



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudců JUDr. Jana Ryby a Mgr. Ivety Postulkové ve věci:

žalobce: **Česká televize**, IČ 00027383
sídlem Na Hřebenech II 1132/4, 147 00 Praha 4
zastoupený advokátem JUDr. Pavlem Dejlem, Ph.D., LL.M.
sídlem Jungmannova 24, 110 00 Praha1

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 22. 12. 2016: č. j. 57489/16/5300-22443-711377, č. j. 57492/16/5300-22443-711377, č. j. 57493/16/5300-22443-711377, č. j. 57494/16/5300-22443-711377, č. j. 57496/16/5300-22443-711377, č. j. 57498/16/5300-22443-711377,

takto:

I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 12. 2016: č. j. 57489/16/5300-22443-711377, č. j. 57492/16/5300-22443-711377, č. j. 57493/16/5300-22443-711377, č. j. 57494/16/5300-22443-711377, č. j. 57496/16/5300-22443-711377, č. j. 57498/16/5300-22443-711377 se zrušují a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je povinen do 1 měsíce od právní moci tohoto rozsudku zaplatit na náhradu nákladů řízení částku 30 342 Kč do rukou zástupce žalobce JUDr. Pavla Dejla, Ph.D., LL.M., advokáta.

Odůvodnění

1. Žalobce se žalobou domáhal zrušení shora označených rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „žalovaný“), jimiž žalovaný rozhodl o odvolání žalobce proti rozhodnutím Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) takto:

- rozhodnutím č. j. 57489/16/5300-22443-711377 žalovaný změnil dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty vydaný Finančním úřadem pro hlavní město Prahu ze dne 26. 6. 2015, č. j. 4541766/15/2004-52522-105535 za zdaňovací období leden 2012,
 - rozhodnutím č. j. 57492/16/5300-22443-711377 žalovaný změnil dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty vydaný Finančním úřadem pro hlavní město Prahu ze dne 26. 6. 2015, č.j. 4545597/15/2004-52522-105535 za zdaňovací období únor 2012,
 - rozhodnutím č. j. 57493/16/5300-22443-711377 žalovaný změnil dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty vydaný Finančním úřadem pro hlavní město Prahu ze dne 26. 6. 2015, č.j. 4551159/15/2004-52522-105535 za zdaňovací období březen 2012,
 - rozhodnutím č. j. 57494/16/5300-22443-711377 žalovaný změnil dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty vydaný Finančním úřadem pro hlavní město Prahu ze dne 26. 6. 2015, č.j. 4553840/15/2004-52522-105535 za zdaňovací období duben 2012,
 - rozhodnutím č. j. 57496/16/5300-22443-711377 žalovaný změnil dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty vydaný Finančním úřadem pro hlavní město Prahu ze dne 26. 6. 2015, č.j. 4567009/15/2004-52522-105535 za zdaňovací období květen 2012 a
 - rozhodnutím č. j. 57498/16/5300-22443-711377 žalovaný změnil dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty vydaný Finančním úřadem pro hlavní město Prahu ze dne 26. 6. 2015, č.j. 4622604/15/2004-52522-105535 za zdaňovací období prosinec 2012.
2. Žalobce nejprve popsal skutkový stav věci a poukázal na to, že nezákonnost rozhodnutí spatřuje v nesprávném právním posouzení věci a v zásadních procesních pochybeních, která měla vliv na nezákonnost vydaných rozhodnutí. Nadto žalobce tvrdí, že žalovaný zatížil rozhodnutí o odvolání i vadou nedostatečného odůvodnění a vadou nepřezkoumatelnosti.
 3. Žalobce konstatoval, že podal dodatečná daňová přiznání k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období leden až květen 2012 a prosinec 2012, v nich snížil v řádku 50 hodnotu plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně a v řádku 66 poslední známou daňovou povinnost, neboť na základě výkladu právní úpravy dospěl k závěru, že televizní poplatky, které vybral podle zákona č. 348/2005 Sb., o rozhlasových a televizních poplatcích, ve znění platném v rozhodné době (dále jen „ZRTP“), nejsou úplatou za jím poskytovanou veřejnou službu v oblasti televizního vysílání a jako takové neměly být zahrnuty do výpočtu koeficientu pro krácení nároku na odpočet DPH na vstupu. Navzdory vysvětlení žalobce správce daně vydal dodatečné platební výměry, kterými vyměřil změnu poslední známé daňové povinnosti žalobce ve výši 0 Kč. Odmítl tak dodatečný nárok na odpočet daně vypočtený žalobcem a uvedený v příslušných dodatečných daňových přiznáních za předmětná zdaňovací období.
 4. Za podstatu sporu označil žalobce *v prvním žalobním bodu* otázku, zda měla být pro účely výpočtu koeficientu pro krácení nároku na odpočet daně zahrnuta do jmenovatele zlomku uvedeného v § 76 odst. 3 písm. b) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), hodnota televizních poplatků vybíraných žalobcem, či nikoli. Žalobce v předchozích daňových přiznáních zohlednil v uvedeném výpočtu mimo jiné i výnosy z televizních poplatků. Následně však dospěl k názoru, že tento postup byl chybný, když televizní poplatky nejsou úplatou za jím poskytované služby, a nelze je tedy do výpočtu koeficientu upraveného v § 76 odst. 3 ZDPH zahrnout.

5. Podle žalobce po vydání rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“) ze dne 22. 6. 2016, věc C-11/15, Odvolací finanční ředitelství proti Českému rozhlasu, žalovaný v rozhodnutích o odvolání posoudil povahu televizních poplatků již správně, ale pochybil v hodnocení povahy činnosti žalobce a ve výpočtu nároku žalobce na odpočet daně.
6. Žalobce zdůraznil, že je právnickou osobou zřízenou zákonem č. 483/1991 Sb., o České televizi (dále jen „ZČT“), za účelem poskytování služby veřejnosti tvorbou a šířením televizních programů, popřípadě dalšího multimediálního obsahu a doplňkových služeb, na celém území České republiky směřující k naplňování demokratických, sociálních a kulturních potřeb společnosti a potřeby zachovat mediální pluralitu (§ 2 odst. 1 ZČT). Podle § 3 ZČT naplňuje žalobce veřejnou službu v oblasti televizního vysílání zejména tím, že provozuje analogové a zemské digitální televizní vysílání. Podle § 11 ZČT je žalobce oprávněn vykonávat též podnikatelskou činnost, pouze však takovou, která souvisí s předmětem jeho činnosti, tj. právě s veřejným televizním vysíláním. Žalobce je tedy subjektem *sui generis*, jehož právní postavení a činnost je vymezena zákonem a který nesmí vykonávat žádnou jinou činnost, než právě činnost spočívající ve veřejném televizním vysílání a v plněních s ním souvisejících. V rámci veřejného televizního vysílání vysílá žalobce mimo jiné též obchodní sdělení, jako jsou reklamy, sponzorské vzkazy či upoutávky na vlastní programy, a umísťuje značkové výrobky v jím vysílaných televizních pořadech (tzv. *product placement*). Tuto část veřejného televizního vysílání nelze z povahy věci od jiných částí téhož televizního vysílání oddělit, a to ani pro účely DPH, neboť se jedná o jeho integrální součást.
7. Skutečnost, že je reklamní a jiné obdobné vysílání nedílnou součástí veřejného televizního vysílání, plyne i ze zákona č. 231/2001 Sb., o provozování rozhlasového a televizního vysílání, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZPRTV“), který televizní vysílání definuje jako poskytování pořadů a dalších částí vysílání uspořádaných v rámci programu, včetně služeb přímo souvisejících s programem [viz § 2 odst. 1 písm. a) zákona o vysílání], a vymezuje je tedy jako jedinou činnost spočívající v šíření televizních programů a všech s nimi přímo souvisejících částí vysílání, včetně obchodních sdělení v podobě reklam apod., které plní informační funkci vysílání.
8. Žalobce je přesvědčen, že jeho činnost spočívající ve veřejném televizním vysílání je ekonomickou činností ve smyslu § 5 odst. 2 ZDPH, neboť naplňuje všechny zde uvedené atributy ekonomické činnosti. Z rozsudku SDEU rovněž neplyne, že by činnost vykonávaná žalobcem nebyla činností ve smyslu ZDPH. SDEU pouze konstatoval, že veřejnoprávní vysílání financované prostřednictvím povinného poplatku placeného na základě zákona není poskytováním služeb „za protiplnění“ ve smyslu čl. 2 bod 1 tzv. Šesté směrnice Rady 77/388/EHS (dále jen „Šestá směrnice“).
9. Podle žalobce však žalovaný postavil napadená rozhodnutí na závěru, že pokud nelze považovat televizní poplatek za úplatu za veřejné televizní vysílání, „poskytování služby veřejnoprávního televizního vysílání v rozsahu financovaném poplatky nelze považovat za ekonomickou činnost dle § 5 odst. 2 ZDPH“. Zcela přitom pominul, že § 5 odst. 2 ZDPH úplatnost jako definiční znak zde definované ekonomické činnosti neuvádí. Žalobce přitom poskytuje veřejnou službu televizního vysílání za úplatu (za reklamní vysílání), byť tento výnos z důvodu zákonného omezení reklamního času nekryje zcela náklady na danou službu. Žalobce zdůrazňuje, že na totožném principu jako žalobce fungují i všichni komerční provozovatelé televizního vysílání. V jejich případě přitom žalovaný nijak

nezpochybňuje, že jimi vysílaná obchodní sdělení tvoří nedílnou součást jejich vysílání a tedy nedílnou součást jejich ekonomické činnosti, a to navzdory tomu, že úplatu rovněž generují právě jen za tuto část svého vysílání, nikoli za ostatní jeho části, které poskytují divákům zdarma a bez úplaty.

10. Žalobce tvrdí, že veškerá žalobcem přijímaná plnění sloužící jeho (jediné) ekonomické činnosti je nutno kvalifikovat jako ekonomickou činnost ve smyslu § 5 odst. 2 ZDPH. Sama skutečnost, že žalobce část své ekonomické činnosti provádí „bezúplatně“, nemění nic na tom, že plnění přijímaná žalobcem slouží pro účely jeho ekonomické činnosti. Žalobce dodává, že přitom nepřijímá plnění, která používá k zajištění veřejného televizního vysílání, jako jejich konečný spotřebitel. Tato plnění nespotřebovává, ale zpracovává je za účelem vytvoření služby veřejného televizního vysílání. Žalobcem přijímaná plnění tedy nelze označit za plnění, která by nesloužila výkonu ekonomické činnosti. Postavení žalobce na roveň spotřebitele by odporovalo smyslu a účelu ZDPH. Žalobce odkazuje na argument generálního advokáta Szpunara, podle něhož je základním principem DPH to, že daňovou zátěž v zásadě nesou pouze spotřebitelé, a proto daňovou zátěž nemůže nést žalobce.
11. Nárok na odpočet daně z žalobcem přijímaných plnění nelze žalobci odepřít ani s odkazem na princip neutrality DPH. Žalobce plnění, která přijímá, dále zpracovává, zhodnocuje a vytváří k nim přidanou hodnotu, když je využívá k výrobě a provozování televizního vysílání, a je tedy subjektem, který musí být daňové zátěže, kterou v souvislosti s jím přijímanými zdanitelnými plněními nese, zbaven prostřednictvím nároku na odpočet daně. Na tom nemění nic skutečnost, že z důvodu svého zvláštního postavení a z důvodu zákonných omezení rozsahu určitých výdělečných plnění negeneruje úplatu za jím poskytovaná plnění v takové výši, aby pokryla jeho náklady. Žalobce odkazuje na judikaturu SDEU, podle níž nelze přijatá zdanitelná plnění vyloučit ze systému odpočtu DPH jen proto, že souvisejí též s plněními, která nejsou předmětem daně. Rozhodující je, že přijatá plnění tvoří součást nákladů na plnění, která předmětem daně jsou. Dle žalobce je třeba posuzovat, zda plátce realizuje ekonomickou činnost, či nikoli. Realizuje-li ekonomickou činnost, pak má i u přijatých plnění, která nelze přiřadit k nějaké konkrétní zdanitelné transakci na výstupu, nárok na odpočet daně. Rozhodující je obecná souvislost přijatých plnění s ekonomickou činností osoby povinné k dani.
12. Skutečnost, že nárok žalobce na odpočet daně nelze krátit podle § 76 ZDPH tak, jak to v minulosti činil žalovaný, vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu, který konstatoval, že nárok na odpočet žalobce nelze krátit způsobem (dle § 72 odst. 4 ve spojení s § 76 ZDPH, v relevantním znění) provedeným finančními orgány. Podle judikatury SDEU (C-437/06, *Securenta*) stanovení metod a kritérií rozdělení částek DPH uplatněné na vstupu mezi činnosti, které jsou předmětem daně, a činnosti, které předmětem daně nejsou, spadá s ohledem na neexistenci ustanovení obsahujících příslušná pravidla ve *Směrnici Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty* (dále jen „*směrnice 2006/112/ES*“), do pravomoci členských států, které musí stanovit způsob výpočtu, který objektivně odráží podíl vstupních výdajů, který skutečně připadá na každou z těchto dvou činností. Žalobce uvádí, že takový způsob výpočtu musí členské státy stanovit formou zákona, protože se jedná o úpravu majetkových práv a povinností soukromoprávních subjektů, a navíc předem a nikoli se zpětnou účinností, což český zákonodárce neučinil. Nárok žalobce na odpočet by bylo možné nějakým poměrným způsobem omezit pouze tehdy, pokud by takovou možnost ZDPH upravoval a určoval, a to v době, kdy žalobci

nárok na odpočet daně vznikl. V rozhodné době ZDPH však takový způsob ve vztahu k případu, o který jde na straně žalobce, neupravoval, a je proto nutné držet se striktně zákonného textu, který upravuje krácení nároku na odpočet daně pouze pro odlišné případy, nikoli pro případ žalobce. Žalobce trvá na tom, že jeho nárok na odpočet daně za příslušné zdaňovací období nelze krátit, neboť k takovému postupu neposkytoval v rozhodné době ZDPH žádnou oporu.

13. *Ve druhém žalobním bodu* namítá žalobce, že pokud by soud dospěl k závěru, že nárok na odpočet krátit lze, nemůže obstát způsob, který žalovaný zvolil.
14. Žalovaný prezentuje v rozhodnutích o odvolání dvě metody krácení nároku žalobce na odpočet, které nemají oporu v zákoně.
15. První je založena na vysílacím času reklamních sdělení ve vztahu k výnosům z podnikatelské činnosti. Tato metoda ignoruje skutečnost, že nelze reklamní sdělení oddělit od ostatního obsahu vysílání a že se jedná o jeho integrální součást, a to jak z hlediska diváka, tak z hlediska objednatele a plátce reklamních sdělení. Zařazení reklamního sdělení mezi jiné programy je nedílnou součástí služby poskytované objednatelům reklamních služeb ze strany provozovatelů televizního vysílání, včetně žalobce. Objednatelé reklamních služeb a jiných obchodních sdělení neobjednávají pouhé odvysílání reklamy, ale též zařazení jejich reklamní prezentace do určitého vysílacího času, do určitého programu či mezi určité programy. Výnos z určité reklamy tak není vázán výlučně na čas, který reklama ve vysílání zabere, ale též na řadu dalších skutečností. Zohlednění pouze vysílacího času samotného reklamního či sponzorovaného vysílání tedy není ekonomicky odůvodnitelné, neboť ignoruje skutečnost, že divák přijímá vysílání jako celek, nikoliv pouze výběrově reklamní sdělení a sponzorované pořady, či vysílání bez reklam, sponzorských vzkazů apod. Pokud by tedy měl být stanoven nárok žalobce na odpočet v návaznosti na vysílání obchodních sdělení, pak by jej bylo možno stanovit jedině v návaznosti na poměr vysílacího času těch stanic žalobce, v rámci kterých jsou vysílána jakákoliv obchodní sdělení za úplatou, k celkovému vysílacímu času veškerých stanic žalobce. Takto je nárok na odpočet DPH provozovatelů veřejného vysílání koncipován i v návrhu novely ZDPH.
16. Druhou metodu výpočtu nároku žalobce na odpočet DPH, která má stanovit rozsah použití přijatých zdanitelných plnění pro účely plnění zakládajících nárok na odpočet daně, založil žalovaný na výnosech žalobce, o nichž čerpal údaje z Výroční zprávy o hospodaření České televize v roce 2012 (dále jen „Výroční zpráva“). Žalovaný zde porovnává celkové výnosy žalobce zahrnující výnosy z čerpání fondu televizních poplatků s výnosy z tzv. podnikatelské činnosti žalobce. K tomu žalobce namítá, že televizní poplatky však nelze považovat za úplatu za žalobcem poskytovaná plnění, tj. za činnost žalobce, ale jedná se o formu dotace. Nejvyšší správní soud obdobně v rozsudku uvedl, že hodnota veřejnoprávního vysílání není dána výší rozhlasových poplatků. Televizní poplatky tedy nelze považovat za jakousi „odměnu“ za činnost žalobce ani za vyjádření hodnoty plnění poskytovaných žalobcem a porovnávat je se skutečnou odměnou, kterou žalobce v souvislosti se svou činností generuje, tj. s úplatou za jím poskytované služby. Nadto ani tato metoda nereflektuje vzájemnou souvislost a propojenost reklamního vysílání s dalšími částmi vysílání.
17. Žalobce rovněž poukazuje na skutečnost, že při stanovení nároku žalobce na odpočet DPH žalovaný postupoval v rozporu se zákonem, když vypočetl poměrný koeficient v rozporu s

ustanovením § 75 odst. 3 ZDPH, tedy vypočtený koeficient zaokrouhlil matematicky a nikoli na celá procenta nahoru, jak stanoví ZDPH v předmětném ustanovení. Údaje, ze kterých žalovaný při výpočtu poměrného koeficientu vycházel, jsou uvedeny v auditorem ověřené výroční zprávě za rok 2012, kterou sám žalovaný považuje za dostatečně průkazný důkazní prostředek. Vzhledem k tomu, že na základě výpočtu žalovaného činí poměr 7,20 %, musel by být pro účely § 75 ZDPH zaokrouhlen na celá procenta nahoru, tudíž na 8 %. Jeden procentní bod má přitom významný dopad do rozsahu nároku na odpočet daně žalobce. Pokud tedy žalovaný stanovil rozsah nároku žalobce na odpočet daně podle § 75 ZDPH, pochybil i tím, že postupoval při zaokrouhlování jinak, než jak stanoví předmětné ustanovení.

18. Pro případ, že by mohl být nárok na odpočet krácen, žalobce jako jediné akceptovatelné řešení uvádí metodu podle novely ZDPH, dle které bude nárok žalobce na odpočet DPH z jím přijímaných plnění stanoven v poměrné výši odpovídající rozsahu jejich použití pro činnosti, které jsou předmětem daně, na základě ekonomicky zdůvodnitelného kritéria. Konkrétně pro žalobce se rozsah použití pro činnosti, které jsou předmětem daně, stanoví jako „*podíl hodnoty přijatých plnění určených k tvorbě, pořízení a zpřístupnění programového obsahu vysílaného na programu, v jehož rámci lze podle zvláštního předpisu uskutečňovat zdanitelná plnění, nebo na internetu, a hodnoty celkových přijatých plnění určených k tvorbě, pořízení a zpřístupnění programového obsahu vysílaného na všech programech nebo na internetu*“. Tato metoda zohledňuje především skutečnost, že vysílání obchodních sdělení by bez vysílání jako celku bylo nerealizovatelné. Podle žalobce by užití této metody bylo zdůvodnitelné a opodstatněné i ve vztahu k minulým zdaňovacím obdobím, pokud by bylo možné nárok žalobce na odpočet daně krátit.
19. Žalobce navrhl, aby byl jeho nárok na odpočet určen na základě podílu hodnoty všech uskutečněných zdanitelných plnění a hodnoty veškerých přijatých zdanitelných plnění. Žalovaný nicméně odmítl aplikovat metodu navrženou k jeho výzvě žalobcem na základě úvahy, že vyčíslení příslušných hodnot nemá za řádně důkazně podložené. K tomu žalobce odkazuje na závěr vyjádřený Nejvyšším správním soudem, který ve vztahu k Českému rozhlasu nacházejícímu se ve srovnatelné situaci jako žalobce konstatoval, že je „*v prvé řadě na něm, aby stanovil, v jakém poměru bylo konkrétní přijaté plnění použito ve vztahu k jeho ekonomické a neekonomické činnosti*“. Žalovaný však odmítl aplikaci žalobcem navržené metody na základě nedostatečných důkazů.
20. Ve třetím žalobním bodu žalobce namítá procesní pochybení žalovaného. Podle žalobce byla v řízení porušena zásada dvouinstančnosti řízení a dále procesní zásady *in dubio mitius* a *in dubio pro libertate*.
21. Žalovaný se v rozhodnutích o odvolání nevypořádal s řadou argumentů a námitek. Obdobnou vadou zatížil své rozhodování i správce daně. Žalobce nesouhlasí s tím, že správce daně přepsal argumentaci použitou v jiném řízení proti jinému subjektu. V napadených rozhodnutích se dle žalobce nevypořádal žalovaný s námitkami žalobce ohledně charakteru jeho činnosti ani s navrhovanou metodou stanovení koeficientu pro úpravu nároku na odpočet daně. Takto byly porušeny obecné zásady správního rozhodování, ale i povinnosti stanovené daňovým řádem. Povinností žalovaného bylo přezkoumatelným způsobem odůvodnit vyšší základ daně, než jaký uváděl daňový subjekt v daňovém přiznání, což však neučinil. Žalobce odkazuje na judikaturu Ústavního soudu, z níž plyne, že při více možnostech výkladu veřejnoprávní normy je třeba volit takový výklad, který co nejméně zasáhne do základního práva či svobody jednotlivce. Podle

žalobce musí být dána přednost jím uváděnému výkladu, neboť ZDPH ani neobsahuje ustanovení, které by ukládalo žalobci krátit nárok na odpočet daně.

22. *Žalovaný v písemném vyjádření navrhl zamítnutí žaloby a k jednotlivým námitkám uvedl následující:*
23. Předně žalovaný nesouhlasí s námitkou nepřezkoumatelnosti rozhodnutí, neboť odůvodnění napadených rozhodnutí splňují požadavky daňového řádu i judikatury správních soudů.
24. Předmětem sporu je v dané věci stanovení výše nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění, a to v případě prokázání, že žalobcem poskytovaná služba veřejnoprávního televizního vysílání definovaná v § 2 ZČT, financovaná z televizních poplatků, není předmětem DPH.
25. S poukazem na rozsudek Soudního dvora Evropské unie C-11/15, ve věci Český rozhlas žalovaný konstatuje, že není sporu ohledně povahy televizních poplatků. Pokud jde o nárok žalobce na odpočet daně, žalovaný odkazuje na stanovisko generálního advokáta v téže věci, z něhož vyplývá, že u obchodní činnosti financované z jiných zdrojů, než jsou koncesionářské poplatky, je DPH odpočitatelná, ale pouze z té části zboží a služeb, které jsou použity pro účely dané obchodní činnosti. Dle SDEU z Šesté směrnice neplynou pravidla pro rozdělení částek DPH odvedených na vstupu podle toho, zda odpovídající výdaje připadají na činnosti, které jsou předmětem daně, nebo činnosti, které předmětem daně nejsou. V českém právu je tato otázka řešena v § 72 odst. 6 ZDPH, které odkazuje na § 75 a § 76 tohoto zákona. Aplikací § 76 ZDPH (nárok na odpočet daně v krácené výši) dochází k naplnění principu neutrality DPH, což je v souladu se závěry judikatury SDEU. Naopak za situace, kdy na přijatá zdanitelná plnění nenavazují žádné ekonomické činnosti zdanitelné toutéž daní, dochází k narušení principu neutrality DPH. Přiznání plného nároku na odpočet daně by v dané věci představovalo narušení základního principu DPH. Podle žalovaného ze ZČT vyplývá, že žalobce poskytuje jak veřejnou službu televizního vysílání, tak podnikatelskou činnost související s hlavní činností (§ 11 odst. 1 ZČT), a nelze proto přijmout závěr, že žalobce provozuje jedinou nedělitelnou činnost.
26. K rozsahu nároku na odpočet DPH, žalovaný poukazuje na čl. 173 Šesté směrnice, který upravuje poměrný odpočet daně u plnění použitých v rámci plnění osvobozených a neosvobozených od daně. Principu fungování odpočtu DPH se věnuje rozsudek SDEU C-515/07 Vereniging Noordelijke Land, z něhož vyplývá, že nárok na odpočet daně, jíž jsou zatížena přijatá plnění, je možný pouze v rozsahu, ve kterém lze tato přijatá plnění přičíst ekonomickým činnostem na výstupu, které uskuteční osoba povinná k dani.
27. Podáním ze dne 30. 6. 2017 žalobce podanou žalobu doplnil o návrh na přerušení řízení s odůvodněním, že pod sp. zn. Pl. ÚS 8/17 je vedeno u Ústavního soudu řízení o ústavní stížnosti, kterou žalobce podal proti rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2016, čj. 5 Afs 124/2014 - 178. Současně upozornil na legislativní vývoj týkající se daně věci, a sice že došlo k projednání novely ZDPH zákonem č. 170/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní.
28. V podání ze dne 27. 3. 2019 uvedl žalobce, že řízení vedené u Ústavního soudu o ústavní stížnosti pod sp. zn. Pl. ÚS 8/17 bylo skončeno odmítnutím ústavní stížnosti, proto již na návrhu na přerušení řízení z tohoto důvodu netrvá. Navrhuje však, aby byl v této věci využit institut obsažený v ust. § 62 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění

pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“) a současně sdělil, že se bude cítit uspokojen, pokud žalovaný použije pro případné krácení jeho nároku na odpočet daně aktuálně platné a účinné znění § 75 odst. 1 ZDPH, podle něhož se poměr, na jehož základě je krácen nárok žalobce na odpočet daně, stanoví jako podíl hodnoty přijatých plnění určených k tvorbě, pořízení a zpřístupnění programového obsahu vysílaného na programu, v jehož rámci lze podle zvláštního právního předpisu uskutečňovat zdanitelná plnění, nebo na internetu a hodnoty celkových přijatých plnění určených k tvorbě, pořízení a zpřístupnění programového obsahu vysílaného na všech programech nebo na internetu.

29. K návrhu žalobce, který učinil ve smyslu v ust. § 62 s. ř. s., žalovaný ve vyjádření ze dne 9. 4. 2019 jednak poukázal na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 19. 10. 2018, č. j. 11 Af 21/2017-173 a jednak uvedl, že adekvátním způsobem reflektoval závěry vyplývající z rozsudku SDEU C-11/15 ze dne 22. 6. 2016 ve věci Český rozhlas a přistoupil k doplnění odvolacího řízení. Návrh žalobce na postup v dané věci podle ust. § 62 s. ř. s. žalovaný odmítá a setrvává na svém závěru, že žalobou napadená rozhodnutí netrpí nezákonností a provedená řízení vadami tvrzenými žalobcem.
30. V přípisě ze dne 14. 5. 2019 žalobce uvedl důvody, pro které nesouhlasí s rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 19. 10. 2018, č. j. 11 Af 21/2017-173, na který poukázal žalovaný, proti němuž žalobce podal kasační stížnost.
31. Městský soud v Praze posoudil věc takto:
32. U ústního jednání, které se u Městského soudu v Praze konalo dne 21. 5. 2019, zástupce žalobce odkázal na písemné vyhotovení podané žaloby a její doplnění a zdůraznil základní námítky, v nichž spatřuje nezákonnost napadených rozhodnutí. Poukázal na to, že žalobce je jediným ze subjektů s podobným zaměřením, komu byl nadměrný odpočet na DPH žalovaným krácen, jde o diskriminaci osob s obdobným postavením v daňovém řízení. Veškerá činnost žalobce vychází a směřuje k jeho jediné nedělitelné ekonomické činnosti, kterou je provozování televizního vysílání. Nejprve byl mezi účastníky sporný charakter poplatku, později začaly daňové orgány hledat jiné způsoby, jak žalobci nárok na odpočet DPH krátit. S krácením nároku žalobce na odpočet DPH nesouhlasí a zdůrazňuje, že žalovaný ani v napadeném rozhodnutí neuvedl důvody, které jej vedly k provedení jím uvedeného výpočtu. Dále poukázal na skutečnost, že navrhl, aby věc byla řešena za použití institutu uspokojení žalobce dle § 62 s. ř. s., avšak žalovaný na jeho návrh nepřistoupil, žalobce by přitom preferoval metodu, kterou zvolil zákonodárce v rámci novely zákona o DPH účinné od poloviny roku 2017.
33. Zástupce žalovaného navrhl zamítnutí žaloby a poukázal na závěry uvedené v judikatuře SDEU a Nejvyššího správního soudu.
34. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadená rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán (75 odst. 2 věta první s. ř. s.), a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
35. Soud shledává vhodným nejprve upozornit, že rozsah reakce soudu na konkrétní námítky je, co do šíře odůvodnění, spjat s otázkou hledání míry, proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námítky účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-13), případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní, což připouští i Ústavní soud

(srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10, usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011-72, atd.). Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: „není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (srov. nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. bod 24. nálezu z 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08, neboť si je vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.

36. Lze dodat, že samotnou okolnost, že soud nepřisvědčí argumentaci účastníka řízení, nelze bez dalšího považovat za porušení jeho práv. Právo na spravedlivý proces nelze vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či na rozhodnutí v jeho prospěch. Není rovněž smyslem soudního přezkumu podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130).
37. Soud vyšel z následující právní úpravy v rozhodném znění:
38. Podle čl. 2 bod 1 písm. c) směrnice 2006/112/ES je předmětem DPH poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.
39. Podle čl. 132 bod 1 písm. q) směrnice 2006/112/ES jsou od DPH osvobozeny činnosti veřejnoprávního rozhlasu a televize, s výjimkou činností obchodní povahy.
40. Čl. 17 odst. 5 Šesté směrnice stanoví: V případě zboží a služeb, které osoba povinná k dani hodlá použít jak pro plnění, na která se vztahují odstavce 2 a 3 a u nichž je DPH odpočitatelná, tak i pro plnění, u nichž DPH odpočitatelná není, je odpočitatelný jen podíl DPH připadající na hodnotu prvního druhu plnění. Tento podíl se stanoví v souladu s článkem 19 pro všechna plnění uskutečňovaná osobou povinnou k dani. Členské státy nicméně mohou: a) oprávnit osobu povinnou k dani k tomu, aby si tento podíl stanovila pro každou oblast své činnosti, s podmínkou, že pro každou oblast vede oddělené účetnictví; b) zavázat osobu povinnou k dani, aby si tento podíl stanovila pro každou oblast své činnosti a vedla pak pro každou oblast oddělené účetnictví; c) oprávnit nebo zavázat osobu povinnou k dani, aby provedla odpočet daně buď pro veškeré zboží a služby, nebo pro některou část; d) oprávnit nebo zavázat osobu povinnou k dani, aby provedla odpočet daně podle pravidla stanoveného v prvním pododstavci, tj. z veškerého zboží a služeb použitých při všech plněních tam uvedených; e) stanovit, že pokud je DPH, jež není osobou povinnou k dani odpočitatelná, zanedbatelná, nepřihlédne se k ní.
41. Podle § 2 odst. 1 písm. b) ZDPH předmětem daně je poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku.

42. Podle § 4 odst. 1 písm. a) ZDPH pro účely tohoto zákona se rozumí úplatou zaplacení v penězích nebo platebními prostředky nahrazujícími peníze nebo poskytnutí nepeněžitého plnění.
43. Podle § 5 odst. 1 ZDPH je osobou povinnou k dani fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti, pokud tento zákon nestanoví v § 5a jinak. Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti.
44. Podle § 5 odst. 2 ZDPH se ekonomickou činností pro účely ZDPH rozumí soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů, zejména nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, výchovatelské nebo učitelů, jakož i nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních znalců. Za ekonomickou činnost se také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně. Samostatně uskutečňovanou ekonomickou činností není činnost zaměstnanců nebo jiných osob, kteří mají uzavřenou smlouvu se zaměstnavatelem, na základě níž vznikne mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem pracovněprávní vztah, případně činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti podle zvláštního právního předpisu.
45. Podle § 5 odst. 3 ZDPH se právnické osoby založené nebo zřízené zvláštním právním předpisem nebo na základě zvláštního právního předpisu považují za osoby povinné k dani, pokud uskutečňují činnosti uvedené v příloze č. 1. Podle bodu 10 přílohy č. 1 jsou takovou činností služby provozovatelů rozhlasového a televizního vysílání jiné než osvobozené od daně podle § 53.
46. Podle § 53 ZDPH se rozhlasovým nebo televizním vysíláním pro účely osvobození od daně rozumí rozhlasové nebo televizní vysílání prováděné provozovatelem vysílání ze zákona, s výjimkou vysílání reklam, teleshoppingu nebo sponzorování.
47. Podle § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH je plátcem oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.
48. Podle § 72 odst. 6 ZDPH platí, že použije-li plátcem přijaté zdanitelné plnění jak pro účely, které zakládají nárok na odpočet daně, tak pro jiné účely, je oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně jen v části připadající na použití s nárokem na odpočet daně (dále jen „odpočet daně v částečné výši“), pokud zákon nestanoví jinak. Příslušná výše odpočtu daně v částečné výši se stanoví postupem podle § 75 nebo 76.
49. Podle § 75 odst. 1 ZDHP platí, že použije-li plátcem přijaté zdanitelné plnění jak v rámci svých ekonomických činností, tak pro účely s nimi nesouvisejícími, má nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití pro své ekonomické činnosti.
50. Podle § 75 odst. 2 ZDHP platí, že v případě přijatého zdanitelného plnění určeného k uskutečňování svých ekonomických činností, které plátcem použije zčásti rovněž pro účely s nimi nesouvisejícími, si plátcem může zvolit, že uplatní nárok na odpočet daně v plné výši. Část přijatého zdanitelného plnění, kterou použije pro účely nesouvisející se svými ekonomickými činnostmi, se poté považuje za dodání zboží podle § 13 odst. 4 písm. a)

nebo za poskytnutí služby podle § 14 odst. 3 písm. a). Postup podle tohoto odstavce nelze uplatnit v případě dlouhodobého majetku.

51. Podle § 75 odst. 3 ZDHP platí, že příslušná výše odpočtu daně v poměrné výši se vypočte jako součin daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, u kterého má plátce nárok na odpočet daně v poměrné výši, a podílu použití tohoto plnění pro ekonomické činnosti plátce (dále jen „poměrný koeficient“). Poměrný koeficient se vypočítá jako procentní podíl zaokrouhlený na celé procento nahoru.
52. Podle § 75 odst. 4 ZDHP platí, že nelze-li v okamžiku uplatnění odpočtu daně stanovit výši poměrného koeficientu podle skutečného podílu použití, stanoví ji plátce kvalifikovaným odhadem. Po skončení kalendářního roku, ve kterém po uskutečnění zdanitelného plnění plátce byl oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně a tento nárok uplatnil, plátce do hodnoty poměrného koeficientu zohlední skutečný podíl použití tohoto zdanitelného plnění pro své ekonomické činnosti v příslušném roce. Odchyluje-li se poměrný koeficient vypočtený podle skutečného použití od poměrného koeficientu stanoveného odhadem o více než 10 procentních bodů, výše uplatněného odpočtu daně se opraví. Je-li vypočtená částka opravy kladná, je plátce oprávněn výši uplatněného odpočtu daně opravit, je-li záporná, je plátce povinen výši uplatněného odpočtu daně opravit. Opravu plátce uvede v daňovém přiznání za poslední zdaňovací období kalendářního roku, ve kterém po uskutečnění zdanitelného plnění je oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně, jehož se oprava týká.
53. Podle § 76 odst. 1 ZDHP platí, že použije-li plátce přijaté zdanitelné plnění v rámci svých ekonomických činností jak pro plnění s nárokem na odpočet daně uvedená v § 72 odst. 1, tak pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku i mimo tuzemsko, s výjimkou plnění uvedených v § 72 odst. 1 písm. d), má nárok na odpočet daně pouze v krácené výši odpovídající rozsahu použití pro plnění s nárokem na odpočet daně.
54. Podle § 76 odst. 2 ZDHP platí, že příslušná výše odpočtu daně v krácené výši se vypočte jako součin daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, u kterého má plátce nárok na odpočet daně v krácené výši, a koeficientu. Dojde-li k souběhu nároku na odpočet daně v krácené výši podle tohoto ustanovení a nároku na odpočet daně v poměrné výši podle § 75, použije se pro výpočet výše odpočtu daně v krácené výši namísto částky daně na vstupu částka odpočtu daně v poměrné výši stanovená postupem podle § 75.
55. Podle § 76 odst. 3 ZDHP platí, že koeficient podle odstavce 2 věty první se vypočte jako procentní podíl, v jehož a) čitateli je součet částek základů daně nebo hodnot plnění plátcem uskutečněných plnění s nárokem na odpočet daně uvedených v § 72 odst. 1, b) jmenovateli je celkový součet hodnoty v čitateli a součtu hodnot plnění plátcem uskutečněných plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně. Do součtu částek základů daně nebo hodnot plnění plátcem uskutečněných plnění se započítávají také přijaté úplaty, pokud z těchto přijatých úplat plátcí vznikla povinnost přiznat daň nebo uskutečnění plnění. Vypočtený koeficient se zaokrouhlí na celé procento nahoru.
56. Podle § 76 odst. 7 ZDHP platí, že po skončení běžného kalendářního roku plátce provede vypořádání odpočtu daně v krácené výši za všechna zdaňovací období tohoto roku (dále jen „vypořádávané období“). Vypořádání se vypočte jako rozdíl mezi celkovým nárokem na odpočet daně v krácené výši vypočteným z údajů za vypořádávané období a součtem uplatněných nároků na odpočet daně v krácené výši v jednotlivých zdaňovacích obdobích

zahrnovaných do vypořádání. Pro výpočet celkového nároku na odpočet daně v krácené výši za vypořádávané období plátce použije koeficient vypočtený z údajů o uskutečněných plněních za celé vypořádávané období (dále jen „vypořádací koeficient“). Vypořádání odpočtu daně plátce uvede do daňového přiznání za poslední zdaňovací období vypořádávaného období.

57. Ze správního spisu, který byl soudu předložen žalovaným, vyplývají následující, pro rozhodnutí ve věci samé, podstatné skutečnosti:
58. Žalobce podal dne 16. 2. 2015 dodatečná přiznání k DPH za zdaňovací období leden až květen 2012 a prosinec 2012. V těchto dodatečných přiznáních k DPH žalobce snížil hodnotu osvobozených plnění bez nároku na odpočet daně na řádku 50 a uplatnil odpočet daně na řádku 63 (v přiznání k DPH za 12/2012 uplatnil daň na výstupu) a poslední známou daň na řádku 66.
59. Správce daně následně vyzval žalobce k odstranění pochybností ve věci jím podaných dodatečných daňových přiznání za předmětná zdaňovací období, neboť měl o žalobcem vykázaných údajích pochybnosti. Po shromáždění a vyhodnocení důkazních prostředků správce daně dospěl k závěru, že televizní poplatky lze oprávněně považovat za úplatu, kdy jako protiplnění poskytuje žalobce veřejnou službu v oblasti televizního vysílání, která tak není poskytována bezplatně a předmětná částka televizních poplatků proto podle § 51 odst. 1 písm. b) a § 53 ZDPH vstupuje oprávněně do výpočtu koeficientu plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně. Z těchto důvodů správce daně uzavřel doměřovací řízení vydáním dodatečných platebních výměrů za předmětná zdaňovací období, v nichž žalobci dodatečně nárokováný odpočet daně neuznal a změnu daňových povinností vyčíslil v částce 0 Kč.
60. Proti dodatečným platebním výměrům podal žalobce u správce daně dne 28. 7. 2015 včasné odvolání, která byla poté doplněna dne 7. 1. 2016.
61. Na základě rozsudku SDEU C-11/15, ve věci Český rozhlas přistoupil žalovaný k doplnění odvolacího řízení. S obsahem a vyhodnocením důkazních prostředků provedených v rámci odvolacího řízení a se změnou právního názoru byl žalobce seznámen písemností ze dne 21. 11. 2016. S ohledem na uvedenou judikaturu SDEU se žalovaný ztotožnil s argumentací žalobce ohledně povahy televizních poplatků, proto rozhodl rozhodnutím o odvolání tak, že změnil odvoláním napadené dodatečné platební výměry žalobou napadenými rozhodnutími. Stanovil daňovou povinnost žalobce odlišně od jejího vyčíslení v dodatečných platebních výměrech.
62. Nejprve se soud zabýval tvrzenou nepřezkoumatelností žalobou napadených rozhodnutí spočívající v jejich nedostatečném vypořádání odvolacích námitek, přičemž se soud neztotožnil s žalobkyní, že žalovaný neobjasnil důvody, které jej vedly k vydání napadených rozhodnutí.
63. Soud v této souvislosti poukazuje na ustálenou judikaturu správních soudů, a to zejména na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, čj. 9Afs 70/2008 - 13, v němž bylo uvedeno následující: *„Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze v obecné rovině považovat zejména ta rozhodnutí, která vůbec neobsahují právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou jednoznačné ve vztahu k výroku. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů rozhodnutí pak musí být založen na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostacích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se*

přítom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Zároveň tento závazek nemůže být chápán tak, že vyžaduje za všech okolností podrobnou odpověď na každý jednotlivý argument účastníka (srovnej např. rozsudek ve věci Van de Hurk v. The Netherlands, ze dne 19. 4. 1994, Series No. A 288). To by mohlo vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním a kontraproduktivním důsledkům jsoucím v rozporu se zásadou efektivní a hospodárnosti řízení. Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se městský soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení tak, aby žádná z nich nezůstala bez náležité odpovědi. Odpověď na základní námitky však sobě může v některých případech konzumovat i odpověď na některé námitky dílčí a související. Závěry citovaného rozhodnutí lze plně vztáhnout i na rozhodnutí správních orgánů v dané věci. Případné nesprávné právní posouzení věci nečiní správní rozhodnutí nesrozumitelným či nepřezkoumatelným. Povinnost správních orgánů svá rozhodnutí řádně odůvodnit, neznamená povinnost detailní odpovědi na každou vznesenou námitku.

64. V daném případě žalovaný v napadených rozhodnutích nejprve popsal skutkový stav, včetně procesního vývoje posuzované věci a posléze konstatoval, že proti vydaným dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání, které obsahovalo námitky žalovaným uvedené a vypořádané na str. 6 – 27 (v napadeném rozhodnutí proti dodatečnému platebnímu výměru na DPH za zdaňovací období 12/2012 na str. 6 - 28) napadených rozhodnutí. Soud po přezkoumání napadených rozhodnutí dospěl k závěru, že žalovaný se neopomněl vypořádat s žádnou z žalobcem uvedených námitek, jeho závěry shledal logické a srozumitelné nevzbuzující pochybnosti o úvahách žalovaného, které jej vedly k vydání napadených rozhodnutí. Konkrétně s 1. námitkou nepřezkoumatelnosti napadených rozhodnutí a s námitkou porušení zásady dvouinstančnosti se žalovaný vypořádal na str. 23 napadeného rozhodnutí, se 2. námitkou, že televizní poplatky nejsou úplatou za veřejnou službu v oblasti televizního vysílání ve smyslu § 2 odst. 1 písm. b) ZDPH, a proto nemají být zahrnuty do výpočtu koeficientu pro krácení nároku na odpočet DPH na vstupu, se vypořádal na rovněž na str. 23 napadeného rozhodnutí, dále s 3. námitkou, že veřejná služba televizního vysílání je ekonomickou činností, byť je uskutečňována zčásti za úplatu a zčásti bezúplatně se žalovaný vypořádal na str. 24 a 25 napadeného rozhodnutí, se 4. námitkou, že stanovení koeficientu pro úpravu nároku na odpočet daně odvolatelovou metodou je ekonomicky odůvodněné se vypořádal na str. 26 a 27 napadeného rozhodnutí a s 5. námitkou, že nesouhlasí s odvolacím orgánem, že nárok na odpočet daně u některých přijatých zdanitelných plnění neuplatnil v rámci daňových přiznání se žalovaný vypořádal na str. 26 a 27 (u posledního napadeného rozhodnutí do str. 28) napadeného rozhodnutí.
65. Soud proto uzavírá, že z odůvodnění napadených rozhodnutí vyplývá jednoznačný právní názor žalovaného ve vztahu ke všem otázkám, které žalobce vznesl v odvolání. Žalovaný konkrétně na str. 10 až 22 napadeného rozhodnutí objasnil svůj právní náhled na posuzovanou věc, když nejprve konstatoval, že v souladu s rozsudkem SDEU C-11/15 ze dne 22. 6. 2016 nepovažuje televizní poplatky vybírané na základě ZRTP za protiplnění za veřejnou službu televizního vysílání dle § 2 odst. 1 zákona o České televizi, a proto poskytování služby veřejnoprávního televizního vysílání v rozsahu financovaném poplatky nelze považovat za ekonomickou činnost dle § 5 odst. 2 ZDPH. Poté žalovaný vyjádřil nesouhlas s tvrzením daňového subjektu, že provozuje jedinou činnost v podobě veřejné služby televizního vysílání, neboť vykonává i podnikatelskou činnost související s předmětem jeho činnosti, pročež dospěl k závěru, že daňovému subjektu nepřísluší nárok na odpočet daně u všech zdanitelných plnění v plné výši a popsal, z jakých důvodů nelze

akceptovat daňovým subjektem uváděnou hodnotu ve jmenovateli zlomku pro stanovení podílu použití smíšených plnění v rámci ekonomické činnosti. Rovněž objasnil způsob a postup výpočtu, který jej vedl ke změně napadených dodatečných výměrů. Takové odůvodnění soud považuje za zcela řádné a dostatečné.

66. Před posouzením jednotlivých žalobních námitek soud uvádí, že oblast DPH je v rámci EU harmonizována a osvobození od daně a daňové odpočty jsou dle judikatury SDEU autonomními pojmy unijního práva, jejichž účelem je zamezit rozdílům v použití režimu DPH mezi jednotlivými členskými státy (viz např. rozsudek SDEU ve věci Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, bod 15, nebo rozsudek ve věci Canterbury Hockey Club a Canterbury Ladies Hockey Club, C-253/07, EU:C:2008:571, bod 16), proto musí být výklad vnitrostátních předpisů v souladu s unijním právem a s judikaturou SDEU.
67. K námitkám obsaženým *v prvním žalobním bodu*, kdy žalobce uvádí, že žalovaný pochybil v hodnocení povahy poplatků, soud připomíná, že SDEU i Nejvyšší správní soud již v judikatuře vyřešily otázku povahy televizních poplatků pro účely DPH zcela jednoznačně. Ani v právě projednávané věci již tato otázka není sporná, nicméně soud pro úplnost odkazuje na argumentaci obou soudů ohledně povahy televizních či rozhlasových poplatků, neboť na tuto argumentaci navazují otázky, které žalobce považuje za sporné, konkrétně otázka povahy činnosti žalobce a způsob kalkulace daňového odpočtu.
68. Nejvyšší správní soud se ve sporu mezi Českým rozhlasem a žalovaným zabýval problematikou, která se týkala veřejnoprávního rozhlasového vysílání a povahy rozhlasových poplatků, a s předběžnou otázkou se obrátil na SDEU. Na položené otázky SDEU odpověděl v rozsudku ze dne 22. 6. 2016, věc C-11/15, Odvolací finanční ředitelství proti Českému rozhlasu, kde se zabýval otázkou, zda veřejnoprávní rozhlasové vysílání definované v § 2 zákona o Českém rozhlasu je či není předmětem DPH, konkrétně zda je činnost veřejnoprávního rozhlasového vysílání „*poskytováním služby za protiplnění*“ ve smyslu čl. 2 bod 1 Šesté směrnice, resp. „*poskytnutí služby za úplatu*“ ve smyslu § 2 odst. 1 písm. c) ZDPH. Z rozsudku SDEU vyplývají následující závěry, které jsou relevantní i pro právě projednávaný případ.
69. Podle § 2 odst. 1 písm. b) ZDPH je předmětem daně poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani, s místem plnění v tuzemsku. Toto ustanovení je odrazem čl. 2 odst. 1 Šesté směrnice, podle kterého je předmětem DPH mimo jiné dodání zboží a poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani. Podle § 4 odst. 1 písm. a) ZDPH se úplatou rozumí částka v peněžních prostředcích nebo hodnota nepeněžitého plnění, které jsou poskytnuty v souvislosti s předmětem daně. Ze ZDPH, stejně tak jako ze Šesté směrnice, vyplývá, že služba je předmětem DPH pouze tehdy, pokud se jedná o službu poskytnutou za úplatu, tj. za protiplnění ve smyslu Šesté směrnice. Existence úplaty za poskytnutou službu je tudíž bezpodmínečně nutná k tomu, aby poskytnutí služby mohlo být považováno za předmět DPH a jako zdanitelné plnění podrobena DPH nebo na základě speciálních ustanovení ZDPH od daně osvobozeno.
70. V rozsudku SDEU ve věci C-154/80 *Staatssecretaris van Financiën proti Association coopérative „Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats GA“* byla poprvé identifikována základní tři kritéria, na základě nichž je možné pojmově vymezit „plnění za úplatu“: 1) musí existovat přímá a bezprostřední vazba mezi poskytnutím služby a obdrženým protiplněním, 2) protiplnění musí být vyjádřitelné v penězích, 3) úplata musí mít subjektivní hodnotu, kterou jí přisuzují obě strany transakce. Judikatura SDEU tedy

zpochybňuje, že zdanitelným plněním a předmětem daně je poskytování služby vždy za „nějakou“ úplatu, a předvídá existenci situací, které nelze jednoznačně podřadit pod definici zdanitelného plnění vzhledem ke zvláštnostem a povaze poskytovaných služeb a přijímaných protiplnění.

71. Z ustálené judikatury SDEU dále vyplývá, že v rámci systému DPH je předpokladem plnění, která jsou předmětem daně, skutečnost, že dojde k plnění mezi stranami, které zahrnuje ujednání o ceně nebo protihodnotě. Pokud tedy činnost poskytovatele spočívá výlučně v plnění bez přímého protiplnění, neexistuje zdanitelný základ, a tato plnění tedy nepodléhají DPH (viz rozsudky ve věcech *Tolsma*, C-16/93, EU:C:1994:80, bod 12, *Komise v. Finsko*, C-246/08, EU:C:2009:671, bod 43, *GFKL Financial Services*, C-93/10, EU:C:2011:700, bod 17). Judikatura dále uvádí, že poskytování služeb je uskutečněno „za protiplnění“ ve smyslu čl. 2 bodu 1 Šesté směrnice, a je tudíž předmětem daně pouze tehdy, pokud mezi poskytovatelem a příjemcem existuje právní vztah, v jehož rámci jsou vzájemně poskytnuta plnění, přičemž odměna obdržaná poskytovatelem představuje skutečnou protihodnotu služby poskytnuté příjemci (viz rozsudek *Tolsma*, C-16/93, EU:C:1994:80, bod 14, rozsudek *Komise v. Finsko*, C-246/08, EU:C:2009:671, bod 44, a rozsudek *GFKL Financial Services*, C-93/10, EU:C:2011:700, bod 18).
72. Generální advokát v bodě 22 svého stanoviska ve věci C-11/15 upozorňuje, že „mezi poskytovanou službou a přijatou protihodnotou tedy musí existovat přímá souvislost. Pokud tedy činnost poskytovatele spočívá výlučně v plnění bez přímého protiplnění, neexistuje zdanitelný základ, a tato plnění tedy nepodléhají DPH.“
73. SDEU v bodě 23 rozsudku C-11/15 pro vztah mezi Českým rozhlasem a jeho poplatníky konkrétně uvádí, že „mezi Českým rozhlasem a poplatníky rozhlasového poplatku není dán právní vztah, v jehož rámci by byla vzájemně poskytována plnění, ani neexistuje přímá souvislost mezi touto službou veřejnoprávního vysílání a tímto poplatkem,“ a dále pokračuje, že v rámci poskytování služby veřejnoprávního rozhlasového vysílání nejsou Český rozhlas a jeho poplatníci vázáni „žádným smluvním vztahem či ujednáním o ceně ani právním závazkem svobodně převzatým jednou stranou vůči druhé“. Na základě výše uvedeného dospěl SDEU k závěru, že poskytování služby veřejnoprávního vysílání Českým rozhlasem není poskytováním služby „za protiplnění“ ve smyslu čl. 2 bodu 1 Šesté směrnice.
74. Ohledně televizního poplatku soud uvádí, že povinnost jej zaplatit není stejně jako v případě Českého rozhlasu vázána na využívání služby veřejnoprávního vysílání České televize osobami, kterým je povinnost uložena. Povinnost daná zákonem se váže na samotné držení televizního přijímače a vůbec nezohledňuje, zda a kým je tento přijímač používán. Osoby držící přijímač tedy musí platit poplatek i v případě, že vysílání České televize vůbec nesledují. Krom toho přístup ke službě veřejnoprávního televizního vysílání není podmíněn zaplacením poplatku. Lze tedy shrnout, že ani v právě projednávaném případě hodnota zdanitelného plnění v rozsahu veřejnoprávního televizního vysílání není dána výší televizních poplatků. Nicméně, jak upozorňuje generální advokát ve svém stanovisku a jak uvádí Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 Afs 124/2014-178, není-li poplatek úplatou za službu veřejnoprávního rozhlasového vysílání, je třeba považovat poskytování veřejnoprávního vysílání za neekonomickou činnost. Stejně tak bude třeba v právě projednávaném případě konstatovat, že ani veřejnoprávní televizní vysílání není ekonomickou činností. V tomto bodě tedy nelze souhlasit s názorem žalobce, že vykonává jednu komplexní ekonomickou činnost, která spočívá 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 soudu považovat za integrální část veřejnoprávního vysílání, ale naopak za činnost, 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.

75. Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 5 Afs 124/2014-178 odkazoval na § 72 odst. 5 ZDPH. V daném případě se stanovení daňové povinnosti týká zdaňovacího období roku 2012, kdy se ust. § 72 odst. 5 ZDPH transformovalo do § 72 odst. 6 zákona o DPH, z něhož vyplývá, že pokud plátce přijatá zdanitelná plnění použije jak pro uskutečnění své ekonomické činnosti, tak pro účely s ní nesouvisející, má nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití pro ekonomickou činnost.
76. Jak výslovně uvedl Nejvyšší správní soud ve výše označeném rozsudku č. j. 5 Afs 124/2014-178, při posuzování daného případu je nutné dodržet princip daňové neutrality. Pro jeho zachování platí, že při výkonu činnosti, která není činností ekonomickou podle zákona o DPH, plátce daně jedná v postavení konečného spotřebitele, a proto nemůže uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu, aniž by byl v odpovídajícím rozsahu povinen platit daň také na výstupu.
77. Nelze tedy souhlasit s žalobcem, že konečným spotřebitelem je v daném případě televizní divák. Pokud by konečným spotřebitelem byl skutečně televizní divák, jak tvrdí žalobce, musel by televizní divák nést celou daňovou zátěž. Ostatní části výrobně-obchodního řetězce by si pak mohly v plné výši nárokovat daňový odpočet odpovídající rozdíly mezi vstupy a výstupy. V oblasti DPH koncový spotřebitel nese daňovou zátěž, je tedy osobou, která zaplatí celkovou sumu každé zdaněné přidané hodnoty. Takovým spotřebitelem ale divák veřejnoprávní televize být nemůže, neboť za sledování veřejnoprávního vysílání, tedy za konzumaci žalobcem poskytované služby neplatí protiplnění (jak bylo uvedeno výše, zákonem vyžadované placení televizních poplatků není protiplněním). V daném případě není konečným spotřebitelem divák, ale pouze zadavatel reklamy, sponzoringu, *product placementu* a dalších komerčních částí vysílání, tedy subjekt, který za poskytnutí služby platí jako konečný článek řetězce, a to pouze k části vysílání, v níž běží reklama, sponzoring, *product placement* apod.; pouze ve vztahu k této části vysílání lze uplatňovat nárok na odpočet daně.
78. Soud odmítá též názor žalobce, že nemůže nést daňovou zátěž, který opírá o názor generálního advokáta Szpunara ve věci Český rozhlas, C-11/15. Generální advokát uvádí, že „[n]árok na odpočet daně na vstupu je základním mechanismem systému DPH, jelikož umožňuje neutralitu této daně pro hospodářské subjekty; daňovou zátěž v zásadě nesou pouze spotřebitelé.“ Nicméně hned vzápětí (bod 45) generální advokát doplňuje: „Aby však DPH skutečně platili spotřebitelé, může se nárok na odpočet týkat pouze zboží a služeb, které osoba povinná k dani dále používá ke zdanitelným plněním. DPH na vstupu tedy bude odpočtena od DPH na výstupu, kterou osoba povinná k dani vybere od svých smluvních partnerů s tím, že ji zahrne do ceny dodávek zboží či poskytnutí služeb. Pokud by naproti tomu osoba povinná k dani měla nárok na odpočet DPH na vstupu ze zboží a služeb, které ke zdanitelným plněním

nepoužije, tato DPH by jí musela být vrácena, takže zboží a služby, které jsou předmětem daně, by v praxi nebyly zdaněny. V takovém případě tedy má nést daňovou zátěž osoba povinná k dani, a to namísto spotřebitele.“ Aby mohl být televizní divák považován za konečného spotřebitele, který nese daňovou zátěž, musel by být příjemcem zdanitelného plnění. Veřejnoprávní vysílání však zdanitelným plněním není, neboť televizní divák za něj neplatí žádnou protihodnotu. Odkaz žalobce na stanovisko generálního advokáta je tedy v tomto ohledu nepřiléhavý.

79. Soud nesouhlasí ani s názorem žalobce, že vysílání reklam nebo sponzorských sdělení je součástí veřejného televizního vysílání podle ZDPH. Podle § 53 ZDPH se *„rozhlasovým nebo televizním vysíláním pro účely osvobození od daně rozumí rozhlasové nebo televizní vysílání prováděné provozovateli vysílání ze zákona, s výjimkou vysílání reklam, teleshoppingu nebo sponzorování.“* Z dikce tohoto ustanovení nelze bez dalšího dovodit, že vysílání reklam, teleshoppingu nebo sponzorování je integrální součástí veřejnoprávního televizního vysílání. Dané ustanovení pouze stanoví, že od daně je osvobozené vysílání, které provádějí ti provozovatelé, které k tomu zmocní zákon, přičemž do osvobození od daně nespadá vysílání komerční (reklamy, teleshopping, sponzoring). Soud sice připouští, 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 ZDPH v § 53 jasně 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, existuje tedy konečný subjekt, který ponese daňovou zátěž. Ve zbytku, tedy v případě veřejnoprávního televizního vysílání bez komerčních vstupů je konečným spotřebitelem žalobce, jelikož neexistuje žádný další subjekt, na který by mohla být daňová zátěž přenesena.
80. Nelze akceptovat ani srovnání žalobce s komerčními provozovateli televizního vysílání. U komerčních provozovatelů lze hovořit o celém vysílání jakožto o jednotné ekonomické činnosti, ale to je právě z důvodu, že výnosy z komerčního sdělení, reklam a teleshoppingu kryjí náklady na celkové vysílání. Zjednodušeně řečeno, zadavatelé reklamy si dohromady kupují celé komerční televizní vysílání, a proto u komerčních poskytovatelů nelze hovořit o rozdělení na činnost ekonomickou a neekonomickou na rozdíl od žalobce.
81. Soud shledává vhodným připomenout argumentaci generálního advokáta ve věci Český rozhlas, C-11/15, který v bodě 53 srovnává situaci veřejnoprávní rozhlasové stanice se situací komerčního provozování vysílání. Podle něj komerční provozovatel také může vysílat své programy volně, aniž by od posluchačů požadoval úplatu. *„Nicméně vzhledem k tomu, že nepobírá žádné poplatky ani žádný jiný zdroj financování z veřejných prostředků, musí svoji činnost financovat vysíláním „obchodních sdělení“, převezmeme-li tento výraz ze směrnice o audiovizuálních mediálních službách, tj. reklam, sponzorovaných pořadů, atd. Tato obchodní sdělení jsou určena posluchačům programů provozovatele vysílání, takže jejich vysílání je neoddělitelně spjata s vysíláním programů. Z hospodářského hlediska tedy všechna tato vysílání představují činnost provozovatele vysílání, která je financována z příjmů z obchodních sdělení, jež představují obrát tohoto provozovatele vysílání. DPH na vstupu ze zboží a služeb, které tento provozovatel vysílání použije pro účely všech svých činností, tedy bude odpočtena od DPH na výstupu, jež je zahrnuta do ceny obchodních sdělení, kterou si provozovatel účtuje. Toto zahrnutí tedy odůvodňuje jeho nárok na odpočet celé DPH na vstupu.“*

82. V následujícím bodě 54 generální advokát zdůraznil, že „*postavení provozovatele veřejnoprávního vysílání, jehož činnost je alespoň zčásti financována z poplatků, je odlišné. Vzhledem k tomu, že tyto poplatky nejsou protiplněním za uskutečněná plnění, neexistuje zde DPH na výstupu, a DPH na vstupu tedy nelze odpočíst. Provozovatel veřejnoprávního vysílání samozřejmě může vykonávat i obchodní činnost financovanou z jiných zdrojů. U této činnosti je pak DPH odpočitatelná, ale pouze z té části zboží a služeb, které jsou použity pro účely této obchodní činnosti.*“
83. Soud dodává, že dělení vysílání žalobce na činnost ekonomickou a činnost neekonomickou je nutné vzhledem k povinnosti zachovat princip daňové neutrality. Konstrukce principu daňové neutrality má svou oporu v ustálené judikatuře Soudního dvora EU (např. rozsudky ve věcech *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie*, C-515/07, EU:C:2009:88, případně *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557), z níž plyne, že členské státy musí vykonávat svoji posuzovací pravomoc způsobem, který zaručí, že se odpočet uskuteční pouze u části DPH, která je poměrná k částce připadající na plnění, která zakládají nárok na odpočet daně. Výpočet podílu ekonomických činností vůči činnostem neekonomickým musí objektivně odrazet podíl vstupních výdajů, který skutečně připadá na každou z těchto dvou činností.
84. Na výše uvedenou judikaturu navázal i generální advokát ve věci *Český rozhlas*, C-11/15, když zdůraznil, že činnost, kterou nelze považovat za činnost za protiplnění (čl. 2 bod 1 Šesté směrnice), nemůže založit plný nárok na odpočet DPH na vstupu, pokud jsou zboží či služby použity pro účely této činnosti a zároveň pro účely činností zdanitelných. Konkrétně generální advokát v bodě 51 svého stanoviska uvedl, že „*[p]řiznání nároku na odpočet u zboží a služeb použitých pro účely činnosti, která nespadá do působnosti systému DPH, by bylo v rozporu s logikou tohoto systému a konkrétně s kategorickým a jednoznačným zněním čl. 17 odst. 2 Šesté směrnice. DPH na vstupu by v takovém případě nebyla odpočtena od DPH na výstupu, kterou má osoba povinná k dani zaplatit ze svých zdanitelných plnění (jelikož ta by neexistovala), a posledně uvedená osoba by mohla žádat o její vrácení. Tuto DPH by tedy nakonec nikdo nezaplatil a zboží a služby, které se v rámci řetězce plnění nacházejí na výstupu, by byly od daně de facto osvobozeny v rozporu se zásadou univerzálnosti DPH.*“ Dále k tomu doplnil, že by bylo „*nelogické přiznat nárok na odpočet v případě činností, které nejsou předmětem daně proto, že nejsou uskutečňovány za protiplnění, a nárok na odpočet nepřiznat u stejných činností, pokud by předmětem daně byly.*“
85. Pokud jde o výpočet rozsahu nároku na odpočet, lze odkázat na bod 56 stanoviska generálního advokáta: „*Závěr, podle kterého činnost financovaná prostřednictvím poplatků nezakládá nárok na odpočet DPH na vstupu, platí jak pro zboží a služby, které osoba povinná k dani použije výlučně pro účely svých činností, které nejsou předmětem daně, tak pro zboží a služby, které jsou neoddělitelným způsobem použity jak pro účely takových činností, tak pro účely činností zdanitelných. U zboží a služeb, které patří do první kategorie, žádný problém nevystává, jelikož osoba povinná k dani nárok na odpočet jednoduše nemá. Pokud jde naproti tomu o druhou kategorii, 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“.*“
86. Generální advokát se dále odvolal na argumentaci Soudního dvora ve věci *Securenta*, C-437/06, ECLI:EU:C:2008:166, bod 33: „*[U]stanovení Šesté směrnice neobsahují pravidla, jejichž předmětem jsou metody nebo kritéria, které členské státy musí uplatnit, pokud přijímají ustanovení umožňující rozdělení částek DPH odvedených na vstupu podle toho, zda připadají*

na hospodářské nebo nehopodářské činnosti. Jak totiž uvedla Komise, pravidla obsažená v čl. 17 odst. 5 a v článku 19 Šesté směrnice se týkají DPH odvedené na vstupu, kterou jsou zatíženy výdaje výlučně spojené s hospodářskými činnostmi, přičemž rozdělují uvedené činnosti na činnosti podléhající dani, které zakládají nárok na odpočet daně, a od daně osvobozené, které takový nárok nezakládají.“ Na tento argument Soudní dvůr navázal tím, že uvedl (v bodě 34 rozsudku Securenta), že „je na členských státech, aby stanovily metody a kritéria, které jsou vhodné k tomuto účelu, při dodržení zásad, na kterých je založen společný systém DPH.“ K tomu generální advokát ve věci Český rozhlas doplnil, že členské státy musí „stanovit [...] způsob výpočtu, který objektivně odráží podíl vstupních výdajů, který skutečně připadá na každou z těchto dvou činností.“

87. Nejvyšší správní soud k tomu v rozsudku č. j. 5 Afs 124/2014-178 dodal, že „[s]kutečnost, 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.“
88. Lze tedy konstatovat, že nárok na odpočet DPH v plném rozsahu žalobci nikdy nevznikl, neboť měl nárok na odpočet u plnění přijatých na vstupu jen v poměrné výši, která odpovídá rozsahu použití těchto plnění v rámci ekonomické činnosti. Jak již bylo výše uvedeno, provozování veřejnoprávního televizního vysílání financovaného televizními poplatky takovou ekonomickou činností není. Nárok na odpočet žalobci může vzniknout, pokud prokáže, že přijatá plnění byla alespoň částečně využita v rámci jiných (ekonomických) činností žalobce podléhajících DPH. Pouze ve vztahu k těmto činnostem žalobci 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. Je na žalobci, aby doložil, v jakém poměru bylo to které plnění použito ve vztahu k ekonomické činnosti a v jakém poměru k činnosti neekonomické. K tomu Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 5 Afs 124/2014-178 poznamenal, že správce daně může žalobcem uvedený výpočet upravit, aby co nejvíce odpovídal skutečnému poměru mezi ekonomickými a neekonomickými činnostmi žalobce.
89. Jelikož směrnice 2006/112/ES nestanoví metody a kritéria rozdělení částek DPH uplatněné na vstupu mezi činnosti, které jsou předmětem daně, a činnosti, které předmětem daně nejsou, je na členských státech, aby způsob výpočtu stanovily samy. Musí přitom dodržovat zásady, na kterých je postaven celý unijní systém DPH (k tomu viz rozsudek ve věci Securenta, C-437/06, ECLI:EU:C:2008:166, bod 34).
90. Pro úplnost lze připomenout závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu, č. j. 5 Afs 124/2014-178, a sice že při posuzování daného případu je nutné dodržet princip daňové neutrality. Pro jeho zachování platí, že při výkonu činnosti, která není činností ekonomickou podle ZDPH, plátce daně jedná v postavení konečného spotřebitele, a proto nemůže uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu, aniž by byl v odpovídajícím rozsahu povinen platit daň také na výstupu. Obdobně SDEU v rozsudku *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie*, C-515/07, EU:C:2009:88: bod 37, uvedl, že odpočet DPH, kterým jsou zatíženy výdaje na vstupu, je možný pouze v rozsahu, ve kterém lze tyto výdaje na výstupu přičíst hospodářským činnostem osoby povinné k dani.

91. Pro takový postup existuje zákonná opora v § 72 ZDPH. Podle tohoto ustanovení vznikne žalobci nárok na odpočet DPH v poměrné výši v rozsahu odpovídajícím použití přijatých plnění rámci jeho ekonomické činnosti.
92. S ohledem na uvedené neshledal soud námitky v prvním žalobním bodu důvodnými.
93. *Ve druhém žalobním bodu* namítá žalobce, že i kdyby bylo možno nárok na odpočet krátit, pak žalobce nesouhlasí se způsobem výpočtu provedeným žalovaným.
94. Soud úvodem konstatuje, že dle judikatury Nejvyššího správního soudu (viz rozsudek č. j. 5 Afs 124/2014-178) je v první řadě na žalobci, aby uvedl, v jakém poměru bylo plnění použito ve vztahu k ekonomické činnosti a v jakém poměru bylo použito k činnosti neekonomické. V témže rozsudku Nejvyšší správní soud rovněž poznamenal, že správce daně může žalobcem uvedený výpočet upravit, aby co nejvíce odpovídal skutečnému poměru mezi ekonomickými a neekonomickými činnostmi žalobce. Situace, 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.
95. Žalovaný odvolací orgán v odůvodnění napadených rozhodnutí zcela srozumitelně uvedl, že rozhlasové poplatky vybírané na základě zákona o rozhlasových a televizních poplatcích nelze pokládat za protiplnění za veřejnou službu televizního vysílání podle § 2 odstavce 1 ZČT. Poskytování služby veřejnoprávního vysílání – v rozsahu financování televizními poplatky – nelze považovat za ekonomickou činnost podle § 5 odst. 2 ZDPH, a tedy z přijatých plnění souvisejících s touto činností žalobci nevznikl nárok na odpočet DPH.
96. Odmítnout je třeba i argumentaci žalobce, podle níž vzhledem k tomu, že ZDPH 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.
97. Žalobce ve své argumentaci pomíjí, že podle ZDPH mu nárok na odpočet DPH v plném rozsahu nikdy nevznikl, neboť dle § 72 odst. 5 ZDPH (v rozhodném znění § 72 odst. 6 ZDPH), měl plátce daně nárok na odpočet DPH u plnění přijatých na vstupu pouze v částečné výši, odpovídající rozsahu jejich použití v rámci ekonomické činnosti. Za takovou činnost, jak již bylo uvedeno, nelze dle rozsudku SDEU C-11/15 považovat poskytování služby veřejnoprávního rozhlasového vysílání v rozsahu financovaném rozhlasovými poplatky.
98. Obdobně lze konstatovat, že v souvislosti s veřejnoprávním televizním vysíláním žalobci nevzniká nárok na odpočet DPH. O nároku na odpočet daně lze 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 pak 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).

99. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 Afs 124/2014-178, uzavřel, že ačkoliv městský soud z formálního hlediska nepochybil, pokud napadená rozhodnutí původního žalovaného zrušil, nelze souhlasit s jeho závěry ve vztahu k rozsahu nároku žalobce na odpočet DPH. Skutečnost, že nárok na odpočet žalobce nelze krátit způsobem provedeným finančními orgány, totiž v žádném případě neznamena, 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). Z tohoto hlediska tedy Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou.
100. Dle § 75 odst. 3 ZDPH se příslušná výše odpočtu daně v poměrné výši vypočte jako součin daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, u kterého má plátce nárok na odpočet daně v poměrné výši, a podílu použití tohoto plnění pro ekonomické činnosti plátce (dále jen „poměrný koeficient“). Z uvedeného ustanovení vyplývá, že za účelem výpočtu poměrného koeficientu je třeba stanovit podíl ekonomické činnosti daňového subjektu na jeho celkové činnosti. Tento podíl lze vypočítat na základě zlomku, v jehož čitateli by měla být hodnota ekonomické činnosti představující uskutečněná zdanitelná plnění a ve jmenovateli celková hodnota činnosti, tedy součet ekonomické činnosti a činnosti, která není předmětem daně.
101. Žalovaný dle napadených rozhodnutí z výše uvedených tezí pro správné stanovení daňové povinnosti žalobce DPH za rok 2012 dovodil, že je možno stanovit výpočet rozsahu nároku na odpočet daně v poměrné výši dvěma způsoby.
102. První možnou metodu popsal v bodu 39 na str. 19 napadených rozhodnutí. Dle této metody stanovil žalovaný poměrový koeficient ve spojení s vysílacím časem; touto metodou byl stanoven poměr pro rok 2012 v rozsahu 3% a daňový subjekt by tak měl nárok na 3% celkového nároku na odpočet daně z přijatých smíšených plnění (viz podrobněji bod 39 napadených rozhodnutí, na které soud tímto pro stručnost odkazuje).
103. Druhou možnou metodu popsal žalovaný v bodu 40 na str. 19 napadených rozhodnutí, při níž vyšel z výnosů daňového subjektu. Touto metodou stanovil poměr na základě poměru výnosů z podnikatelské činnosti daňového subjektu za rok 2012 z celkových jeho výnosů za rok 2012; touto metodou stanovil žalovaný poměr pro rok 2012 ve výši 7%, když vyšel z údajů ve Výroční zprávě, dle níž celkové výnosy daňového subjektu činí celkem 6 636 203 000 Kč a výnosy z čerpání fondu televizních poplatků činí 6 049 904 000 Kč (91% všech výnosů), což představuje činnost, která není ekonomickou činností podle Směrnice a není předmětem DPH. Žalovaný tak dospěl k závěru, že daňový subjekt by měl nárok na 7% celkového nároku na odpočet z přijatých smíšených plnění, k čemuž rovněž uvedl, že

sám daňový subjekt vyčíslil, že jeho výnosy z podnikatelské činnosti ve smyslu Směrnice (477 631 000 Kč) představují 7% všech výnosů.

104. Žalovaný přihlédl ke skutečnosti, že druhá metoda je pro daňový subjekt příznivější a tuto zvolil pro změnu napadených rozhodnutí. K námitce daňového subjektu, který s výpočtem nesouhlasil, když namítal, že v čitateli zlomku má být uvedena hodnota všech uskutečněných zdanitelných plnění (489 766 444 Kč) a ve jmenovateli zlomku hodnota veřejného televizního vysílání daná hodnotou veškerých přijatých zdanitelných plnění (3 116 907 929 Kč), a proto poměrný koeficient činí 16%, žalovaný odvolací orgán uvedl, že nemůže souhlasit s hodnotou uvedenou daňovým subjektem, když daňový subjekt může televizní poplatky používat pouze k uskutečňování veřejné služby v oblasti televizního vysílání, přičemž daňový subjekt vyčíslil celkovou výši své činnosti (ekonomické i veřejné služby v oblasti televizního vysílání) ve výši 3 116 907 929 Kč. Z Výroční zprávy však vyplývá, že daňový subjekt z fondu televizních poplatků čerpal částku 6 049 904 000 Kč. Rozdíl daňový subjekt (cca 3 000 000 000 Kč) nijak neodůvodnil a neuvedl, jak byly tyto prostředky použity, tedy nepředložil takové důkazní prostředky, kterými by prokázal rozdílnou výši podílu použití smíšených plnění v rámci své ekonomické činnosti, která by více odpovídala skutečnému poměru použití smíšených plnění zvolená odvolacím orgánem.
105. Soud po ověření údajů výše uvedených z Výroční zprávy uvádí, že postup výpočtu žalovaného shledává za racionální a logický. Způsob, kterým určil žalovaný nárok na odpočet daně v krácené výši, vyjádřil zcela konkrétně, určitě a srozumitelně v souladu s principem neutrality daně z přidané hodnoty vyplývajícím z ustanovení § 72 a následujících ZDPH. Plátce daně má nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění jen, pokud je použije v rámci svých ekonomických činností pro účely uskutečňování plnění uvedených v § 72 odst. 5 a 6 ZDPH. Pokud použil přijatá zdanitelná plnění také pro uskutečnění plnění bez nároku na odpočet daně, byl povinen svůj nárok adekvátně krátit. Způsob takového krácení nároku na odpočet DPH byl dle soudu v souladu se zjištěnými skutečnostmi i s právní úpravou výše uvedenou, tedy v ZDPH i výše citovanou judikaturou. Žalovaný vycházel při výpočtu použitého koeficientu jednak z celkové výše uskutečněných zdanitelných plnění žalobce s nárokem na odpočet DPH, jednak z celkové výše uskutečněných zdanitelných plnění žalobce bez nároku na odpočet, kdy podkladem výpočtu se staly údaje uvedené ve Výroční zprávě týkající se hospodaření žalobce v roce 2012.
106. K námitce žalobce, že žalovaný postupoval v rozporu se zákonem, když vypočtený poměrný koeficient v rozporu s ustanovením § 75 odst. 3 ZDPH zaokrouhlil matematicky a nikoli na celá procenta nahoru, jak stanoví ZDPH, soud ověřil z Výroční zprávy, že žalobce v roce 2012 měl celkové výnosy 6 636 203 000 Kč, z toho výnosy z čerpání fondu televizních poplatků byly 6 049 904 000 Kč, což je 91,165 % všech výnosů (tj. čerpání fondu TV poplatků v částce 6 049 904 000 Kč děleno celkové výnosy v částce 6 636 203 000 Kč krát 100). Tato činnost ve výši 91,165 % tedy nepředstavuje ekonomickou činnost žalobce podle Šesté směrnice, a tudíž není předmětem DPH. Tržby za vlastní výkony a zboží – tedy vysílání reklamy, vysílání sponzorovaných pořadů a ostatní tržby za vlastní výkony, v celkové částce 477 631 000 Kč představuje vůči čerpání fondu TV poplatků podíl 7,894 % (tj. 477 631 000 Kč děleno 6 049 904 000 Kč krát 100), což je ve smyslu § 75 odst. 3 ZDPH poměrný koeficient. Podle pravidel zaokrouhlování na celé procento nahoru podle § 75 odst. 3 ZDPH žalovaný podle soudu pochybil tím, že v daném případě pracoval

s hodnotou poměrného koeficientu 7% a nikoli s hodnotou 8%, jelikož procento 7,894 % zaokrouhlil dolů, ačkoli měl toto procento zaokrouhlit nahoru, tedy postupoval v rozporu se ZDPH. Soud se proto ztotožnil s námitkou žalobce nesprávného zaokrouhlení procenta, a s ohledem na tuto skutečnost zrušil napadená rozhodnutí a věc vrátil v tomto rozsahu přepočtu žalovanému.

107. Ve třetím žalobním bodu namítá žalobce procesní pochybení. Uvádí, že byla porušena zásada dvouinstančnosti řízení a byly porušeny procesní zásady. Ani tento žalobní bod soud nepovažuje za důvodný.
108. K tvrzené nepřezkoumatelnosti napadených rozhodnutí se soud již vyjádřil pod body 62. až 65. tohoto rozsudku. Pokud žalobce namítá, že prvostupňový orgán převzal argumentaci použitou v jiném řízení proti jinému subjektu, soud uvádí, že této námitce nelze přisvědčit, neboť vychází-li prvostupňový orgán z právního názoru vyjádřeného orgány finanční správy v případě, který je skutkově podobný řešenému případu, pak naopak tím, že přejímá argumentaci z konstantní rozhodovací praxe, posiluje legitimní očekávání.
109. K námitce tvrzeného porušení procesních zásad, soud uvádí, že použití výkladu, který co nejméně zasáhne do základních práv jednotlivce, je možné v případě, pokud proti sobě stojí více možností výkladu normy, které jsou na stejné úrovni přesvědčivosti. Lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, z něhož plyne, že ne každá interpretační nejasnost povede v daňovém právu k výkladu výhodnému pro soukromou osobu; bude tomu tak pouze tehdy, budou-li proti sobě stát srovnatelně přesvědčivé výkladové alternativy. Přitom srovnatelně přesvědčivé jsou výkladové alternativy tehdy, pokud žádná z nich není zjevně a jednoznačně přesvědčivější než alternativy ostatní; nestačí tedy, že určitá alternativa je o něco přesvědčivější než jiná (jiné). V daném případě však soud neshledal, že by existovaly různé způsoby výkladu pro omezení daňového odpočtu a konstrukce daňové neutrality. Právě pro zachování principu daňové neutrality jakožto pilíře daňového systému je nutné upravit nárok na odpočet daně. Nelze proto akceptovat žádný výklad, který by zachování principu daňové neutrality bránil.
110. Ze shora uvedených důvodů dospěl soud k závěru, že žaloba je důvodná, a proto napadená rozhodnutí pro nezákonnost (§ 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s.) zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s.ř.s.).
111. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce měl ve věci plný úspěch, proto mu soud přiznal náhradu nákladů řízení. Tu představuje zaplacený soudní poplatek ve výši 18 000 Kč a náklady na zastoupení advokátem za tři úkony právní služby [příprava a převzetí zastoupení, podání žaloby, účast na jednání před soudem – § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“)] po 3 100 Kč [§ 7 bod 5 ve vazbě na § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu] a dále režijní paušál ve výši 3 x 300 Kč podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu. Vzhledem k tomu, zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, odměna za zastoupení se zvyšuje o 21 % z 10 200 Kč, tedy o 2 142 Kč. Žalobci tak bude na náhradě zastoupení zaplacená žalovaným částka 12 342 Kč a celkem na náhradě nákladů řízení 30 342 Kč. Soud nepřiznal žalobci náhradu nákladů za další vyjádření, neboť ve věci nepřinesly nic nového.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha dne 21. května 2019

JUDr. Ludmila Sandnerová v. r.
předsedkyně senátu