



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Naděždy Řehákové a soudkyň Mgr. Ing. Silvie Svobodové a JUDr. Ivanky Havlíkové ve věci

žalobkyně: **Česká televize**, IČO 00027383
sídlem Na hřebenech II 1132/4, 147 00 Praha 4
zastoupená advokátem JUDr. Pavlem Dejlem, Ph.D., LL.M.
sídlem Jungmannova 745/24, 110 00 Praha 1

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČO 72080043
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 29. 10. 2018, č. j. 47886/18/5300-22444-711887, ze dne 29. 10. 2018, č. j. 47887/18/5300-22444-711887, ze dne 29. 10. 2018, č. j. 47891/18/5300-22444-711887, ze dne 29. 10. 2018, č. j. 47892/18/5300-22444-711887, ze dne 29. 10. 2018, č. j. 47893/18/5300-22444-711887, ze dne 29. 10. 2018, č. j. 47895/18/5300-22444-711887 a ze dne 19. 12. 2018, č. j. 56075/18/5300-22444-711887,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 10. 2018, č. j. 47886/18/5300-22444-711887, ze dne 29. 10. 2018, č. j. 47887/18/5300-22444-711887, ze dne 29. 10. 2018, č. j. 47891/18/5300-22444-711887, ze dne 29. 10. 2018, č. j. 47892/18/5300-22444-711887, ze dne 29. 10. 2018, č. j. 47893/18/5300-22444-711887 a ze dne 19. 12. 2018, č. j. 56075/18/5300-22444-711887, se zrušují a věci se vracejí žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 10. 2018, č. j. 47895/18/5300-22444-711887, se odmítá.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

- III. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení 49 812,50 Kč do 1 měsíce od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupce žalobkyně JUDr. Pavla Dejla Ph.D. LL.M. advokáta.
- IV. Žalobkyni se vrací soudní poplatek zaplacený z podané žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 10. 2018, č. j. 47895/18/5300-22444-711887, ve výši 3 000 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku z účtu Městského soudu v Praze k rukám zástupce žalobkyně, JUDr. Pavla Dejla, Ph.D., LL.M., advokáta.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení a vymezení sporu

1. Žalobkyně se žalobou podanou dne 6. 12. 2018 vedenou u Městského soudu v Praze pod sp. zn. 9Af 47/2018 domáhala zrušení rozhodnutí 6 žalovaného ze dne 29. 10. 2018, a to:
 - 1) č. j. 47886/18/5300-22444-711887, kterým bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále také jako „správce daně“) – dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec roku 2011 č. j. 182151/15/2004-52522-105535 ze dne 14. 1. 2015,
 - 2) č. j. 47887/18/5300-22444-711887, kterým bylo změněno rozhodnutí správce daně – dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen roku 2011 č. j. 209939/15/2004-52522-105535 ze dne 14. 1. 2015,
 - 3) č. j. 47891/18/5300-22444-711887, kterým bylo změněno rozhodnutí správce daně – dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září roku 2011 č. j. 211876/15/2004-52522-105535 ze dne 14. 1. 2015,
 - 4) č. j. 47892/18/5300-22444-711887, kterým bylo změněno rozhodnutí správce daně – dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen roku 2011 č. j. 216857/15/2004-52522-105535 ze dne 14. 1. 2015,
 - 5) č. j. 47893/18/5300-22444-711887, kterým bylo změněno rozhodnutí správce daně – dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad roku 2011 č. j. 218190/15/2004-52522-105535 ze dne 14. 1. 2015,
 - 6) č. j. 47895/18/5300-22444-711887, kterým bylo změněno rozhodnutí správce daně – dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec roku 2011 č. j. 220913/15/2004-52522- 105535 ze dne 14. 1. 2015.
2. Žalobkyně se dále další žalobou podanou dne 21. 1. 2019 vedenou u Městského soudu v Praze pod sp. zn. 6 Af 3/2019 domáhala zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 19. 12. 2018 - 56075/18/5300-22444-711887, jímž žalovaný změnil své vlastní rozhodnutí ze dne 29. 10. 2018, č. j. 47895/18/5300-22444-711887, kterým bylo změněno rozhodnutí správce daně – dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec roku 2011 č. j. 220913/15/2004-52522- 105535 ze dne 14. 1. 2015.
3. Protože věci podaných žalob spolu skutkově i právně souvisejí, předseda senátu, a to i k návrhu žalobkyně, usnesením ze dne 1. 4. 2021, č. j. 6Af 3/2019-75 rozhodl o spojení těchto žalob ke společnému projednání rozhodnutí (§ 39 odst. 1 s. ř. s.). Řízení o obou žalobách tak bylo následně vedeno pod sp. zn. 9Af 47/2018.

II. Napadená rozhodnutí ze dne 29. 10. 2018 za zdaňovací období měsíců července až

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

prosince roku 2011

4. Žalovaný v odůvodnění napadených rozhodnutí vyšel nejprve ze všech skutkových zjištění, která byla rozhodující pro jeho rozhodnutí. Uvedl, že žalobkyně podala dodatečná daňová přiznání k DPH (dále jen „dodatečná daňová přiznání“), ve kterých snížila hodnotu osvobozených plnění bez nároku na odpočet daně a poslední známou daňovou povinnost v souhrnu o částku 240 793 537 Kč. Proto byly údaje jejích daňových tvrzení správcem daně ověřovány. Žalovaný v každém z napadených rozhodnutí uvedl, že správce daně dne 18. 9. 2014 vyzval žalobkyni k odstranění pochybností k důvodům snížení hodnoty osvobozených plnění bez nároku na odpočet daně. Žalobkyně v reakci na výzvy uvedla, že na televizní poplatky nelze nahlížet jako na úplatu za televizní vysílání.
5. Po ukončení postupů k odstranění pochybností správce daně seznámil žalobkyni s jejich výsledky. Došel k závěru, že televizní poplatky lze oprávněně považovat za úplatu, kdy jako protiplnění žalobkyně poskytuje veřejnou službu v oblasti televizního vysílání, která tak není poskytována bezúplatně. Částka televizních poplatků proto jako plnění osvobozené od daně podle § 51 odst. 1 písm. b) a § 53 zákona o č. 235//2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen zákon o DPH) vstupuje oprávněně do výpočtu koeficientu pro účely výpočtu daně z přidané hodnoty. Dle prvostupňového správce daně žalobkyně podala dodatečná daňová přiznání v rozporu se zákonem o DPH, protože ke změně výše koeficientu ani jiných rozhodných skutečností nedošlo. Následně prvostupňový správce daně vydal dodatečné platební výměry na DPH za jednotlivá zdaňovací období, kterými vyměřil změnu poslední známé daňové povinnosti ve výši 0 Kč. Proti těmto výměrům podala žalobkyně odvolání, která byla jedním původním rozhodnutím žalovaného ze dne 7. 10. 2015 zamítnuta, avšak rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 10. 2015 bylo zrušeno rozsudkem Městského soudu v Praze sp. zn. 3Af 57/2015 a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení, v němž žalovaný vydal napadená rozhodnutí.
6. V důsledku judikatury soudů žalovaný v napadených rozhodnutích zmínil nový právní stav, který vzešel ze zmíněného rozsudku Městského soudu v Praze v důsledku rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5Afs 124/2014-178 v návaznosti na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 22. 6. 2016 ve věci Českého rozhlasu, podle kterého poplatky za televizní vysílání nejsou předmětem DPH. Přesto žalobkyni nemůže vzniknout nárok na odpočet daně v plné výši, ale pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití plnění v rámci ekonomické činnosti. S tímto odlišným právním názorem žalovaný v odvolacím řízení žalobkyni seznámil v Seznámení ze dne 2. 10. 2018 (dále jen „Seznámení“), k němuž žalobkyně podala vyjádření, s nimiž se žalovaný vedle odvolacích námitek proti dodatečným platebním výměrům také vypořádával v napadených rozhodnutích.
7. Žalovaný nejprve v napadeném rozhodnutí vypořádával námitky žalobkyně uplatněné v odvolání v době před Seznámením žalovaného, kdy žalobkyně namítala nepřezkoumatelnost, porušení zásady dvojinstančnosti řízení a oponovala názoru správce daně, že televizní poplatky jsou úplatou za veřejnou službu v oblasti televizního vysílání. Tvrdila, že veřejná služba televizního vysílání je ekonomickou činností a žalobkyně je oprávněna uplatnit plný nárok na odpočet daně. Žalovaný k tomu v aplikaci právního základu na skutkový stav vztáhl závěry nastolené v rozsudku Evropského soudního dvora a v rozsudku Nejvyššího správního soudu na žalobkyni a uvážil, že snížení vykazované

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

hodnoty osvobozených plnění bez nároku na odpočet daně o hodnotu televizních poplatků bylo v dodatečných daňových přiznáních žalobkyně správné a že povaha televizních poplatků již není nadále sporná. Uvedl, že poskytování služby veřejnoprávního televizního vysílání v rozsahu financovaném televizními poplatky nelze považovat za ekonomickou činnost dle § 5 odst. 2 zákona o DPH a nesouhlasil se žalobkyní v tom, že žalobkyně provozuje jedinou nedělitelnou ekonomickou činnost, byť je podnikatelská činnost spojena s její hlavní činností – poskytování veřejné služby v oblasti televizního vysílání. Uvedl, že žalobkyně má povinnost odlišovat své účetnictví podle povahy vykonávané činnosti a v souladu s tím je omezen nárok na odpočet daně. S odkazem na stanovisko Generálního advokáta k rozsudku SDEU ve věci Českého rozhlasu uvedl, že není možné, aby žalobkyně nárokovala odpočet daně v plné výši, nýbrž jen v poměrné výši dle § 75 zákona o DPH, kdy příslušná výše odpočtu se určí v souladu s ust. § 75 odst. 3 zákona o DPH pomocí poměrného koeficientu, který se vypočte jako podíl ekonomické činnosti žalobkyně na její celkové činnosti. Bylo proto třeba stanovit výši přijatých zdanitelných plnění, která byla použita jak pro ekonomickou činnost, tak pro činnost, která není předmětem daně (smíšená plnění). Žalovaný uvedl, že nejpřesnějším možným způsobem stanovení poměru použití smíšených plnění v rámci ekonomické činnosti žalobkyně, který co nejdříve reflektuje skutečný stav, je Výroční zpráva o hospodaření žalobkyně za rok 2011, v níž jsou procentuálně rozčleněny zdroje financování tak, že 81,4 % z celkových výnosů představují televizní poplatky, 11,7 % tvoří tržby za vlastní výkony a zboží, 4,4% tvoří změna stavu a aktivace a 2,5% ostatní výnosy. Žalovaný proto stanovil poměr použití smíšených plnění v rámci ekonomické činnosti na základě poměru výnosů z podnikatelské činnosti za rok 2011 z celkových výnosů žalobkyně za daný rok. Na základě tohoto výpočtu dovedl, že žalobkyně má nárok na 11,7%, resp. zaokrouhлено na 12% z celkového nároku na odpočet daně z přijatých smíšených plnění. Žalovaný také zvažoval určování poměrného koeficientu dle vysílacího času, avšak shledal, že tento způsob není zcela spolehlivý.

8. Žalovaný se dále vypořádával s argumentací žalobkyně v jejím vyjádření ze dne 17. 10. 2018, k němuž došlo v odvolacím řízení po Seznámení žalovaného s jeho odlišným právním názorem v důsledku výše zmíněné soudní judikatury. Žalobkyně ve svém vyjádření namítala nesprávnou interpretaci rozsudku Městského soudu v Praze s tím, že SDEU se nevyjadřoval k rozsahu nároku, odůvodňovala, jak je součástí televizního vysílání ekonomická činnost, že tato činnost je neoddělitelně spjata s televizním vysíláním a že žalobkyně k vysílání využívá i příjmy pocházející z podnikatelské činnosti a je tak osobou povinnou k dani podle § 5 zákona o DPH. K rozsahu nároku žalobkyně, byť nesouhlasila s odpočtem daně pouze v částečné výši, přestřela způsob, podle kterého by k příslušnému výpočtu mohlo dojít. Tento způsob nalezla v zákoně o DPH ve znění účinném od 1. 7. 2017, provedeném novelou č. 170/2017 Sb. s tím, že tato novela vyplňuje právní mezeru a bylo nutné k ní přihlédnout.
9. K uvedeným námitkám žalovaný nepřistoupil na žalobkyní navrhovaný postup při stanovení poměrového koeficientu, neboť vychází z právní úpravy, která nebyla účinná pro šetřená zdaňovací období. Z důvodu neslučitelnosti této novely zákona s unijní právní úpravou je chystána další novela zákona o DPH, která změny přivozené novelou ruší. Žalovaný s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozsahu nároku zopakoval, že pro účely DPH je třeba vyčíslit celkovou činnost žalobkyně, aby bylo možné stanovit podíl ekonomické činnosti na její celkové činnosti vzhledem k tomu, že

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

žalobkyně používala přijatá plnění jak v rámci své ekonomické činnosti, tak v rámci činnosti, která není předmětem DPH. Odmítl argumentaci žalobkyně, dle níž nelze žalobkyni krátit nárok na odpočet vzhledem k tomu, že zákon o DPH v předmětném období nestanovil mechanismus pro krácení nároku na odpočet daně. Shrnul, že nárok na odpočet vzniká dle § 72 odst. 1 zákona o DPH jen u přijatých zdanitelných plnění použitých v rámci ekonomické činnosti. Za těchto okolností dle judikatury SDEU a Nejvyššího správního soudu nelze uplatňovat nárok na plný odpočet daně. Metoda určení nároku na odpočet daně založená na výnosech se jevila jako nevhodnější.

10. Žalovaný se proto neztotožnil s věcnými a ani procesními námitkami žalobce, dodatečné platební výměry správce daně shledal přezkoumatelnými, vycházejícími ze zřejmých skutečností, k nimž se žalobkyně měla možnost vyjádřit. Z uvedených důvodů a s přihlédnutím k vyřešené otázce, že televizní poplatky nejsou úplatou za veřejnou službu televizního vysílání a poskytování této služby není ekonomickou činností, žalovaný rozhodl, jak je uvedeno ve výrocích napadených rozhodnutí.
11. V napadeném rozhodnutí ze dne 29. 10. 2018, č. j. 47895/18/5300-22444-711887, týkajícím se zdaňovacího období prosince roku 2011, žalovaný ve výroku rozhodnutí, kromě výpočtu daně dále podle § 251 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu stanovil žalobkyni povinnost zaplatit penále v celkové výši 3 817 932 Kč.

III. Napadené rozhodnutí ze dne 19. 12. 2018, č. j. 56075/18/5300-22444-711887

12. Žalovaný dále o dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2011 rozhodoval znovu, a to rozhodnutím ze dne 19. 12. 2018, č. j. 56075/18/5300-22444-711887 poté, kdy napadené rozhodnutí ze dne 29. 10. 2018, č. j. 47895/18/5300-22444-711887 (viz bod 1 ad 6) tohoto rozsudku) učinil předmětem přezkumu z důvodu návrhu žalobkyně na opravné rozhodnutí, resp. podnětu k přezkumu tohoto rozhodnutí, a to z důvodu opomenutí již dříve uvedené úpravy odpočtu daně žalobkyní u hmotného a nehmotného majetku pořízeného v r. 2007. Novým rozhodnutím ze dne 19. 12. 2018 žalovaný pak ve výroku změnil výpočet daňové povinnosti žalobkyně z důvodu nově stanovené hodnoty vypořádacího koeficientu dle § 76 odst. 7 zákona o DPH. V souvislosti se změnou výpočtu daně žalovaný rovněž změnil výrok o předpisu penále tak, že jeho výši stanovil ve výši 1 620 752 Kč.
13. V napadeném rozhodnutí ze dne 19. 12. 2018 se však žalovaný k podstatě sporu o rozsah nároku na odpočet daně při povaze služby televizního vysílání neodchýlil od svých věcných závěrů učiněných v původním rozhodnutí ze dne 29. 10. 2018 a v dalších napadených rozhodnutích ke zdaňovacím obdobím červenec – listopad 2011.

IV. Žalobní tvrzení

14. Žalobkyně v podaných žalobách proti všem napadeným rozhodnutím považovala i nadále za sporné otázky, týkající se povahy činnosti žalobkyně spočívající v provozování televizního vysílání, způsob stanovení nároku žalobkyně na odpočet daně a uplatnění penále a úroků z prodlení.
15. Žalobkyně své námitky konkretizovala následovně:

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

16. K povaze televizního vysílání žalobkyně namítla, že žalovaný pochybil při hodnocení povahy její činnosti. Dle žalobkyně je její činnost spočívající ve veřejném televizním vysílání ekonomickou činností ve smyslu § 5 odst. 2 ZDPH se všemi těmito znaky. Žalovaný uměle rozděluje jí provozované televizní vysílání na dvě různé činnosti, konkrétně na činnost spočívající v televizním vysílání financovaném televizními poplatky a na vedlejší podnikatelskou činnost, financovanou z jiných zdrojů. Žalobkyně však žádnou činnost financovanou výlučně televizními poplatky nevykonává, vykonává jen činnost spočívající v televizním vysílání, jehož nedílnou součástí jsou pořady různého typu, ale i reklamy a obchodní sdělení, financované vedle televizních poplatků též z úplat, které žalobkyně v souvislosti s touto činností inkasuje. S odkazem na úpravu činností žalobkyně dle zákona č. 231/2001 Sb., o provozování rozhlasového a televizního vysílání uvedla, že jde o jedinou činnost spočívající v šíření televizního programu. Skutečnost, že zajištění onoho jediného nedělitelného televizního vysílání financuje z různých zdrojů, z této její jediné činnosti nečiní činnosti dvě. Žalobkyně uvedla, že vykonává svou činnost na stejných principech jako všichni ostatní provozovatelé televizního vysílání. Stejně jako oni, ani on sice neinkasuje úplatu za své televizní vysílání přímo od diváků, ale i on inkasuje úplaty za nejruznější obchodní sdělení, která jsou buď řazena mezi jiné jím vysílané pořady, nebo jsou přímo inkorporována do těchto pořadů (zejména tzv. product placement, obchodní sdělení řazená do vysílání sportovních přenosů apod.). I u žalobkyně tedy bezprostřední souvislost se zdanitelnými plněními na výstupu v podobě úhrad za různá obchodní sdělení, když bez výroby a vysílání těchto pořadů by příslušných úhrad nedosáhla. Ačkoliv v případě ostatních provozovatelů televizního vysílání i sám žalovaný nahlíží na jimi za stejných podmínek provozované televizní vysílání jako na ekonomickou činnost, v případě žalobkyně pojal ve snaze ospravedlnit posouzení jeho daňové povinnosti podle § 75 ZDPH přístup diametrálně odlišný, avšak neodůvodněný a diskriminační. Odůvodnit ho nemůže skutečnost, že žalobkyně vedle úplat za plnění poskytovaná v rámci jejího televizního vysílání financuje své vysílání též z televizních poplatků, když existence více zdrojů financování nemůže dělit jedinou činnost a když jsou televizní poplatky pouze kompenzací za to, že je žalobkyně ve veřejném zájmu omezena co do množství obchodních sdělení, která smí vysílat, což logicky vede v porovnání s ostatními provozovateli k nižším výnosům, které nepostačují na pokrytí nákladů, jenž na zajištění své činnosti vynakládá. Žalobkyně zdůraznila, že poskytnutí této kompenzace nemůže mít a nemá vliv na vlastní povahu činnosti žalobkyně.
17. Dle žalobkyně skutečnost, že činnost žalobkyně spočívající v televizním vysílání je ekonomickou činností, ostatně výslovně stanoví zákon o rozhlasovém a televizním vysílání, pozitivně v ust. § 2 odst. 1 písm. a) zákona, který televizní vysílání definuje jako poskytování pořadů a dalších částí vysílání uspořádaných v rámci programu, včetně služeb přímo souvisejících s programem), a též negativně, když v § 2 odst. 5 uvádí, že za televizní vysílání nelze (mimo jiné) považovat vysílání, které nemá povahu činnosti především hospodářské nebo které nesoutěží s televizním vysíláním. S ohledem na to, že se podle § 3 odst. 1 zákona o vysílání uvedený zákon vztahuje konkrétně právě i na provozovatele vysílání, který toto vysílání provozuje na základě zvláštních právních předpisů, tj. ve smyslu připojeného odkazu na zákon č. 483/1991 Sb., o České televizi (dále jen „zákon o ČT“), tj. právě na žalobkyni, je tedy žalobkyně takto zákonem o vysílání výslovně označena za osobu, která provozuje televizní vysílání, které má povahu činnosti především hospodářské, tj. ekonomické, a které přímo soutěží s televizním vysíláním ostatních

provozovatelů televizního vysílání. Závěr, že televizní vysílání je jedinou její činností, žalobkyně vyvozuje také z klasifikace ekonomických činností stanovené Evropskou unií (NACE), která byla zavedena i v České republice (viz předpis č. 244/2007 Sb., o zavedení Klasifikace ekonomických činností (CZ-NACE). V rámci klasifikace NACE byl žalobkyni přiřazen kód 60.20 - tvorba televizních programů a televizní vysílání, nikoli více kódů pro více činností. Je-li na určitou činnost obecně právními normami nahlíženo jako na jedinou činnost, navíc jako na činnost ekonomickou, jako je tomu v případě televizního vysílání, nelze akceptovat rozporný výklad jediného právního předpisu, navíc daňového, na jehož základě jsou ukládány platební povinnosti ve prospěch státu.

18. Podle žalobkyně nic jiného neplyne ani z rozsudku SDEU, když tento soud pouze konstatoval, že veřejnoprávní vysílání financované prostřednictvím povinného poplatku placeného na základě zákona není poskytováním služeb „za protiplnění“ ve smyslu čl. 2 bod 1 směrnice Rady 77/388/EHS, tj. že rozhlasové a tedy ani televizní poplatky nejsou úplatou za služby ve smyslu zákona o DPH. K tomu směřovala i předložená předběžná otázka Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 18. 12. 2014, č. j. 5 Afs 124/2014-79, kterým Nejvyšší správní soud předložil předběžnou otázku a bez zohlednění skutkových okolností zdůrazňoval, že se jedná o poskytování služeb bez protiplnění a SDEU se dotazoval výlučně na činnost spočívající ve vysílání, které je financováno televizními poplatky. Takovou jedinou činnost však žalobkyně nevykonává, když vykonává činnost spočívající v televizním vysílání, která je financována vedle televizních poplatků též z úplat přijímaných žalobcem za jeho vysílání. Byly-li ostatní zdroje financování a úplaty za vysílání v otázce předložené SDEU pomínuty, nemohly být logicky zohledněny ani v odpovědi na takovou otázku. Žalobkyně uzavřela, že činnost žalobkyně spočívající v televizním vysílání je zjevně soustavnou činností vykonávanou podle zvláštního právního předpisu (konkrétně podle zákona o České televizi a zákona o vysílání), a tedy nepochybně i ekonomickou činností ve smyslu § 5 odst. 2 zákona o DPH a § 2 a 3 zákona o vysílání. Na tento závěr nemá žádný vliv skutečnost, že žalobkyně pokrývá náklady na tuto činnost úplatami, které v souvislosti s ní přijímá, pouze z části a že vedle těchto úplat kryje své náklady i z dalších zdrojů (např. televizních poplatků).
19. K postupu žalovaného při zkrácení nároku na odpočet daně a při stanovení daňové povinnosti žalobkyně tvrdí, že žalovaný vykonstruoval poměr rozsahu nároku bez opory v zákoně. Přestože z rozsudku SDEU plyne, že televizní poplatky nejsou hodnotou, která by mohla ovlivňovat výši nároku na odpočet DPH, stanovil žalovaný uvedený poměr právě i na jejich základě. Žalobkyně uvedla, že již ve správním řízení namítala, že žalovaný není oprávněn sám stanovit metodu a kritéria pro krácení nároku na odpočet DPH, když tuto metodu a tato kritéria lze stanovit výlučně zákonem, a že metoda, na jejímž základě žalovaný daňovou povinnost stanovil, je nevhodná a irelevantní. Namítala protiústavnost a nezákonnost stanovení metody a kritérií pro určení daňové povinnosti bez opory v zákoně s odkazem na čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, podle kterého platí, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona, a na rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006-155, v němž rozšířený senát Nejvyššího správního soudu zdůraznil, že je třeba důsledně trvat na tom, aby podmínky zakládající daňovou povinnost byly stanoveny v zákoně dostatečně jednoznačným způsobem. Žalobkyně na podporu svého tvrzení uvedla i judikaturu SDEU ve věci C-437/06, *Securenta*, jehož závěrů se žalovaný v napadených rozhodnutích dovolává, kdy tento soud judikoval, že stanovení metod a kritérií rozdělení částek DPH

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

odvedené na vstupu mezi hospodářské a nehopodářské činnosti ve smyslu Šesté směrnice spadá do posuzovací pravomoci členských států, které při výkonu této pravomoci musí stanovit způsob výpočtu, který objektivně odráží podíl vstupních výdajů, který skutečně připadá na každou z těchto dvou činností. Aby mohl daňový subjekt, potažmo žalovaný, nezbytný výpočet provést, musí Česká republika stanovit metody a kritéria, která jsou k tomuto účelu vhodná a to formou zákona. Česká republika v zákoně o DPH žádný mechanismus (resp. metody a kritéria, o nichž hovoří SDEU) pro určení výše nároku na odpočet daně v situaci, v níž se nachází žalobkyně, ale i Český rozhlas, nestanovila.

20. Žalobkyně namítala nezákonnost a nesprávnost metody aplikované žalovaným pro stanovení nároku žalobce na odpočet daně v poměrné výši. Zmínila požadavek Nejvyššího správního soudu v jeho rozsudku sp. zn. Afs 124/2014, na který odkazuje žalovaný v napadených rozhodnutích, kdy Nejvyšší správní soud uvedl, že uplatňuje-li žalobce nárok na odpočet DPH, je tedy v první řadě na něm, aby stanovil, v jakém poměru bylo konkrétní přijaté plnění použito ve vztahu k jeho ekonomické a neekonomické činnosti.
21. Ačkoliv žalobkyně byla (a nadále je) toho názoru, že prakticky veškerá plnění přijatá v rozhodné době použila pro účely své ekonomické činnosti spočívající v provozování televizního vysílání, navrhla pro případ, že by měl být jeho nárok skutečně krácen, postup podle zákona o DPH v aktuálně platném a účinném znění, tj. ve znění novely č. 170/2017 Sb., a navrhla, aby byl příslušný poměr stanoven 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. Uvedená metoda určení daňové povinnosti žalobkyně je dle přetrvávajícího názoru žalobkyně (a zjevně i zákonodárce) pro stanovení její daňové povinnosti nejvhodnější, když jako jediná plně reflektuje jak situaci provozovatelů televizního vysílání obecně, tak specifika televizního vysílání provozovaného žalobkyní. Žalovaný se však nevypořádal s argumentací žalobkyně, která použití výše uvedené metody podporovala a nenabídl ani vysvětlení, proč by měly být pro určení účelu, k nimž žalobce použil jím přijatá plnění, relevantní právě výnosy žalobce (včetně výnosů z televizních poplatků, které i Soudní dvůr výslovně označil za příjmy nesouvisející se službami žalobce), a proč by mělo být zohlednění výnosů dokonce vhodnější než zohlednění žalobkyní přijatých zdanitelných plnění. Bez dalšího dospěl k závěru, že nejpřesnějším možným je využití odvolatelem deklarovaných výnosů.
22. Žalobkyně připomněla, že ust. § 72 odst. 1 zákona o DPH váže nárok na odpočet daně na použití určitého přijatého zdanitelného plnění pro účely ekonomické činnosti, což zmínil i SDEU a Nejvyšší správní soud. Žalovaný však poměrný nárok stanovil nikoli na základě skutečností týkajících se žalobkyní přijímaných plnění, ale na základě s přijatými plněními nesouvisejících výnosů žalobkyně z různých zdrojů. To, jaké platby a v jaké výši žalovaný v roce 2011 obdržel, však logicky neříká naprosto nic o tom, pro jaké účely použil kterékoli z jí přijatých plnění. Žalovaným vytvořený poměr je tedy pro správné stanovení daňové povinnosti žalobkyně naprosto nevhodný, když pracuje s údaji, které jsou z pohledu stanovení nároku žalobkyně na odpočet DPH irelevantní. Uvedené platí tím spíše, že pracuje právě i s televizními poplatky, ve vztahu k nimž SDEU vyslovil, že je nelze pro účely stanovení nároku na odpočet daně pro absenci jakékoli souvislosti se

zdanitelnými plněními přijímanými či poskytovanými využít, když nepředstavují hodnotu činnosti žalobkyně. I v rozsudku SDEU dvora ve věci C-437/06, *Securenta* se uvádí, že při stanovení metod a kritérií rozdělení částek DPH odvedené na vstupu mezi hospodářské a nehospodářské činnosti musí členské státy dbát na to, aby výpočet podílu hospodářských činností k nehospodářským činnostem objektivně odrážel podíl vstupních výdajů, který skutečně připadá na každou z těchto dvou činností. Soudní dvůr dodal, že v rámci výkonu uvedené pravomoci mohou členské státy případně uplatnit klíč rozdělení podle povahy investic nebo klíč rozdělení podle povahy plnění nebo i jakýkoliv jiný vhodný klíč. I SDEU tedy považuje pro stanovení nároku na odpočet DPH za relevantní údaje týkající se výdajů daňového subjektu, nikoli jeho výnosy, resp. příjmy.

23. Stanovení poměru pro určení nároku žalobkyně na odpočet DPH na základě celkových výnosů za příslušný kalendářní rok je naprosto nevhodné a zjevně nesprávné i z toho důvodu, že se jedná o údaje, které žalobkyně nemohla mít a neměla k dispozici v době, kdy byla povinna podat řádná daňová přiznání. Navzdory autoritativnímu stanovení daně žalovaným, je žalobkyně v právní nejistotě ohledně toho, jak a na základě čeho má při vyčíslení své daňové povinnosti postupovat.
24. K samotnému nároku žalobkyně na odpočet DPH žalobkyně dále namítala, že i dle judikatury SDEU není rozhodující existence věcné souvislosti přijatých plnění a plnění, která nejsou předmětem daně, ale to, že přijatá plnění tvoří součást nákladů na plnění, která předmětem daně jsou (viz např. věc C-408/98, *Abbey National* a ve věci C-432/15, *Odvolací finanční ředitelství v. Pavlína Baštová* a ve věci C-108/14, *Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG*). Obdobně i Nejvyšší správní soud v rozsudku uvedl, že lze o nároku na odpočet daně uvažovat za předpokladu, že žalobce prokáže, že jim pořízená (přijatá) plnění byla alespoň částečně využita v rámci jiných činností žalobce podléhajících DPH. Výroba řady vysílaných pořadů navíc přináší žalobkyni úplatu i prostřednictvím jejich následného prodeje na nosičích DVD, prostřednictvím poskytnutí práv k jejich vysílání jiným. Pokud by mohl a měl být nárok žalobkyně na odpočet DPH za příslušná zdaňovací období krácen, pak by měl být krácen na základě metody, na kterou v řízení žalobkyně odkázala, tj. na základě metody, která byla následně doplněna do zákona o DPH. Když už přistoupil žalovaný ke stanovení konkrétního způsobu krácení nároku e na odpočet DPH až dodatečně po mnoha letech, byl s ohledem na v mezidobí přijatou změnu zákona o DPH povinen vůči žalobkyni v duchu shora uvedených zásad aplikovat právě metodu zakotvenou v zákoně, jejíž aplikace vedla k výsledku pro žalobkyni významně příznivějšímu. Uvedený postup měl být zvolen i s ohledem na to, že je na rozdíl od postupu zvoleného žalovaným souladný se závěry vyslovenými SDEU ve věci C-437/06, *Securenta*, když operuje s hodnotou přijatých plnění, tj. se vstupními výdaji, které zde (na rozdíl od výnosů) SDEU výslovně označil za relevantní. Souladný je i se závěry vyslovenými Nejvyšším správním soudem v rozsudku NSS, v němž Nejvyšší správní soud rovněž hovořil v dané souvislosti o žalobcem přijímaných plněních, nikoli o jeho výnosech.
25. Z uvedených důvodů žalobkyně uzavřela, že nestanovil-li zákon o DPH v rozhodném období způsob krácení jejího nároku na odpočet, nelze než žalobkyni přiznat nárok na odpočet v plné výši.
26. K uplatnění penále a úroků z prodlení spolu s doměřením daně za období prosinec 2011

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

žalobkyně namítala, že jí penále nemělo být stanoveno. Odkázala na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014-57, podle něhož penále představuje trest za porušení povinnosti daňového subjektu uvést v daňovém přiznání údaje odpovídající skutečnosti. Přitom ani žalovaný nezpochybňoval správnost skutkových údajů tvrzení předložených žalobkyní v dodatečných daňových přiznáních, nýbrž zpochybňoval právní kvalifikaci. Žalobkyně poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2017, č. j. 1 Afs 250/2016-48, podle něhož penále nemá trestat za samotné doměření daně, ale za to, že daňový subjekt nesplnil povinnost tvrzení ohledně určité daňově relevantní skutečnosti.

27. Ve vztahu k novému rozhodnutí ze dne 19. 12. 2018 za zdaňovací období prosinec 2011 žalobkyně v žalobě uplatnila odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1Afs 250/2016-48, podle kterého penále nemá trestat za samotné doměření daně, ale za to, že daňový subjekt nesplnil povinnost tvrzení ohledně určité daňově relevantní skutečnosti. Žalobkyně žalovanému sdělila všechny daňově rozhodné skutečnosti, a proto nemůže být sankcionována, byla-li jí daň vyměřena na základě změny právního posouzení povahy jí vykonávané činnosti.
28. V souvislosti se zdaňovacím obdobím prosinec roku 2011 žalobkyně také rozporovala předepsání úroku z prodlení, neboť dle jejího názoru nemohla nezbytný výpočet výše své daňové povinnosti provést ke dni jejího vzniku, když metody a kritéria pro provedení tohoto výpočtu v rozhodné době nebyly ještě k dispozici.
29. Žalobkyně dále namítala procesní pochybení žalovaného, která spatřovala v tom, že se žalovaný nevypořádal s celou řadou jejích námitek, řízení bylo zatíženo i vadou zcela nedostatečně zjištěného stavu věci, když žalovaný řadu svých závěrů jen konstatoval, přičemž porušil i právní zásadu „in dubio mitius“ a „in dubio pro libertate“, neboť pro krácení nároku použil metodu odlišnou od následně do zákona inkorporované metody, a to navzdory tomu, že použití této metody bylo pro žalobkyni příznivější. Opomněl se také vypořádat s tím, z jakých věcných důvodů použití příznivější zákonné metody nepovažuje za vhodné.
30. Z uvedených důvodů žalobkyně navrhla, aby soud napadená rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.
31. Následně žalobkyně svou žalobu rozšířila v zákonné lhůtě ještě ve vztahu k napadenému rozhodnutí za zdaňovací období prosinec 2011. Upozornila na nesprávnost ve výpočtu daně, kdy žalovaný v rozporu s § 8 a § 92 daňového řádu pominul rozhodné skutečnosti, týkající se změny vypořádacího koeficientu za rok 2011. Dle žalobkyně žalovaný mylně v napadeném rozhodnutí za prosinec 2011 nevzal v úvahu skutečnosti vyplývající z dodatečného přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2011, v němž žalobkyně provedla úpravu odpočtu daně dle ustanovení § 78 zákona o dani z přidané hodnoty u hmotného a nehmotného majetku pořízeného v roce 2007. Žalovaný tak nezjistil skutečný stav věci, což mělo za následek stanovení daně v nesprávné výši. Žalobkyně doložila, že Generální finanční ředitelství nařídilo přezkumné řízení, v němž žalovaného zavázalo zohlednit v rámci stanovení daňové povinnosti žalobkyně za zdaňovací období prosinec 2011 skutečnosti tvrzené žalobkyní v jejím dodatečném daňovém přiznání za toto příslušné zdaňovací období.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

32. Z uvedených důvodů žalobkyně navrhla, aby Městský soud v Praze všechna žalobou napadená rozhodnutí zrušil, věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

V. Vyjádření žalovaného

33. Žalovaný shrnul, že předmětem původního sporu byla povaha televizních poplatků, v čemž však žalovaný žalobkyni následně vyhověl. Předmětem tohoto sporu tedy bylo stanovení výše nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění, a to v případě prokázání, že žalobkyni poskytovaná služba veřejnoprávního televizního vysílání definovaná v § 2 zákona o České televizi, financovaná z televizních poplatků, nespadá pod směrnici Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice“), resp. předmětem DPH.
34. K námitce ohledně povahy činnosti žalobkyně jako činnosti ekonomické žalovaný poukázal na rozsudek SDEU C-11/15, dále na § 72 odst. 6, § 75 a § 76 zákona o DPH a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 Afs 124/2014-178, ve kterém se tento soud zabýval problematikou veřejnoprávního rozhlasového vysílání a s ním spojenými rozhlasovými poplatky ve vztahu k nároku na odpočet daně. Žalovaný uvedl, že postupoval v souladu se závěry a žalobkyně nepřednesla takovou názorovou oponenturu, která by mohla závěry vyplývající z argumentaci Nejvyššího správního soudu změnit. Žalovaný rovněž vyslovil nesouhlas se žalobkyní v tom, že by pominul, že účetní postupy jsou pro posuzování povinností v oblasti DPH irelevantní – naopak si této skutečnosti byl dobře vědom. Žalovaný uzavřel, že žalobkyně sice je osobou povinnou k dani ve smyslu § 5 ZDPH a vykonává ekonomickou činnost, za tu však lze považovat pouze činnost podnikatelskou, nikoliv poskytování služeb v oblasti veřejnoprávního televizního vysílání.
35. K nároku na odpočet daně žalovaný uvedl, že přiznání nároku na odpočet daně by představovalo narušení principu neutrality. Žalobkyně dle žalovaného neprovozuje pouze činnost v podobě veřejné služby v oblasti televizního vysílání, ale provozuje také podnikatelskou činnost (viz § 11 odst. 1 zákona o České televizi), která souvisí s předmětem její hlavní činnosti.
36. K rozsahu nároku na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění žalovaný s ohledem na princip neutrality DPH odkázal na čl. 173 směrnice, ve kterém je zakotvena úprava poměrného odpočtu daně u plnění použitých v rámci plnění osvobozených a neosvobozených od daně. Principu fungování odpočtu DPH se pak věnuje rozsudek SDEU C-515/07 ve věci Vereniging Noordelijke Land, z něhož vyplývá, že nárok na odpočet daně, kterou 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. Žalovaný konstatoval, že žalobkyni může vzniknout nárok na odpočet daně pouze u plnění, jež jsou použita pro účely vykonávání ekonomické činnosti, tj. u plnění, jež jsou použita pro účely vymezené v § 72 odst. 1 písm. a) až e) ZDPH. Plnění, jež nejsou předmětem daně, se v předmětném výčtu nenachází. Nárok na odpočet daně tedy v takových případech dle žalovaného uplatňovat nelze.
37. Ke stanovení penále a úroku z prodlení žalovaný uvedl, že v ust. § 251 odst. 1 daňového řádu je tato sankce jasně stanovena a správci daně, resp. žalovanému, v tomto není dána

diskreční pravomoc. Prominout penále je možné teprve tehdy, když je pravomocně ukončeno řízení o doměření daně, daňový subjekt doměřenou daň uhradí a následně požádá o prominutí příslušenství této daně. Podobně jako penále i úrok z prodlení dle § 252 daňového řádu vzniká ze zákona.

38. K námitkám procesních pochybení žalovaný rovněž odmítl žalobkyní namítanou nepřezkoumatelnost napadených rozhodnutí, neboť podle něho napadená rozhodnutí splňují veškeré požadavky daňového řádu i judikatury.
39. K námitce žalobce týkající se porušení zásady *in dubio mitius* (resp. *in dubio pro libertate*) žalovaný uvedl, že použití uvedené zásady je na místě tehdy, stojí-li proti sobě srovnatelné výkladové alternativy aplikovaného právního předpisu. V daném případě však dle žalovaného víceznačnost výkladu dovodit nelze. Žalobkyní nastíněný výklad je navíc dle žalovaného v jednoznačném rozporu se zásadou neutrality DPH.
40. K novému napadenému rozhodnutí za zdaňovací období prosince roku 2011 vydanému v přezkumném řízení, žalovaný argumentoval důvody přezkumného řízení a k podstatě sporu – nároku na odpočet daně - pak zaujal k žalobě shodná skutková a právní stanoviska jako ve svém vyjádření k ostatním napadeným rozhodnutím. Žalovaný shrnul, že napadená rozhodnutí netrpí nezákonnostmi, a proto by měl soud žalobu zamítnout.

VI. Návrh žalobkyně na řešení věci postupem podle § 62 s. ř. s.

41. Žalobkyně navrhla žalovanému, aby ještě před rozhodnutím soudu vydal nové správní rozhodnutí ve smyslu § 62 s. ř. s., který odůvodnila odkazem na judikaturu SDEU (především rozsudkem C-11/15 ze dne 22. 6. 2016) a NSS a také odkazem na § 75 odst. 1 ZDPH, ve znění účinném od 1. 7. 2017.

VII. Vyjádření žalovaného k návrhu žalobkyně

42. Žalovaný uvedl, že předmětný návrh žalobkyně není důvodný. Žalovaný reflektoval závěry rozsudku SDEU C-11/15 a přistoupil k doplnění odvolacího řízení. S obsahem a vyhodnocením důkazních prostředků provedených v rámci odvolacího řízení a se změnou právního názoru byla žalobkyně seznámena. Žalovaný se s ohledem na uvedenou judikaturu SDEU ztotožnil s předchozí argumentací žalobkyně ohledně povahy televizních poplatků, a proto v odvolacím řízení změnil dodatečné platební výměry.
43. V této souvislosti žalovaný poukázal na v zásadě totožnou věc, ve které byl Městským soudem v Praze vydán rozsudek ze dne 19. 10. 2018, č. j. 11 Af 21/2017-173, kterým byla žaloba Českého rozhlasu zamítnuta a postup žalovaného potvrzen.
44. S ohledem na výše uvedené žalovaný odmítl v dané věci postup dle § 62 s. ř. s. Žalovaný setrval na svém závěru, že napadená rozhodnutí netrpí nezákonnostmi, a proto navrhl, aby soud žalobu zamítl.

VIII. Replika žalobce k vyjádření žalovaného

45. Žalobkyně namítla, že žalovaný odmítl její návrh na řešení věci podle § 62 s. ř. s. s odkazem na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 19. 10. 2018, č. j. 11 Af 21/2017-

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

173, kterým byla zamítnuta žaloba Českého rozhlasu, avšak je dle žalobkyně pro věc irelevantní.

IX. Jednání

46. Při jednání před soudem zástupce žalobkyně znovu zdůraznil okruhy sporných otázek vztahujících se nesprávnému tvrzení žalovaného, že příjem televizních poplatků mění charakter činnosti žalobkyně a rozděluje je na dvě oddělitelné činnosti v rozporu s principem neutrality a vytýkal, že se žalovaný nedostatečně vypořádal se zněním ust. § 2 odst. 5 zákona o rozhlasovém a televizním vysílání, z něhož i negativním vymezením vyplývá, že žalobkyně vyvíjí jedinou hospodářskou činnost. Žalovaný nevysvětlil, proč se žalobce z hlediska principu DPH ocitá v jiném postavení než komerční televize. Ke krácení nároku na odpočet daně poukázal na metodu stanovenou novelou zákona o DPH s účinností od 1. 7. 2017 s tím, že tato úprava mohla být použita v době rozhodování žalovaného, a to nikoliv jako právní předpis, ale jako metoda, která zachovává princip DPH a kterou zákonodárce považoval za rozumnou a legitimní, neboť platí několik let a je opakovaně prodlužována. Pokud ji žalovaný odmítl s tím, že pro dané období nebyla zákonem upravena, pak ani výnosová metoda neměla oporu v zákoně. K úpravě novelou podotkl, že Komise EU nezačala žádné řízení proti České republice ohledně toho, že by vnitrostátní úprava byla v rozporu s Evropským právem a úprava uvedená v původní novele stále platí i v současné době. Zástupce žalobce dále poukázal na to, že žalobkyni je i přes uvedené nejen nad původní vyměření daňové povinnosti ve výši 0 navyšována daňová povinnost, ale je stanoveno i penále, ačkoliv žalobkyně se ničím neprovinila, penále je v oblasti trestního práva a bylo na žalovaném, aby správně stanovil daňovou povinnost. K dotazu soudu vysvětlil, že žalobkyni byly vyměřeny i úroky, avšak jiným separátním rozhodnutím, ty nejsou předmětem napadeného rozhodnutí a žalobkyně je v žalobách toliko zmínila pro celkový obraz zatížení žalobkyně. Zástupce žalobkyně dále zmínil i rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, druhého senátu, který poukázal na to, že i základna, ze kterého žalovaný ve své metodě vychází, je nesprávně vypočítána a i ty výnosy je třeba přepočítat.
47. Zástupce žalovaného odkázal na vyjádření k žalobě a napadená rozhodnutí s tím, že žalovaný vycházel při svém rozhodování z platného a účinného právního stavu, změnu daňové povinnosti učinil v souladu se závěry SDEU. Penále stanovil tak, jak vzniká ze zákona, žalovaný pouze zkoumá podmínky pro předpis penále dle § 259 daňového řádu, nemá možnost správního uvážení o jeho výši. K daným okolnostem by mohl přistoupit institut prominutí penále, avšak za zákonem stanovených podmínek.
48. Soud při jednání neprovedl dokazování listinou – Klasifikací ekonomických činností navrženou k důkazu v žalobě, neboť neshledal tento dokumentem relevantním a potřebným pro posouzení věci.

X. Posouzení věci Městským soudem v Praze

49. Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“)
50. Žaloba je důvodná.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

51. Soud v dané věci žalobkyně rozhodoval v době, kdy se otázka oprávněnosti nároku provozovatelů rozhlasového a televizního vysílání v soudní judikatuře posunula do další roviny sporu, než byla předtím již dlouhodobě řešena, a to v podstatě od nároků uplatňovaných již Českým rozhlasem od zdaňovacího období roku 2006. V původních řízeních, která vedl Městský soud v Praze i Nejvyšší správní soud, podstata sporu o nárok na odpočet daně spočívala v primárním posouzení, zda rozhlasové (a nyní tedy obdobně i televizní poplatky) představují úplatu za poskytnutí služby ve smyslu § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH, tj. zda veřejnou službu v oblasti rozhlasového vysílání hrazené z rozhlasových poplatků lze považovat za zdanitelné plnění, které je předmětem daně a je osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně.
52. Touto otázkou se zabýval již Městský soud v Praze, a to jak v rozsudku č. j. 9Af 21/2010-105, tj. v době před judikaturou nastolenou rozhodnutím SDEU o předběžné otázce a před rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 Afs 124/2014-178, který přenesl rozhodnutí o předběžné otázce do judikatury správních soudů, tak i v rozsudku ze dne 19. 12. 2016, č. j. 9 Af 21/2010-153, v němž byl městský soud vázán rozsudkem Nejvyššího správního soudu a v dalších rozsudcích, týkajících se Českého rozhlasu i České televize (viz rozsudek sp. zn. 9Af 47/2016). V souzené věci v důsledku uvedené judikatury žalobkyně ani žalovaný nepopírají, že tedy již byla vyřešena otázka povahy poplatků přijímaných provozovateli rozhlasového a televizního vysílání a byl vyvrácen názor správců daně, že poskytování služby veřejnoprávního vysílání Českým rozhlasem a Českou televizí je službou za protiplnění, jimiž dle dřívějšího náhledu žalovaného byly jimi přijímané poplatky.
53. Vnitrostátní soudy jednoznačně uzavřely, že je třeba relevantní zákonná ustanovení interpretovat tak, že hodnota zdanitelného plnění v rozsahu veřejnoprávního vysílání není dána výší rozhlasových a televizních poplatků a že při výpočtu nároku na odpočet daně nelze nárok krátit způsobem dle § 72 odst. 4 ve spojení s § 76 ZDPH v tehdy relevantním znění. V tomto smyslu tedy žalobou napadená rozhodnutí nemohla obstát.
54. Další situace nastala v této souzené věci, kdy žalovaný respektoval zmíněnou judikaturu k otázce povahy rozhlasových poplatků, avšak v důsledku této judikatury byl povinen se zabývat i samotným nárokem žalobce na odpočet daně a jeho výší.
55. Nejvyšší správní soud se totiž vyslovil tak, že *provozování veřejnoprávního rozhlasového vysílání, financovaného rozhlasovými poplatky, není ekonomickou činností, a tedy není předmětem daně z přidané hodnoty. Z tohoto důvodu při postupu dle § 72 odst. 5 (dle úpravy rozhodné ke zdaňovacímu období r. 2006, jehož se týkal původní spor – pozn. městského soudu) je třeba zohlednit, že žalobce měl nárok na odpočet daně u plnění přijatých na vstupu jen v poměrné výši, která odpovídá rozsahu použití těchto plnění pro ekonomickou činnost.*
56. Nejvyšší správní soud vycházel i ze stanoviska Generálního advokáta Spunzara ze dne 17. 3. 2016, Český rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:181, v řízení o předběžné otázce, který se nad rámec předběžné otázky vyjádřil i k rozsahu nároku na odpočet daně. Generální advokát se zde zaměřil na otázku, zda může činnost, kterou nelze považovat za činnost za protiplnění ve smyslu čl. 2 bodu 1 šesté směrnice, založit plný nárok na odpočet DPH na vstupu, pokud jde o zboží a služby použité jak pro účely této činnosti, tak pro účely zdanitelných činností. Na tuto otázku přitom generální advokát odpověděl záporně s tím, že činnost,

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

kteřou 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 bodu 51. svého stanoviska uvedl, že „*přiznání 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 posleďně 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 (v bodu 52.) 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.*“

57. Po srovnání situace veřejnoprávní rozhlasové stanice se situací komerčního provozování Generální advokát uvedl, 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.*“
58. Na základě uvedeného se, jak je patrné z napadených rozhodnutí i správního spisu, žalovaný v odvolacím řízení zabýval výši uplatněného nároku žalobkyně na odpočet DPH, s ohledem na nezbytnost vyloučení hodnot televizních poplatků z plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně, a to doplněním řízení, kdy v „*Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvě k vyjádření se v rámci odvolacího řízení*“ ze dne 1. 10. 2018 vedl žalobkyni k „*vyjádření se ke skutečnostem zjištěným při dokazování v rámci odvolacího řízení a k odlišnému právnímu názoru, k němuž dospěl odvolací orgán proti prvostupňovému správci daně*“ a také v závěru „*Seznámení*“ k doložení průkazné metody stanovení výše nároku na odpočet daně dle ust. § 75 a 76 zákona o DPH s tím, že jinak bude žalovaný vycházet z Výroční zprávy o hospodaření České televize za r. 2011 a ze žalobkyní podaných dodatečných daňových přiznání.
59. Žalobkyně ve vyjádření k Seznámení ze dne 18. 10. 2018 uvedla svá právní stanoviska k otázce, která, dle názoru žalobkyně, nebyla v judikatuře SDEU a Nejvyššího správního soudu řešena, a to k povaze televizního vysílání jako jediné nedělitelné ekonomické činnosti bez ohledu na zdroj financování, s přihlédnutím k použití zdrojů financování na její jedinou celistvou ekonomickou činnost. Vyjádřila přesvědčení, že má nárok na plný odpočet daně a k výzvě k doložení metody krácení nároku pojednala o metodě, kterou zakotvil zákonodárce do zákona o DPH novelou provedenou zákonem č. 170/2017 Sb., kterou zákon nárok na odpočet daně provozovatelů veřejnoprávního vysílání stanovil v poměrné výši, a to takové, která odpovídá rozsahu použití plnění pro činnosti, které jsou předmětem daně na základě ekonomicky a věcně zdůvodnitelného kritéria. Podle žalobkyně uvedená metoda dává za pravdu argumentaci České televize o nedělitelné službě veřejnoprávního vysílání. Zmínila i důvod předložení této novely zákonodárci, totiž, že novela vyplňuje mezeru v právní úpravě s přihlédnutím ke specifickému postavení

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

provozovatelů rozhlasového a televizního vysílání.

60. Na základě výše předestřené skutkové a právního stavu byla tedy hodnota televizních poplatků v souladu s daňovými tvrzeními žalobce vyloučena z výpočtu nároku na odpočet daně, avšak i přesto spor mezi účastníky setrval nadále i v rovině tvrzení nároku žalobce na plný odpočet daně, resp. k metodice výpočtu jen poměrného nároku na odpočet daně, neboť žalobkyně se snížením nároku nesouhlasila. Nově nastolený spor se odvíjí od tvrzení žalobkyně, že vyvíjí jedinou ekonomickou činnost ve smyslu § 5 odst. 2 zákona o DPH.
61. Uvedeným tvrzením žalobkyně ve vztahu ke způsobu výpočtu výše nároku na odpočet daně, s ohledem na žalobkyní tvrzené začleněné činnosti do veřejnoprávního vysílání, se Městský soud v Praze zabýval již ve svém rozsudku ve věci Českého rozhlasu pod sp. zn. 9Af 12/1974, kdy vyložil, jak je pro účely DPH chápán pojem „ekonomická“ činnost.
62. Podle § 5 odst. 2, věty první zákona o DPH v rozhodném znění pro rok 2011 ekonomickou činností uvedenou v odstavci 1 se pro účely tohoto zákona 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, vychovatelské 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 předpisu⁶⁾ nebo jako příjmy za autorské příspěvky, z nichž je uplatňována zvláštní sazba daně podle zvláštního právního předpisu⁷⁾.
63. Podle § 5 odst. 1 zákona o DPH osoba povinná k dani je 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.
64. Při objasnění, co je ekonomickou činností pro účely nároku na odpočet DPH, nelze vycházet toliko z definice ekonomické činnosti v ust. § 5 odst. 2 cit. zákona či ze statistické klasifikace, a pro účely daňové ani ze zákona o České televizi, ale je třeba tuto definici vykládat v souvislosti s podmínkami nároku na odpočet daně, tj. vycházet z právní úpravy daňově relevantní, stanovící, co je předmětem daně a kdy má plátce nárok na odpočet daně. Pojem „ekonomická činnost“ pro účely nároku na odpočet DPH a stanovení jeho výše u žalobkyně tak dle náhledu soudu v dané věci splývá s tím, jak SDEU a Nejvyšší správní soud ve svých výkladech pojímaly ekonomickou činnost provozovatele vysílání, tj. tak, že touto ekonomickou činností je činnost, která spadá pod čl. 2 bod 1 písm. c) Směrnice (potažmo pod ust. § 72 odst. 1 zákona o DPH).
65. Podle § 72 odst. 4 zákona o DPH ve znění účinném do 31. 3. 2011 plátce má nárok na odpočet daně v plné výši u přijatých zdanitelných plnění, která použije výhradně pro uskutečnění plnění uvedených v odstavci 2. Pokud plátce přijatá zdanitelná plnění použije

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

jak k uskutečnění plnění uvedených v odstavci 2, tak i plnění uvedených v § 75 odst. 1, je povinen krátit odpočet daně způsobem uvedeným v § 76.

66. Podle § 72 odst. 6 zákona o DPH ve znění od 1. 4. 2011 do konce roku 2011 použije-li plátce 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.
67. Podle § 75 odst. 1 zákona o DPH ve znění pro rok 2011 použije-li plátce 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.
68. Podle § 75 odst. 4, věty první zákona o DPH pro rok 2011 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 došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, u kterého má plátce nárok na odpočet daně v poměrné výši, plátce do hodnoty poměrného koeficientu zohlední skutečný podíl použití tohoto plnění pro své ekonomické činnosti.
69. Činností nepodléhající Směrnici a citovaným ustanovením zákona o DPH je veřejnoprávní vysílání – zde České televize, přičemž SDEU ani Generální advokát ve svém stanovisku a ani Nejvyšší správní soud se přímo nevyjadřovaly k té části vysílání, pokud je tato financována z jiných přijatých plnění, než jsou rozhlasové a televizní poplatky, případně použitých k vytváření a šíření programu v oblasti vysílání. Ke všem hodnotám plnění přijatých žalobkyní směřoval až postup žalovaného k prokázání metody prokázání nároku na odpočet daně podle § 75 zákona o DPH.
70. Z uvedeného vyplývá, že v tomto řízení je soudy a žalovaným, a to z *hlediska daňového práva* za ekonomickou činnost považována jen ta činnost, již žalobce uskutečňuje zdanitelná plnění ve smyslu Směrnice a § 72 zákona o DPH, byť za ní žalobkyně, z důvodu náplně celé jeho činnosti (obsahu vysílání, tvorby pořadů a činností s tím souvisejících ...) a použití finančních zdrojů srovnatelně s jinými komerčními stanicemi, považuje i veřejnoprávní vysílání.
71. Vysílání České televize, byť je poskytováním služby vytvářené a hrazené především z televizních poplatků, ale i z jiných příjmových zdrojů (za předpokladu, že, jak žalobkyně uvádí, televizní poplatky samy náklady nepokryjí), nepředstavuje s ostatní činností žalobkyně podléhající § 72 zákona o DPH *pro účely daňové* jedinou nedělitelnou ekonomickou činnost, a to, což soud zdůrazňuje, ve smyslu plného nároku na odpočet DPH. Podle své hodnoty, zdrojů a zejména nákladů a způsobu jejich použití (televizní poplatky, příjmy z jiných zdrojů a obchodních příjmů) tak bude činnost žalobkyně podléhat hodnocení vedoucímu k poměrnému nároku na odpočet daně.
72. Na základě uvedeného nelze přistoupit na tvrzení žalobce, že z důvodu všech souvislostí, s nimiž je spojeno veřejnoprávní vysílání České televize, má žalobkyně nárok na odpočet daně v plné výši.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

73. Městský soud poukazuje na to, že již Nejvyšší správní soud ve svém předkládajícím usnesení k předběžné otázce výslovně uvedl, že v případě, že se SDEU ztotožní s tím, že činnost veřejnoprávního rozhlasového vysílání financovaná, v té věci rozhlasovými poplatky, není ekonomickou činností ve smyslu čl. 2 bodu 1 šesté směrnice, bude v dalším řízení třeba dále postupovat dle § 72 odst. 5 zákona o DPH v souladu se závěry vyslovenými SDEU v rozsudku *Securenta*. Ust. § 72 odst. 5 zákona o DPH v rozhodném znění pro zdaňovací období roku 2006, jehož se týká rozsudek Nejvyššího správního soudu, upravovalo nárok na odpočet daně v poměrné výši odpovídající rozsahu použití zdanitelného plnění pro ekonomickou činnost ve výše uvedeném smyslu. Nejvyšší správní soud vyslovil, že situace, kdy plátce použije konkrétní plnění na vstupu jak v rámci své ekonomické, tak i neekonomické činnosti nemohou mít za následek plný nárok na odpočet daně.
74. Soud k žalobcovým odkazům na zákon o rozhlasovém a televizním vysílání, nemůže v úplnosti také přehlédnout, že tento zákon stanoví rovněž pravidla mezi a oddělenosti obchodních sdělení a reklam při samotném vysílání a jistě existuje fakturace příjmů za tato sdělení. Ze stanovisek a rozhodnutí SDEU, ostatně i z rozsudku Nejvyššího správního soudu vyplývá, že i při tak specifické činnosti provozovatelů veřejnoprávního vysílání lze o nároku na odpočet daně uvažovat pouze za předpokladu, že žalobce prokáže, že jím pořízená (přijatá) plnění byla alespoň částečně využita v rámci 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 žalobkyně nárok na odpočet DPH, je tedy v první řadě na ní, aby v případě, kdy plnění není použito výlučně v rámci její ekonomické činnosti, stanovila, v jakém poměru bylo konkrétní přijaté plnění použito ve vztahu k její ekonomické části a k neekonomické části její činnosti (ve smyslu ekonomické činnosti výše vyložené), 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. Zda lze takto plnění odlišit a prokázat, je na žalobci, ale také i na správci daně při možném stanovení určité metody k poměrnému nároku na odpočet daně.
75. V dané věci žalobkyně i žalovaný z hlediska znění ust. § 75 odst. 4 účinném pro rok 2011 předestřeli metodu pro stanovení výše poměrného koeficientu podle skutečného podílu použití.
76. Z podkladů odvolacího řízení relevantních pro posouzení věci, tj. ze Seznámení žalovaného se zjištěnými skutečnostmi ze dne 1. 10. 2018 a z vyjádření žalobce k seznámení ze dne 18. 10. 2018 vyplývá, že žalovaný použil ke stanovení poměrového koeficientu dle § 75 metodu založenou na výnosech. Využil výroční zprávu o hospodaření České televize za rok 2011 a z ní dospěl k hodnotám, které nejprve uvedl v Seznámení a následně v napadených rozhodnutích tak, že jednotně v každém z rozhodnutí (body 43-44), stanovil procentuální podíl zdrojů financování žalobkyně z televizních poplatků a dále ze zprávy převzal, že 11,7% z jeho celkových výnorů tvoří výnosy z podnikatelské činnosti. Žalovaný tedy zhodnotil, že žalobkyně by měla nárok na odpočet daně z použitých smíšených plnění ve výši 11,7% resp. 12 %.
77. Na základě Seznámení žalovaného žalobce s uvedeným postupem nadále v řízení, na

základě vyjádření žalobce k tomuto Seznámení, trval spor o to, zda žalovaným zvolená metoda stanovení poměrného koeficientu je vhodná a výpočet je správný, když vychází čistě z finančních výnosových kritérií a nezohledňuje použití vstupních výdajů dle charakteru televizního vysílání, nereflktuje zhodnocení příjmů promítnutých v hodnotě služby televizního vysílání (použití vstupních výdajů na tvorbu pořadů, na obchodní sdělení apod.) jako je tomu u komerčních televizí a vzájemnou provázanost a přesah vysílání obchodních sdělení (reklamního bloku a sponzorských pořadů) s vysíláním mimo tyto bloky. Své výhrady, ostatně i v podané žalobě předestřené, mající za cíl obhájit jednotnou ekonomickou činnost žalobkyně a nárok na plný odpočet daně, však žalobkyně v průběhu řízení a i v řízení před soudem, patrně nejen z důvodu závazného náhledu soudů na činnost provozovatelů veřejnoprávního vysílání, ale i z důvodu dlouhodobého hledání řešení, posunula od svého nároku na plný odpočet daně k otázce poměrného nároku na odpočet daně. Ten by měl, dle jejího náhledu, odrážet odpovídající podíl vstupních výdajů, připadající na každou ze zvažovaných činností, tj. ekonomickou ve smyslu § 72 zákona o DPH a tu, která nepodléhá Směrnici. Učinil tak s poukazem na v době vydání napadených rozhodnutí na platnou a účinnou novelizaci ust. § 75 zákona o DPH, která dle jeho názoru stanoví vhodnou metodu výpočtu poměrného koeficientu, která odráží podíl a rozsah hodnot přijatých plnění dle jejich daňového režimu k tvorbě, pořízení a zpřístupnění programového obsahu rozhlasového vysílání. Žalovaný na toto řešení nepřistoupil, toliko s argumentací, že tato metoda nebyla zákonem stanovena v šetřeném období, tj. pro rok 2011.

78. K uvedenému soud uvádí, že zatímco závazná judikatura soudů se prozatím zaměřila na definici činnosti provozovatelů veřejnoprávního vysílání z hlediska rozhlasových a televizních poplatků a v tomto směru korigovala výpočet nároku na odpočet v krácené výši (v původním řízení dle § 76 zákona o DPH), neboť do plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně nebylo možné zařadit televizní poplatky, ohledně způsobu výpočtu poměrného koeficientu nebyla nalezena jednoznačná východiska. Zákon odkazoval na kvalifikovaný odhad a na vypořádání v závěru kalendářního roku, bylo proto ve smyslu závěrů evropské judikatury i Nejvyššího správního soudu na žalobkyni i správci daně, aby vzhledem ke specifické činnosti žalobkyně a jejího postavení jako daňového subjektu, byla použita taková metoda stanovení poměrného nároku na odpočet daně, která by odrážela adekvátní poměr mezi hodnotami přijatých plnění výlučně *pro účely činností, které nejsou předmětem daně, tak pro zboží a služby, které jsou fakticky použity jak pro účely takových činností, tak pro účely činností zdanitelných* a přitom posoudila souvislost takto použitých plnění dle dikce ust. § 75 zákona o DPH.
79. Městský soud v řízení ve věci Českého rozhlasu pod sp. zn. 9Af 12/2017 vyjádřil pochybnosti ke vhodnosti užití výnosové metody tak, jak byla obdobně použita k výpočtu nároku na odpočet daně u Českého rozhlasu za rok 2014. To proto, že poměrný odpočet byl koncipován na poměru výnosovém, nikoliv na poměru použití přijatých plnění pro činnost žalobce, jak stanoví zákon. Český rozhlas v té věci namítal, že výroční zpráva rozděluje činnosti podle zcela jiného účelu než DPH, přičemž žalovaný neodůvodnil, jak poměr výnosů odůvodňuje i poměr přijatých a použitých plnění. Soud k přesvědčivosti zvolené výnosové metody neshledal v rozhodnutích žalovaného argumentaci k ekonomické a tedy i daňové odůvodnitelnosti uvedených procentuálních dat, tj. vysvětlení uvedeného nepoměru z hlediska *použitých* přijatých zdanitelných plnění. tj. zda a proč je zjištěný procentuální poměr výnosů adekvátním důkazem pro stanovení

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

procentuálního poměru nároku na odpočet daně. Městský soud v té věci zmínil, že byt je žalobce tím, kdo má prokázat hodnotu přijatých plnění použitých pro své neekonomické činnosti a smíšené činnosti, nebylo možné opominout, že i v případech důkazní nouze, kdy správce daně vyměřuje daň dle pomůcek, přesto takto vyměřená daň musí být stanovena přiměřeně spolehlivě.

80. Pochybnosti Městského soudu v Praze v uvedené věci Českého rozhlasu neobstály, neboť rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 24. 3. 2021, č. j. 9Af 12/2017-291 byl ke kasační stížnosti žalovaného zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 11. 2021, č. j. 4 Afs 130/2021. V něm Nejvyšší správní soud shledal použití metody založenou na výnosech ke stanovení poměrného koeficientu pro účely výpočtu odpočtu daně v poměrné výši za dostačující, plně vyhovující kritériím přezkoumatelnosti správních rozhodnutí, s tím, že žalovaný výpočet poměrového koeficientu vyjádřil zcela konkrétně, určitě a srozumitelně, přičemž, za situace, kdy mu žalobce nedoložil potřebné doklady prokazující výši plnění, která byla použita jak pro plnění zakládající nárok na odpočet, 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 žalobce za předmětné zdaňovací období, tedy zejména z výroční zprávy. Žalovaným použitá metoda spočívala ve stanovení poměru na základě poměru výnosů z podnikatelské činnosti na celkových výnosech žalobce za kalendářní rok. Takto stanovený a v rozhodnutích předestřený postup výpočtu poměrného koeficientu dle § 75 zákona o DPH, považoval Nejvyšší správní soud za přezkoumatelný.
81. V souzené věci České televize jde o obdobný skutkový stav, pokud se jedná o výpočet poměrného nároku podle shodné metody – tj. výroční zprávy o hospodaření za kalendářní rok, založené na výnosech. V tomto směru, dle stanoviska Nejvyššího správního soudu k výnosové metodě a jejímu použití, lze dovodit, že tato metoda bude vždy přílehlavá a použitelná v obdobných situacích sporu o výpočet nároku na odpočet daně u provozovatelů veřejnoprávní televize, pokud provozovatelé veřejnoprávního vysílání neprokáží jinou možnost stanovení poměrného koeficientu pro účely spolehlivého výpočtu nároku na odpočet daně. Nutno však podotknout, že věc Českého rozhlasu byla rozhodována v poněkud odlišných procesních a i právních podmínkách, než spor v této souzené věci České televize. V této věci bylo sice shodně rozhodováno o změně daňové povinnosti žalobkyně až v odvolacím řízení, avšak v důsledku Seznámení žalobkyně s novými zjištěnými skutečnostmi a v důsledku výzvy žalovaného nebylo odvolací řízení doplňováno tak, jak žalovaný činil ve věci Českého rozhlasu, kdy pověřil správce daně podrobněji o doplnění řízení. To vedlo k výzvám správce daně s požadavkem na předložení rozčleněných údajů k hodnotám jednotlivých odlišných plnění s různými daňovými účinky tak, aby bylo možné upravit výši osvobozených plnění bez nároku na odpočet daně a seznat hodnotu plnění, která byla použita pro ekonomickou a neekonomickou činnost žalobce. Teprve poté, kdy žalobce v tomto směru k výzvě prvostupňového správce daně požadované údaje nepředložil a navrhoval jinou metodu výpočtu, žalovaný přistoupil k užití výnosové metody, a to vedle užití údajů z daňových přiznání. Oproti tomu v souzené věci byla žalobkyně vyzvána k vyjádření se k odlišnému právnímu názoru žalovanému a v této souvislosti k tomu, že žalovaný hodlá využít Výroční zprávu o hospodaření České televize a údaje v ní uvedené, přičemž byla až v závěru výzvy upozorněna, že nedoloží-li jinou průkaznou metodu, bude postupováno podle dodatečných daňových přiznání a bude využita výnosová metoda.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

82. Na uvedené seznámení žalobkyně reagovala odpovědí, že nevhodnější metodou je ta, kterou stanovil zákonodárce v novele zákona č. 170/2017, a to je stanovení v takové poměrné výši, která odpovídá rozsahu použití na základě ekonomicky věcně zdůvodnitelného kritéria, přičemž citoval znění novely, platné a účinné v době rozhodování žalovaného.
83. Podle § 75 odst. 1 zákona o DPH ve znění platném v době rozhodování žalovaného použije-li plátce přijaté zdanitelné plnění v rámci své ekonomické činnosti jak pro účely činností, které jsou předmětem daně, tak pro účely činností, které předmětem daně nejsou, má nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití pro činnosti, které jsou předmětem daně. Pro určení rozsahu použití se použije ekonomicky zdůvodnitelné kritérium. Pro plátce uvedené v § 5 odst. 5 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 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.
84. Citované zákonné ustanovení platné a účinné v době rozhodování žalovaného v této věci, kterého se žalobkyně k Seznámení žalovaného dovolávala sice neplatilo pro zdaňovací období měsíců r. 2011, avšak v době rozhodování žalovaného, kdy se hledala a byla zvažována metoda výpočtu poměrného koeficientu na základě nových právních náhledů na odpočet daně u provozovatelů veřejnoprávního vysílání, nabízelo možnost jiného způsobu výpočtu nároku na odpočet daně v poměrné výši. Přitom zohledňovalo právě relevantní atribut nároku na odpočet, tj. rozsah použití přijatých plnění ke specifické činnosti provozovatelů televizního vysílání (§ 5 odst. 5 zákona). Nebylo tedy od věci, aby žalovaný zvažoval způsob výpočtu poměrného nároku na odpočet daně u žalobkyně s využitím metody, kterou nabízelo toto ustanovení, byť žalovaný nebyl povinen citované zákonné ustanovení retroaktivně aplikovat jako právní předpis, nicméně k návrhu žalobkyně minimálně zvažovat jako možný návod ke spolehlivějšímu výpočtu poměrného nároku na odpočet daně. Žalovaný však, ač vyzval žalobkyni k prokázání jiné metody výpočtu, návrh žalobkyně nikterak neposoudil, v napadeném rozhodnutí neodůvodnil, zda způsob takto zákonem naznačený je vhodnější či nikoliv, proč nevede ke spolehlivějšímu výpočtu a v neposlední řadě i s přihlédnutím k doposud dlouhodobě nezakotvenému způsobu stanovení daně u provozovatelů veřejnoprávního vysílání, proč nelze novelizované ustanovení využít, je-li uzákoněno a přímo dopadá na daňové poměry České televize a Českého rozhlasu.
85. Nedostatek takových úvah ze strany žalovaného nelze přehlédnout, neboť na rozdíl od zmíněné věci Českého rozhlasu bylo zákonné ustanovení nabízející tuto metodu platné v době rozhodování žalovaného a nabízelo řešení, které by mohlo být využito, pokud by žalovaný sám, nebo prostřednictvím prvostupňového správce daně doplnil řízení v součinnosti se žalobkyní, jako tomu bylo v případě Českého rozhlasu. Žalovaný však návrh žalobkyně uchoopil jako nepřijatelnou retroaktivitu hmotněprávní úpravy s tím, že je třeba vycházet z hmotněprávní úpravy pro šetřená zdaňovací období, aniž by vzal v úvahu, že citované ustanovení v době rozhodování nabízí možnou a přílehavější (dokonce adresnou pro žalobkyni) metodu výpočtu poměrného nároku na odpočet daně. Dle náhledu městského soudu nebylo možné, a to ve smyslu § 75 odst. 4 zákona o DPH, od ní

odhlédnout jen proto, že byla v r. 2011 neúčinná. V tom, že s touto možností žalovaný nepracoval, když neuvážil o návrhu žalobce s argumentací, která by ve smyslu judikatury soudů byla korekcí navrženého postupu, když dle tvrzení žalobkyně byla pro ni vhodnější, dopustil se vady řízení spočívající v nepřezkoumatelnosti napadených rozhodnutí v otázce kvalifikovaného odhadu a jeho korekce za zdaňovací období kalendářního roku 2011 tak, že tato vada mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí. Pokud by totiž žalovaný vypořádal návrh žalobkyně a shledal vhodnost navržené metody, pak bylo na žalovaném, aby doplnění odvolacího řízení v Seznámení dokončil v součinnosti se žalobkyní o prokázání použití plnění tak, aby bylo možné podle této, zákonodárcem stanovené metody postupovat. V souvislosti s uvedeným soud zmiňuje, že jde o dlouhodobé spory, v nichž se postupně judikují rozhodné otázky a zákonná úprava ust. § 75 a 76 zákona o DPH se v průběhu let od vzniku sporu v r. 2006 až do současné doby několikrát měnila, neboť legislativa hledala cestu, jak uchopit zdanění subjektů, jimiž je Český rozhlas a Česká televize. Uvedená úprava novelou zákona o DPH měla za cíl zjednodušení stanovení poměrné výše nároku na odpočet daně s ohledem na specifickou povahu činnosti provozovatelů veřejnoprávního vysílání. Ve věci Českého rozhlasu bylo dokonce ze strany žalobce argumentováno tím, že s účinností této novely žalobce zastavoval veškeré spory o nárok na odpočet daně s tím, že správce daně nakonec dle novelizované metody žalobce zdaňoval. Ustanovení § 75 odst. 1 zákona o DPH se tedy stalo nebo může stát určitým vodítkem pro správní praxi ke stanovení určitého poměru zdanitelných a nezdanitelných plnění zohledňujícím způsob provozování veřejné služby rozhlasového vysílání.

86. K podpoře zvážení a užití metody navržené žalobkyní směřují i kroky zákonodárce. Přestože zákonem č. 80/2019 Sb. byly ze zákona o DPH vypuštěny změny, které byly doplněny do zákona s účinností od 1. 7. 2017 zákonem č. 170/2017 Sb., včetně § 75 odst. 1 zákona, kterého se žalobkyně dovolávala, současná právní úprava se k této metodě vrátila.
87. Podle čl. II Přejícných ustanovení odst. 4 novely zákona o DPH provedené zákonem č. 355/2021 Sb. u provozovatele vysílání ze zákona podle zákona upravujícího provozování rozhlasového a televizního vysílání se při výpočtu odpočtu daně v poměrné výši do 31. prosince 2024 použije § 75 odst. 1 věta poslední zákona č. 235/2004 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti zákona č. 80/2019 Sb.
88. K uvedenému soud jen poznamenává, že i důvodová zpráva k zákonu č. 80/2019 přes uvedenou změnu v té době, však zmínila, že zákon o dani z přidané hodnoty ani nadále nepředepisuje žádnou specifickou metodu pro stanovení výše poměrného koeficientu, protože v praxi existují různé varianty situací, kterých se nárok na odpočet daně v poměrné výši týká. Volba této metody je na rozhodnutí plátce.
89. Na základě shora uvedených skutečností Městský soud v Praze shledal důvod ke zrušení napadených rozhodnutí z důvodu nedostatečného prověření a odůvodnění, zda není možné alternativně využít způsobu zdanění žalobkyně na základě metody, kterou právě a adresně pro účely provozovatelů rozhlasového a televizního vysílání stanovil zákon o DPH platný v době rozhodování žalovaného, když teprve v době jeho rozhodování došlo v daňovém řízení ke změně právního náhledu na správný výpočet daňové povinnosti žalobkyně. Za výše uvedených procesních a právních podmínek proto městský soud prozatím nemohl přitakat závěrům žalovaného, aniž by žalovaný posoudil návrh žalobkyně na využití metody dle zákona a aniž by vešel v součinnost se žalobkyní a ověřil,

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

zda a jak by tato metoda blížeji a spolehlivěji odražela skutečné poměry žalobkyně oproti poměrům dle výnosové metody.

90. K důvodům výše uvedeným, které přiměly městský soud k závěru o důvodnosti žaloby lze přidat i výhrady, pokud jde o výrok o stanovení penále v napadeném aktuálním rozhodnutí za zdaňovací období prosinec 2011. I když žalovanému je třeba nesporně přisvědčit v tom, že sankce penále podle § 251 odst. 1 daňového řádu vzniká přímo ze zákona a její výše je jen matematickou operací, přičemž nestandardnosti případu by spíše směřovaly do řízení o prominutí penále, nelze rezignovat na důvody pro předpis penále uvedené v § 251 daňového řádu včetně minimálního posouzení, zda byla daň doměřena na základě tvrzení obsaženého v dodatečném daňovém přiznání či nad rámec tvrzení v dodatečném daňovém přiznání nebo z jiných okolností, případně, zda je pro vyměření penále vůbec relevantní rozsah správného tvrzení žalobkyně v daňovém přiznání, uznany až žalovaným či nikoliv, neboť penále vzniká jen u nesprávného (a to skutkového i právního) tvrzení daně, kterou správce daně zjistil vlastní činností. Žalovaný k výroku o vyměření penále žádné důvody, kromě odkazu na zákonné ustanovení, neuvedl, ač penále bylo žalobkyni uloženo právě až v odvolacím řízení. Vzhledem k tomu, že městský soud napadená rozhodnutí zrušuje, jak shora uvedeno, je na žalovaném, aby se k námitkám žalobkyně v tomto směru vyjádřil v dalším řízení a rozhodnutí.
91. K tomu, zda správní orgány měly postupovat v duchu zásad *in dubio pro mitius* a *in dubio pro libertate* se již městský soud vyjádřil ve svém původním rozsudku sp. zn. 9Af 21/2010, a to neúspěšně. V původním řízení dle názoru městského soudu interpretace zákonných ustanovení o povaze rozhlasového vysílání a úplaty za toto vysílání pro účely daně z přidané hodnoty nevedla k jednoznačnému závěru o krácení odpočtu při vstupu hodnoty těchto poplatků do výpočtu nároku na odpočet daně, tento názor však byl již zmíněnou judikaturou SDEU i Nejvyššího správního soudu překonán. Městský soud v původním řízení poukázal na nedostatečnost a nejasnost tehdejší právní úpravy k postupu krácení odpočtu dle ust. § 72 odst. 4 ve spojení s ust. § 76 zákona o DPH, nicméně v dalším řízení před SDEU a Nejvyšším správním soudem a byly, a to i z hlediska dříve platné, byť ne zcela dostatečné právní úpravy, vyjasněny právní předpoklady pro možnou aplikaci ustanovení zákona o DPH při střetávajících se zdanitelných a nezdanitelných plněních. Veřejnoprávní rozhlasové a televizní vysílání, financované rozhlasovými poplatky, bylo jednoznačně kvalifikováno a odlišeno jako neekonomická činnost, a tím byl dán návod pro další postup správce daně i žalobce, případně pro další legislativní úpravy ohodnocení podílu vstupních údajů připadajících na takto odlišenou činnost. Soud proto nevešel na námitky, poukazující na porušení zásady, že při nedostatku právní úpravy by mělo být rozhodnuto ve prospěch žalobce.
92. Na základě shora uvedených důvodů Městský soud v Praze ve výroku I. zrušil napadená rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení z důvodu nepřezkoumatelnosti způsobu výpočtu nároku na odpočet daně žalobce pro nedostatek vypořádání žalobkyní navrhované alternativní metody, údajů a povahy použitých plnění, vstupujících do tohoto výpočtu, případně nesoučinnosti se žalobkyní v uvedeném směru.
93. Ve výroku II. soud dle § 46 odst. 1 písm. a) s.ř.s. odmítl žalobu podanou proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 10. 2018, č. j. 47895/18/5300-22444-711887 pro nedostatek podmínek řízení, neboť toto rozhodnutí bylo změněno rozhodnutím žalovaného dne 19.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

12. 2018, č. j. 56075/18/5300-22444-711887 vydaným v přezkumném řízení. Řízení o původním návrhu tedy brání skutečnost, že původní rozhodnutí ze dne 29. 10. 2018, č. j. 47895/18/5300-22444-711887 již neexistuje, což představuje neodstranitelnou podmínku řízení.
94. Ve výroku III. soud dle ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. přiznal žalobkyni, která měla ve věci úspěch, náhradu nákladů řízení.
95. Náklady řízení spočívají v zaplacených soudních poplatcích z podání žalob proti 6 rozhodnutím po 3 000 Kč, tj. celkem 18 000 Kč a v nákladech právního zastoupení.
96. Náklady právního zastoupení činí dle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 vyhlášky č. 177/1996 Sb., tj. 5 úkonů právní služby po 3 100 Kč (2x příprava a převzetí věci, 2x písemné podání žaloby, 1x replika), tj. 15 500 Kč.
97. Dále po spojení věcí 9 Af 47/2018 a 6 Af 3/2019 ze dne 6. 4. 2021, po němž došlo ke společnému projednání věcí dle § 12 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., při součtu tarifních hodnot a v souladu s § 7 a § 11 vyhlášky č. 177/1996 Sb. jsou náklady řízení dány za 1 úkon právní služby po 5 100 Kč (účast na jednání před soudem) a 1 úkon právní služby ve výši jedné poloviny odměny (účast při jednání, při kterém došlo pouze k vyhlášení rozhodnutí), tj. 5 100 + 2 550, tedy celkem 7 650 Kč.
98. Dále představují náklady řízení hotové výdaje za každý jeden úkon právní služby ve výši paušálu po 300 Kč dle § 13 odst. 4 cit. vyhlášky, tj. celkem 7 právních úkonů ve výši 2 100 Kč.
99. S připočtením částky DPH ve výši 6 562,50 Kč odpovídající dani z přidané hodnoty z částky 31 250 Kč, kterou je advokát povinen z odměny za zastupování a z náhrad odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.), je celková výše nákladů, které žalobci v tomto řízení vznikly, 49 812,50 Kč.
100. Soud ve výroku IV. vrátil žalobkyni soudní poplatek ze žaloby podané proti rozhodnutí žalovaného dne 29. 10. 2018, č. j. 47895/18/5300-22444-711887 podle § 10 odst. 3 zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích (dále jen „zákon o soudních poplatcích“), neboť žalobkyně v podání ze 4. 1. 2022 na žalobě proti tomuto rozhodnutí netrvala a soud tedy ohledně tohoto rozhodnutí ani nezahájil jednání a žaloba proti uvedenému rozhodnutí byla odmítnuta.

Poučení: Proti tomuto rozsudku 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. 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

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

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 17. ledna 2022

JUDr. Naděžda Řeháková v. r.
předsedkyně senátu