu), tedy službu podléhající dani z přidané hodnoty ve smyslu § 2 odst. 1 zákona o DPH, a není s ní tudíž spojen ani nárok na odpočet uvedené daně, ničeho to nevypovídá o tom, že stěžovatelka vykonává také další (ekonomické) činnosti, s nimiž nárok na odpočet této daně spojen je. Jak již Nejvyšší správní soud vyslovil v obdobném případě Českého rozhlasu, v takovém případě však odpočet daně z přidané hodnoty stěžovatelce náleží toliko v poměrné výši, jež odpovídá rozsahu přijatých plnění použitých na uskutečňování těchto ekonomických činností (§ 72 odst. 5 zákona o DPH).

[43] S ohledem na uvedené se dále Nejvyšší správní soud věnoval navazující námitce týkající se snížení nároku na odpočet daně podle § 72 odst. 5 zákona o DPH (který stěžovatelka poněkud nesystémově nazývá krácením, ač ve skutečnosti ke krácení odpočtu daně z přidané hodnoty může docházet v případech podle § 72 odst. 4 zákona o DPH,

o jehož aplikaci se však v nynější věci nejedná a není ani předmětem žaloby či kasační stížnosti) metodou založenou na výnosech.

V.2 Poměr snížení nároku na odpočet daně

[44] Stěžovatelka dále namítá, že žalovaný stanovil nesprávnou výnosovou metodu poměrného snížení nároku na odpočet daně z přidané hodnoty ve smyslu § 75 zákona o DPH a nedostatečně její aplikaci odůvodnil. Krajský soud podle stěžovatelky nevysvětlil, proč je metoda aplikovaná žalovaným jedinou správnou a z jakého důvodu jsou údaje předložené stěžovatelkou nevhodné pro stanovení nároku na odpočet na dani.

[45] Výkladem ustanovení upravujících odpočet DPH v poměrné výši (resp. ustanovení unijního práva, ve kterých má česká vnitrostátní právní úprava DPH svůj předobraz) se opakovaně zabýval SD EU. Jak ostatně uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 Afs 124/2014 - 178, č. 3506/2017 Sb. NSS: *„[c]itovaná právní úprava nároku na odpočet daně pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití přijatých plnění pro ekonomickou činnost plátce je plně v souladu s unijním právem, včetně ustálené judikatury Soudního dvora (viz zejména rozsudky ze dne 13. 3. 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, ze dne 12. 2. 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88, a ze dne 6. 9. 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557).* V tomto rozsudku dále zdejší soud rozvedl, že *„[s]ituace, kdy plátce použije konkrétní plnění na vstupu jak v rámci své ekonomické, tak i neekonomické činnosti, nejsou nijak výjimečné, a zvláště u veřejnoprávních subjektů či neziskových organizací je lze naopak považovat za velmi časté. Skutečnost, že v některých případech může být relativně obtížné vymezit přesný poměr, v jakém je konkrétní plnění přijaté na vstupu využito v rámci té které činnosti, však nemůže mít za následek nárok na plný odpočet DPH zaplacené na vstupu. V takovém případě by totiž nastala situace, kdy by zdanitelná plnění na vstupu v podstatě nebyla vůbec zdaněna. Odmítnout je třeba i argumentaci žalobce, dle níž vzhledem k tomu, že zákon o DPH v rozhodném období nestanovil mechanismus pro krácení nároku žalobce na odpočet DPH, nelze žalobci krátit nárok na odpočet, neboť daňové povinnosti lze ukládat pouze na základě zákona. Žalobce ve své argumentaci pomíjí, že dle zákona o DPH mu nárok na odpočet DPH v plném rozsahu nikdy nevznikl, neboť dle § 72 odst. 5 zákona o DPH, v rozhodném znění, měl plátce daně nárok na odpočet DPH u plnění přijatých na vstupu pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu jejich použití v rámci ekonomické činnosti. Za takovou činnost ovšem, jak již bylo uvedeno, nelze dle rozsudku Soudního dvora vydaného v této věci považovat poskytování služby veřejnoprávního rozhlasového vysílání v rozsahu financovaném rozhlasovými poplatky. Vzhledem k tomu, že v souvislosti s touto činností žalobci nevzniká nárok na odpočet DPH, lze o nároku na odpočet daně uvažovat pouze za předpokladu, že žalobce prokáže, že jím pořízená (přijatá) plnění byla alespoň částečně využita v rámci jiných činností žalobce podléhajících DPH. Pouze ve vztahu k takovým činnostem pak žalobci vzniká nárok na odpočet DPH u přijatých plnění na vstupu, a to v rozsahu, v jakém byla k tomuto účelu skutečně použita. Uplatňuje-li žalobce nárok na odpočet DPH, je tedy v prvé řadě na něm, aby v případě, kdy toto plnění není použito výlučně v rámci jeho ekonomické činnosti, stanovil, v jakém poměru bylo konkrétní přijaté plnění použito ve vztahu k jeho ekonomické a neekonomické činnosti, s tím, že správce daně je samozřejmě oprávněn zvolený výpočet korigovat tak, aby skutečně poměru mezi ekonomickými a neekonomickými činnostmi žalobce ve vztahu ke konkrétnímu přijatému plnění co nejvíce odpovídal. Je zřejmé, že zvolená metoda*

se může u jednotlivých přijatých plnění lišit (srov. DRÁBOVÁ, Milena, a kol. Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, s. 649). (...) Skutečnost, že nárok na odpočet žalobce nelze krátit způsobem (dle § 72 odst. 4 ve spojení s § 76 zákona o DPH, v relevantním znění) provedeným finančními orgány, totiž v žádném případě neznamená, že by žalobci vznikl nárok na odpočet v plné výši. Žalobci totiž mohl dle relevantní právní úpravy vzniknout nárok na odpočet DPH pouze v poměrné výši, a to v rozsahu odpovídajícím použití přijatých plnění v rámci jeho ekonomické činnosti (viz § 72 odst. 5 téhož zákona, v relevantním znění)" (podtržení doplněno).

[46] Nejvyšší správní soud pak navázal na právě citované rozhodnutí v rozsudku ze dne 15. 11. 2018, č. j. 9 Afs 427/2017 - 42, kde vyslovil, že *„[p]okud daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně, je jeho povinností prokázat splnění zákonných podmínek. Pro obec je mj. rozhodující, zda pořizuje plnění jako osoba povinná k dani, která jedná jako taková, tj. zda přijaté plnění použije v rámci své ekonomické činnosti s tím, že tato otázka je skutkovou otázkou, která musí být posouzena s ohledem na všechny okolnosti konkrétního případu. Prokazování nároku na odpočet DPH je prvotně záležitostí dokladovou. (...) Uplatňuje-li daňový subjekt nárok na odpočet DPH, je v prvé řadě na něm, aby v případě, kdy plnění není použito výlučně v rámci jeho ekonomické činnosti, stanovil, v jakém poměru bylo použito ve vztahu k jeho ekonomické a neekonomické činnosti. Metody výpočtu jsou na jeho uvážení a mohou se u jednotlivých přijatých plnění lišit. Správce daně je oprávněn zvolený výpočet korigovat tak, aby skutečně poměru mezi ekonomickými a neekonomickými činnostmi daňového subjektu ve vztahu ke konkrétnímu přijatému plnění co nejvíce odpovídal (viz rozsudek NSS ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 Afs 124/2014 - 178)*" (podtržení doplněno).

[47] Shodné závěry vyslovil Soudní dvůr i v rozsudku ze dne 8. 5. 2019 ve věci C-566/17, *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach.* V něm potvrdil, že *„článek 168 písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní praxi, která spočívá v tom, že osobě povinné k dani povoluje plný odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) zatěžující na vstupu pořízení zboží a služeb touto osobou za účelem provádění ekonomické činnosti podléhající DPH i neekonomické činnosti, která nespadá do působnosti DPH, když v platné daňové právní úpravě neexistují zvláštní pravidla upravující kritéria a metody pro rozdělení, které by umožnily osobě povinné k dani určit podíl DPH zaplacené na vstupu, jež je třeba považovat za DPH související s její ekonomickou činností a za DPH související s její neekonomickou činností.*" Tyto závěry jsou plně použitelné i nyní.

[48] Za pozornost ve vztahu ke způsobu snížení nároku na odpočet daně z přidané hodnoty pak stojí zejména závěry vyslovené v odst. 42 posledně citovaného rozsudku, v němž Soudní dvůr dovodil, že *„při absenci zvláštních pravidel výslovně stanovených v použitelné daňové úpravě, která by se týkala kritérií a metod rozdělení DPH zaplacené na vstupu mezi ekonomické a neekonomické činnosti, může osoba povinná k dani obdržet od příslušných vnitrostátních daňových orgánů individuální daňové rozhodnutí, v němž se analyzuje její specifická situace a sdělí se jí, jak správně postupovat podle zákona. Kromě toho podle informací, které má Soudní dvůr k dispozici, si může osoba povinná k dani zvolit vhodnou metodu pro účely provedení takového rozdělení. Za těchto podmínek, a zejména s ohledem na článek 86 zákona o DPH, se zdá, že taková absence pravidel nebrání osobě povinné k dani, aby určila výši odpočitatelné DPH.*"

[49] Judikatura Soudního dvora (viz rozsudek Soudního dvora C-11/15 *Český rozhlas*, ale i rozsudek *Securenta)*, jakož i výše zmíněná judikatura Nejvyššího správního soudu již záporně odpověděla na otázku, zda v případě, jaký nastal i u stěžovatelky, lze přiznat plný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (i to stěžovatelka přesto rozporuje). Z výše nastíněných závěrů je zřejmé, že nárok na odpočet DPH stěžovatelce může vzniknout, pokud prokáže, že přijatá plnění byla alespoň částečně využita v rámci ekonomických činností podléhajících DPH. Pouze ve vztahu k těmto činnostem vznikne nárok na odpočet DPH u přijatých plnění na vstupu. Navíc odpočet vznikne jen v rozsahu, v jakém byla tato plnění k danému účelu skutečně použita. Z téže judikatury však již také v obecnosti vyplývá, jakým způsobem má být odpočet daně z přidané hodnoty snížen. Je především věcí členských států Evropské unie, aby způsob tohoto výpočtu stanovily ve vnitrostátní právní úpravě. Není-li však takový mechanismus upraven (to je ostatně i případ nynější, v němž v rozhodné době zákon o dani z přidané hodnoty neobsahoval konkrétní metodu snížení odpočtu v případě, je-li přijaté plnění na vstupu použito jak pro ekonomické, tak i jiné činnosti), je primárně na daňovém subjektu, zde tedy na stěžovatelce, aby tuto metodu stanovila a poměrně odpočet daně z přidané hodnoty snížila, přičemž její výpočet může být daňovými orgány korigován (viz opakovaně citovaný rozsudek č. j. 5 Afs 124/2014 - 178 na straně 12 v šestém odstavci). Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s krajským soudem, že stěžovatelka měla prokázat, v jakém poměru bylo to které přijaté plnění použito v rámci ekonomické činnosti a v jakém poměru k činnosti jiné. Správce daně byl přitom oprávněn stěžovatelkou uvedený výpočet upravit, aby co nejvíce odpovídal skutečnému poměru mezi ekonomickými a neekonomickými činnostmi stěžovatelky.

[50] Žalovaný v odvolacím řízení postupoval shodným způsobem, jejž naznačil Soudní dvůr v citovaném rozsudku ve věci C-566/17. Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje se závěry krajského soudu, že žalovaný při stanovení poměru snížení odpočtu daně postupoval správně. Žalovaný výzvou k doplnění spisového materiálu uložil prvostupňovému orgánu, aby stěžovatelku vyzval k poskytnutí údajů potřebných pro výpočet nároku na odpočet daně; konkrétně požadoval, aby stěžovatelka prokázala výši osvobozených plnění bez nároku na odpočet daně a prokázala, která přijatá zdanitelná plnění použila pro plnění zakládající nárok na odpočet daně v plné výši, či pro činnosti, které nejsou ekonomickou činností, či obojí zároveň (doplnění spisového materiálu ze dne 2. 8. 2016). Ve výzvě ze dne 31. 8. 2016 správce daně stěžovatelku také vyzval, aby prokázala, v jakém rozsahu jí vznikl nárok na odpočet daně podle § 75 zákona o DPH. Stěžovatelka ve své odpovědi na výzvu k prokázání skutečností ze dne 13. 10. 2016 setrvala na svém stanovisku, že televizním vysíláním vykonává jedinou nedělitelnou činnost. Uvedla, že pouze malá část přijatých plnění slouží výhradně k poskytování plnění za úplatu a všechny ostatní plnění jsou použita v rámci ekonomické činnosti k uskutečnění plnění poskytnutých zároveň za úplatu i bezúplatně. Kromě toho uvedla, že konkrétní přijatá zdanitelná plnění nejsou přiřaditelná činnostem na výstupu a navrhla stanovit koeficient poměrem nepřímo přiřaditelných přijatých zdanitelných plnění, který podle ní činí 16%. Ze seznámení se s podklady a výzvy k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 21. 11. 2016 (bod 21) vyplývá, že se žalovaný neztotožňuje se stěžovatelkou navrženým poměrem 16% a odůvodňuje, v čem spatřuje nedostatky. V bodě 22 téhož přípisu žalovaný podrobně popisuje a stanovuje dvě možné metody výpočtu koeficientu – jednak podle

vysílacího času ve výši 3,5 %, jednak podle výnosové metody ve výši 9 % a konstatuje, že ve prospěch stěžovatelky je nutno aplikovat výnosovou metodu. Žalovaný zároveň podrobně odůvodnil, proč se stěžovatelkou navrženým výpočtem poměru nesouhlasí a jak jej korigoval. Ve vyjádření ze dne 5. 12. 2016 (str. 4 a 5) stěžovatelka odůvodňuje, že koeficient stanovený na základě výnosové metody není správný, jelikož při výpočtu záleží na účelu užití zdanitelného plnění, nikoliv na výnosech, přičemž televizní poplatky nelze do výpočtu DPH započítávat, jelikož by televizní poplatky fakticky sloužily k financování daně z přidané hodnoty. Svá stanoviska zopakovali žalovaný i stěžovatelka při jednání konaném dne 7. 1. 2016 a stěžovatelka následně i ve svém vyjádření ze dne 9. 12. 2016. Úvahy o stanovení koeficientu žalovaný uvedl i v napadených rozhodnutích (bod 37 až 49), přičemž podrobně vysvětlil, z jakých důvodů považuje výpočtovou metodu stěžovatelky za zpochybněnou a neodpovídající.

[51] Ze shora uvedeného průběhu odvolacího řízení vyplývá, že v posuzovaném případě žalovaný výpočet nároku na odpočet daně v poměrné výši podrobně popsal a odůvodnil, proč je stěžovatelkou navržená metoda zpochybněna. Žalovaný detailně vylíčil alternativní metody a vysvětlil, z jakých důvodů výnosová metoda lépe odráží skutečný poměr pro snížení nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Za účelem stanovení poměru použití přijatých smíšených plnění v rámci ekonomické činnosti stěžovatelky žalovaný stanovil podíl ekonomické činnosti na celkové činnosti stěžovatelky. S ohledem na možný způsob použití televizních poplatků měl žalovaný za to, že tento poměr vyplývá z výroční zprávy stěžovatelky. Údaje tam zveřejněné přináší povědomí o její celkové činnosti. Žalovaný mohl tyto údaje použít při stanovení poměru její ekonomické činnosti v rámci její celkové činnosti. Žalovaný dospěl k závěru, že v posuzovaném případě by bylo možné stanovit dvě metody výpočtu rozsahu nároku na odpočet daně v poměrné výši a za pro stěžovatelku příznivější považoval metodu výnosovou, která je založena na jejích výnosech. Tato metoda spočívá ve stanovení poměru na základě poměru výnosů z ekonomické činnosti a z celkových výnosů, přičemž takto stanovený poměr činí 9 %.

[52] Nejvyšší správní soud se ztotožnil s krajským soudem, který shledal výnosovou metodu stanovenou žalovaným racionální a logickou. Jak vyplývá z výše nastíněné judikatury, bylo především na stěžovatelce, aby prokázala, v jakém poměru bylo to které přijaté plnění použito v rámci ekonomické činnosti a v jakém poměru k činnosti jiné. V posuzovaném případě stěžovatelka sice předestřela určitou metodu výpočtu koeficientu, avšak tu žalovaný s podrobným zdůvodněním zpochybnil, resp. shledal, že nemá oporu v poskytnutých podkladech, přičemž poskytl stěžovatelce dostatečný prostor v rámci odvolacího řízení, aby nedostatky na své straně odstranila. Povinnost stanovit poměrný koeficient, který by co nejvíce odpovídal poměru mezi ekonomickými a jinými činnostmi stěžovatelky, tedy přešla na žalovaného, který k tomu měl využít dostupných relevantních podkladů opatřených v součinnosti se stěžovatelkou, případně veřejně dostupných údajů. Z obsahu spisu podle Nejvyššího správního soudu ve shodě s krajským soudem vyplývá, že žalovaný poskytl stěžovatelce dostatečný prostor a náležitě zdůvodnil, na základě čeho shledává její návrh koeficientu nevyhovujícím. Učinil dále všechny potřebné kroky k získání relevantních údajů pro účely stanovení poměrného koeficientu včetně skutečností, které osvětlují finanční průběh zajištění veřejnoprávního televizního vysílání.

[53] Nejvyšší správní soud stejně jako krajský soud shledal odůvodnění použité metody ke stanovení poměrného koeficientu pro účely výpočtu odpočtu daně v poměrné výši v napadených rozhodnutích za dostačující. Plně vyhovuje kritériím přezkoumatelnosti správních rozhodnutí a žalovaný výpočet poměrového koeficientu vyjádřil zcela konkrétně, určitě a srozumitelně. Za situace, kdy mu stěžovatelka nedoložila potřebné doklady prokazující výši plnění, která byla použita jak pro plnění zakládající nárok na odpočet v plné výši [§ 72 odst. 5 zákona o DPH], tak pro plnění použitá pro činnosti, které nejsou ekonomickou činností ve smyslu § 5 odst. 2 zákona o DPH, vyšel žalovaný z veřejně dostupných údajů o hospodářské činnosti stěžovatelky za předmětné zdaňovací období, tedy zejména z výroční zprávy. Žalovaný přitom pro výpočet poměrného koeficientu ve smyslu § 75 zákona o DPH vyšel z výnosové metody, kterou považoval pro stěžovatelku za příznivější. V rámci této metody zohlednil žalovaný výnosy stěžovatelky, tak jak byly uvedeny ve výroční zprávě, přičemž porovnal jednak celkové výnosy, a jednak výnosy z čerpání fondu televizních poplatků. Použitá metoda žalovaného spočívala ve stanovení poměru na základě poměru výnosů z ekonomické činnosti stěžovatelky na jejích celkových výnosech. Takto v rozhodnutích předestřený postup výpočtu poměrného koeficientu dle § 75 zákon o DPH považuje Nejvyšší správní soud za přezkoumatelný a zákonný, neboť žalovaný logicky a srozumitelně vysvětlil celý postup výpočtu, přičemž vycházel z veřejně dostupných údajů obsažených ve výroční zprávě. Takové odůvodnění postupu lze považovat za dostatečné. Zároveň toto odůvodnění respektuje výše uvedené závěry ohledně oprávnění finančních úřadů korigovat výpočet poměrného koeficientu tak, aby skutečně poměru mezi ekonomickými a neekonomickými činnostmi stěžovatelky ve vztahu ke konkrétnímu přijatému plnění co nejvíce odpovídal.

[54] Použití této metody Nejvyšší správní soud potvrdil ve skutkově i právně obdobné věci v rozsudku č. j. 4 Afs 130/2021 - 59 (srov. zejm. odstavce [49] až [57]). S tam uvedenými závěry se shoduje kasační soud i v nynější věci.

[55] Jako dílčí argument stěžovatelka uplatňuje výtku, že poměrné snížení odpočtu na DPH je nutno uplatnit podle účelu použití zdanitelných plnění, ne podle výnosů, k čemuž se podle ní krajský soud nevyjádřil. Televizní poplatky podle ní nelze zahrnout do výpočtu DPH. Nevyjádřil se podle stěžovatelky ani k otázce, proč je nutno výnosovou metodu žalovaného považovat za jedinou správnou. K těmto námitkám Nejvyšší správní soud s odkazem na výše citovanou judikaturu uvádí, že stanovení výpočtové metody žalovaným se odvíjí od předložených, zjistitelných a dostupných informací o činnosti stěžovatelky tak, aby s co největší přesností bylo možné stanovit poměr, který bude v konkrétním případě nejlépe odrážet skutečnost. Metodě aplikované žalovaným tak nelze rozumět jako jedinému paušálně správnému způsobu výpočtu. Tak ji v napadených rozhodnutích ani neprezentoval. Žalovaný dal stěžovatelce dostatečný prostor pro zvolení a předestření vlastních výpočtových metod, které měla podpořit doklady. Jelikož tak však stěžovatelka neučinila, resp. žalovaný její přístup na základě jím zřetelně a opakovaně komunikovaných důvodů shledal nedostatečným, přistoupil k hledání vlastní metody poměrného snížení nároku na odpočet DPH. Zvolil přitom výnosovou metodu, která má ve svém jádru logickou a zcela legitimní úvahu v návaznosti na to, jaké podklady měl žalovaný k dispozici. Dílčí argument ohledně účelu užití zdanitelných plnění a nemožnosti zahrnout televizní poplatky do výpočtu tak v tomto kontextu nelze považovat za důvodný, jelikož na jeho základě nelze vystavět komplexní, logickou a celistvou metodu poměrného

odpočtu DPH, kterou měla stěžovatelka navrhnout. Způsob výpočtu i postup žalovaného tak Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem shledal přezkoumatelným a opodstatněným.

[56] Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. tedy nebyl naplněn.

[57] Ohledně metody poměrného snížení nároku na odpočet daně stěžovatelka dále podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. namítá, že se krajský soud v napadeném rozsudku nikterak nevyjádřil k návrhu, aby pro účely poměrného snížení odpočtu daně z přidané hodnoty byla použita metoda, již zákonodárce vtělil s účinností od 1. 7. 2017 do novely zákona o DPH provedené zákonem č. 170/2017 Sb.

[58] Ačkoliv se krajský soud v napadeném rozsudku opomněl vypořádat s námitkou, že nejvhodnější metodou poměrného snížení odpočtu daně z přidané hodnoty by byla metoda podle novely zákona o DPH provedené zákonem č. 170/2017 Sb. s účinností od 1. 7. 2017, nezpůsobuje tento nedostatek odůvodnění nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Z rozsudku je podle Nejvyššího správního soudu zřejmé, z jakých důvodů shledal krajský soud metodu aplikovanou žalovaným opodstatněnou a nejvhodnější, resp. z jakých důvodů se krajský soud ztotožnil s žalovaným, že metoda navrhovaná stěžovatelkou neobstojí. Ani případné vypořádání námitky ohledně metody podle novely č. 170/2017 Sb. by na tom nic nezměnila. Metodu vyplývající z novely č. 170/2017 Sb. nebylo možno využít proto, že se jednalo v době rozhodování žalovaného o neúčinnou právní úpravu. To, že určitá metoda byla později zákonodárcem vtělena do zákona, nic nevypovídá o tom, zda výnosová metoda aplikovaná žalovaným byla, či nebyla vhodná, a to především s ohledem na podklady doložené stěžovatelkou a další zjistitelné skutečnosti, na jejichž základě žalovaný metodu stanovil. Žalovaný tak nebyl povinen metodu podle novely č. 170/2017 Sb. aplikovat. Výnosovou metodu pro účely poměrného snížení nároku na odpočet daně z přidané hodnoty žalovaný v napadených rozhodnutích podrobně vyložil a tyto jeho úvahy jsou srozumitelné a logické a při absenci účinné zákonné úpravy obsahující konkrétní metodu poměrného snížení odpočtu i věcně správné za situace, kdy stěžovatelka potřebné doklady pro jí navrhovanou alternativu nedoložila, ač mohla. Nejvyšší správní soud tedy neshledal v tomto ohledu napadený rozsudek nepřezkoumatelným.

VI. Závěr a náklady řízení

[59] Nejvyšší správní soud kasačním námitkám nepřisvědčil a neshledal ani vadu, ke které by musel přihlédnout z úřední povinnosti, kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s.

[60] Výrok o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti nevznikly náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 22. dubna 2022

Mgr. Eva Šonková
předsedkyně senátu