



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců JUDr. Jaromíra Klepše a JUDr. Vladimíra Gabriela Navrátila v právní věci

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

proti

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 3. 2022, č. j. 8163/22/5300-22443-710132

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

**Odůvodnění:****I. Předmět sporu**

1. Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „*správce daně*“) vydal na základě výsledku daňové kontroly za období leden až prosinec roku 2016 a leden až červen roku 2017 následující dodatečné platební výměry ze dne 15. 5. 2020:
  - a. dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), č. j. 4150130/20/2004-52522-105535, kterým bylo za zdaňovací období leden 2016 doměřeno snížení daně o 5 513 620 Kč;
  - b. dodatečný platební výměr na DPH, č. j. 4150300/20/2004-52522-105535, kterým bylo za zdaňovací období únor 2016 doměřeno snížení daně o 4 633 685 Kč;
  - c. dodatečný platební výměr na DPH, č. j. 4150466/20/2004-52522-105535, kterým bylo za zdaňovací období březen 2016 doměřeno snížení daně o 3 205 726 Kč;
  - d. dodatečný platební výměr na DPH, č. j. 4150732/20/2004-52522-105535, kterým bylo za zdaňovací období duben 2016 doměřeno snížení daně o 3 090 277 Kč;
  - e. dodatečný platební výměr na DPH, č. j. 4150848/20/2004-52522-105535, kterým bylo za zdaňovací období květen 2016 doměřeno snížení daně o 5 534 661 Kč;
  - f. dodatečný platební výměr na DPH, č. j. 4153360/20/2004-52522-105535, kterým bylo za zdaňovací období červen 2016 doměřeno snížení daně o 2 148 985 Kč;
  - g. dodatečný platební výměr na DPH, č. j. 4151182/20/2004-52522-105535, kterým bylo za zdaňovací období červenec 2016 doměřeno snížení daně o 3 491 747 Kč;
  - h. dodatečný platební výměr na DPH, č. j. 4151436/20/2004-52522-105535, kterým bylo za zdaňovací období srpen 2016 doměřeno snížení daně o 2 647 714 Kč;
  - i. dodatečný platební výměr na DPH, č. j. 4151555/20/2004-52522-105535, kterým bylo za zdaňovací období září 2016 doměřeno snížení daně o 3 089 250 Kč;
  - j. dodatečný platební výměr na DPH, č. j. 4153453/20/2004-52522-105535, kterým bylo za zdaňovací období říjen 2016 doměřeno snížení daně o 1 420 676 Kč;
  - k. dodatečný platební výměr na DPH, č. j. 4153524/20/2004-52522-105535, kterým bylo za zdaňovací období listopad 2016 doměřena daň ve výši 5 424 272 Kč a stanoveno penále ve výši 1 084 854 Kč;
  - l. dodatečný platební výměr na DPH, č. j. 4153721/20/2004-52522-105535, kterým bylo za zdaňovací období prosinec 2016 doměřena daň ve výši 29 351 698 Kč a stanoveno penále ve výši 5 870 339 Kč;
  - m. dodatečný platební výměr na DPH, č. j. 4153806/20/2004-52522-105535, kterým bylo za zdaňovací období leden 2017 doměřeno snížení daně o 3 327 343 Kč;
  - n. dodatečný platební výměr na DPH, č. j. 4154014/20/2004-52522-105535, kterým bylo za zdaňovací období únor 2017 doměřeno snížení daně o 2 850 029 Kč;
  - o. dodatečný platební výměr na DPH, č. j. 4154097/20/2004-52522-105535, kterým bylo za zdaňovací období březen 2017 doměřena daň ve výši 1 578 519 Kč a stanoveno penále ve výši 315 703 Kč;

- p. dodatečný platební výměr na DPH, č. j. 4154166/20/2004-52522-105535, kterým bylo za zdaňovací období duben 2017 doměřeno snížení daně o 2 547 439 Kč;
  - q. dodatečný platební výměr na DPH, č. j. 4154258/20/2004-52522-105535, kterým bylo za zdaňovací období květen 2017 doměřena daň ve výši 4 780 086 Kč a stanoveno penále ve výši 956 017 Kč;
  - r. dodatečný platební výměr na DPH, č. j. 4154393/20/2004-52522-105535, kterým bylo za zdaňovací období červen 2017 doměřena daň ve výši 25 990 670 Kč a stanoveno penále ve výši 5 198 134 Kč;
- (společně dále jen „*prvostupňová rozhodnutí*“).
2. Žalobkyně se domáhá zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 4. 3. 2022, č. j. 8163/22/5300-22443-710132 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti prvostupňovým rozhodnutím.

## II. Napadené rozhodnutí

3. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí nejprve zrekapituloval předchozí průběh správního řízení, především uvedl, že žalobkyně podala dodatečná daňová přiznání za předmětné zdaňovací období, ve kterých snížila původně vykázaná uskutečněná plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně o hodnotu televizních poplatků, které podle žalobkyně nevstupují do výpočtu koeficientu pro krácení nároku na odpočet daně dle § 76 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném a účinném znění (dále jen „*zákon o DPH*“). Žalobkyně uplatnila plný nárok na odpočet daně z plnění souvisejících s televizním vysíláním. Správce daně zahájil daňovou kontrolu a ve výzvě k prokázání skutečností vyslovil názor, že služba veřejnoprávního televizního vysílání není plněním zakládajícím nárok na odpočet daně. Správce daně daňovou kontrolu uzavřel s tím, že poplatky za televizní vysílání nejsou protiplněním za veřejnou službu televizního vysílání, žalobkyni však vznikl nárok na odpočet daně v částečné výši.
4. Žalovaný se dále vypořádal s odvolacími důvody žalobkyně. Žalobkyně nejdříve namítala, že veřejná služba televizního vysílání a s ní související podnikatelská činnost splňuje předpoklady ekonomické činnosti dle § 5 odst. 2 zákona o DPH. Žalovaný k tomu uvedl, že jak zákon č. 483/1991 Sb., o České televizi, v platném a účinném znění (dále jen „*zákon o České televizi*“), tak Statut České televize obsahují povinnost žalobkyně účtovat služby v oblasti televizního vysílání odděleně od podnikatelských činností. Nelze tak mít za to, že podnikatelská činnost žalobkyně a veřejné televizní vysílání jsou neoddělitelně spjaty. Za ekonomickou činnost podle § 5 odst. 2 zákona o DPH lze považovat pouze činnost podnikatelskou, v opačném případě by došlo k rozporu s komunitárním právem a základními principy DPH, přičemž pokud by žalobkyně uplatňovala nárok na odpočet daně v plné výši ze všech přijatých zdanitelných plnění, získala by oproti komerčním provozovatelům vysílání konkurenční výhodu.
5. Žalobkyně dále tvrdila, že její názor, že vykonává jedinou nedělitelnou činnost, nevyvrací rozsudek Soudního dvora Evropské Unie (dále jen „*SDEU*“) ze dne 22. 6. 2016, *Odvolací finanční ředitelství v. Český rozhlas*, C-11/15, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 Afs 124/2014-178, ani stanovisko generálního advokáta k citovanému rozsudku SDEU. Žalovaný k tomu uvedl, že vzhledem k povaze předběžné otázky nebylo důvodné, aby SDEU ve svém rozhodnutí blíže rozebíral způsoby financování Českého

rozhlasu. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku řádně odůvodnil závěr, že činnost veřejnoprávního vysílání není činností ekonomickou.

6. Dle žalobkyně zahrnul správce daně do výpočtu poměrového koeficientu rovněž hodnotu televizních poplatků, což je v rozporu s rozsudkem SDEU ze dne 22. 6. 2016, *Odvolací finanční ředitelství v. Český rozhlas*, C-11/15. Žalovaný uvedl, že správce daně musí vycházet ze znění zákona o DPH účinného pro předmětné zdaňovací období. Podle výroční zprávy o hospodaření za roky 2016 a 2017 tvořily tržby vyplývající z ekonomické činnosti žalobkyně 11 % (resp. 10 %) z celkových výnosů. Na základě tohoto údaje správce daně stanovil poměr použití smíšených plnění v rámci ekonomické činnosti žalobkyně, přičemž tento postup byl aprobován rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2021, č. j. 2 Afs 278/2020-37.
7. Žalobkyně závěrem namítala, že metodika doměření daně za jednotlivá zdaňovací období je nepřijatelná. Žalovaný uvedl, že postup správce daně je dán § 76 odst. 9 zákona o DPH. V opačném případě by správce daně vykázal daň v nesprávné výši, neboť veškeré skutečnosti rozhodné pro stanovení daně se posuzují ke konkrétnímu zdaňovacímu období.

### III. Žaloba

8. Žalobkyně po stručné rekapitulaci průběhu správního řízení nejdříve uvedla, že žalovaný nesprávně interpretuje podstatu televizního vysílání provozovaného žalobkyní. Dle žalovaného žalobkyně provozuje dvě samostatná televizní vysílání: běžné televizní vysílání a televizní vysílání zahrnující výlučně samotná obchodní sdělení. Náklady vynakládané na zajištění běžného vysílání přitom dle žalovaného nijak nesouvisí s úplatami, které žalobkyni přináší vysílání obchodních sdělení. Skutečnost, že vysílání obchodních sdělení je nedílnou součástí televizních vysílání, dle žalobkyně výslovně stanoví § 2 odst. 1 písm. j) zákona č. 231/2001 Sb., o provozování rozhlasového a televizního vysílání a o změně dalších zákonů, v platném a účinném znění (dále jen „zákon o vysílání“), nebo dokonce § 53 zákona o DPH, či předpis č. 244/2007 Sb., o zavedení Klasifikace ekonomických činností (CZ-NACE). Tuto skutečnost navíc přiznává sám žalovaný. Podle § 2 odst. 5 písm. a) zákona o vysílání je ono jediné televizní vysílání žalobkyně ekonomickou činností.
9. Žalobkyně je toho názoru, že své vysílání provozuje na totožných principech jako jiní provozovatelé televizního vysílání, jejichž činnost je rovněž ekonomická, přičemž stejně jako oni inkasuje v souvislosti se svým vysíláním odměnu od zadavatelů obchodních sdělení. Žalovaný však nesprávně dovozuje, že protiplněním, které žalobkyně zadavatelům obchodních sdělení poskytuje, je pouze odvysílání příslušného obchodního sdělení, a nikoli jeho zpřístupnění okruhu diváků sledujících ostatní části vysílání. Závěry žalovaného, že tak žalobkyně jako jediná činí mimo rámec zákona o DPH, jsou dle žalobkyně účelové a nepodložené. Žalobkyně se neztotožnila ani se závěrem žalovaného, že jiní provozovatelé televizního vysílání se odlišují tím, že v porovnání s žalobkyní dosahují vyšších zisků, které jsou v celém rozsahu způsobilé pokrýt náklady na televizní vysílání. Tato premisa je dle žalobkyně nepravdivá (neboť je veřejně známo, že např. TV Barrandov je od samého počátku ve významné ztrátě) a irelevantní pro posouzení činnosti žalobkyně odlišně. Žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 8. 2014, č. j. 9 Afs 36/2013-29, podle kterého je ekonomickou činností každá činnost, v souvislosti s níž lze očekávat úplatu či v souvislosti s níž nelze příjem úplaty vyloučit. Podle judikatury SDEU je posouzení činnosti jako ekonomické odvislé od účelu či výsledků dané činnosti a od toho, z jakých

dalších zdrojů je financována. Ekonomická činnost tak dle žalobkyně může být i činnost ztrátová.

10. Podle § 8 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném a účinném znění (dále jen „daňový řád“), je správce daně povinen dbát na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly. Žalobkyně je toho názoru, že zákon o DPH by na ni měl být aplikován stejným způsobem, jako na komerční provozovatele televizního vysílání, neboť tato vysílání jsou plně srovnatelná. Důvod pro odlišné zacházení s žalobkyní neplyne ani z citovaného rozsudku SDEU ze dne 22. 6. 2016, *Odvolací finanční ředitelství v. Český rozhlas*, C-11/15, neboť v něm bylo pouze konstatováno, že zákonem stanovené poplatky nejsou úplatou za služby provozovatele vysílání ve smyslu zákona o DPH, přičemž vlastní povahou činnosti provozovatele veřejnoprávního vysílání v České republice se SDEU nezabýval. Televizní poplatky jsou dle žalobkyně pouze kompenzací za to, že je ve veřejném zájmu omezena co do množství obchodních sdělení, a na vlastní povahu televizního vysílání nemá přiznání této kompenzace žádný vliv.
11. Další žalobní námitka směřuje proti postupu žalovaného při výpočtu nároku žalobkyně na odpočet daně a při stanovení konkrétní daňové povinnosti. Žalobkyně předně uvedla, že je přesvědčena, že žalovaný nebyl oprávněn sám stanovit metodu a kritéria pro zkrácení nároku na odpočet, a to s odkazem na čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod a nález Ústavního soudu ze dne 6. 6. 2013, sp. zn. II. ÚS 2429/12, podle kterých lze daň ukládat jen na základě zákona, přičemž související pravidla musí být stanovena a vyhlášena předem. Bez ohledu na to neměl nárok žalobkyně na odpočet být vypočten tak, jak jej vypočetl žalovaný. Žalovaný se odchýlil od výpočtu za pomoci poměrného koeficientu v souladu se zákonem o DPH, a nárok žalobkyně vypočetl poměrem stanoveným na základě údajů z výroční zprávy žalobkyně, které byly žalobkyní vyčísleny pro zcela jiné účely. Poměr přitom stanovil i na základě televizních poplatků, které podle citovaného rozsudku SDEU nejsou hodnotou, která by měla ovlivňovat výši nároku na odpočet daně. Nárok žalobkyně mohl být krácen resp. stanoven poměrem pouze podle § 72 odst. 1 zákona o DPH, který nárok na odpočet daně váže k přijatým zdanitelným plněním. Žalovaný však nárok na odpočet stanovil na základě výnosů žalobkyně z různých zdrojů, včetně televizních poplatků. Postup žalovaného je i v rozporu s praxí Nejvyššího správního soudu, který ho v rozsudku ze dne 21. 8. 2014, č. j. 9 Afs 36/2013-29, označil výslovně za nesprávný.
12. Žalobkyně se dále zabývala pořady, které vyrábí a vysílá. Tyto pořady žalobkyni přináší úplatu i prostřednictvím jejich následného prodeje a poskytnutím práv k jejich vysílání. Náklady na jejich vytvoření a vysílání je třeba považovat za plnění využitá v rámci ekonomické činnosti žalobkyně. Žalobkyně tyto pořady vyrábí a vysílá v rámci svého televizního vysílání a jedná se o pořady, které jsou způsobilé přinést jí úplatu ve smyslu zákona o DPH. Náklady na televizní vysílání žalobkyně tedy vykazují přímou a bezprostřední souvislost s celkovou ekonomickou činností žalobkyně a jsou součástí prvků spoluurčujících cenu zdanitelných plnění na výstupu. Žalobkyně by tak měla mít nárok na odpočet daně minimálně v souvislosti se všemi přijatými zdanitelnými plněními, která v rozhodných zdaňovacích obdobích použila pro výrobu a vysílání pořadů na těch programech, na kterých vysílá obchodní sdělení. Žalobkyně vysíláním uvedených pořadů plní úkoly veřejnoprávního vysílatele, a tuto činnost tak může financovat z televizních poplatků. Neobstojí tak tvrzení žalovaného, že televizními poplatky financuje pouze činnost, která jí nepřináší úplatu.

13. Ke konkrétnímu poměru použitému pro zkrácení nároku žalobkyně na odpočet daně žalobkyně uvedla, že podle judikatury Nejvyššího správního soudu je primárně na plátcích daně, aby stanovil, v jakém poměru bylo konkrétní přijaté plnění použito ve vztahu k jeho ekonomické a neekonomické činnosti, přičemž správce daně by měl akceptovat jakékoliv vhodné kritérium zvolené plátcem daně. Metoda navržená žalobkyní byla ekonomicky odůvodnitelná a v souladu s rozhodnou zákonnou úpravou, přičemž reflektovala i podstatu činnosti žalobkyně v podobě televizního vysílání. Argument žalovaného, že navrhaná metoda není akceptovatelná, protože srovnatelná metoda je používána pro stanovení daňové povinnosti žalobkyně od roku 2017 přímo na základě zákona, je dle žalobkyně absurdní. Doplnění této metody do zákona o DPH naopak potvrzuje její vhodnost. Žalobkyně rozporuje tvrzení žalovaného, že navrhovala retroaktivní aplikaci zákona o DPH, když pouze na základě praxe Nejvyššího správního soudu navrhla způsob stanovení poměru, v jakém použila ve vztahu k ekonomické činnosti plnění přijatá v letech 2016 a 2017. Žalovaný přitom v napadeném rozhodnutí nevysvětlil, proč by měl způsob navrhaný žalobkyní být méně vhodný než způsob jím zvolený. Dle žalobkyně neobstojí ani argument, že metoda zvolená žalobkyní je v rozporu s unijní úpravou. Žalovaný tento argument opírá o skutečnost, že metoda srovnatelná s tou použitou žalobkyní byla do zákona doplněna novelou v roce 2017, a v roce 2019 byla opět odstraněna, přičemž v důvodové zprávě se o změnách z roku 2017 hovoří jako o neslučitelných s unijní úpravou. Žalobkyně však uvedla, že předmětné pasáže důvodové zprávy se nevztahují k metodě výpočtu poměrného koeficientu u provozovatelů veřejnoprávního vysílání. Tuto metodu zákonodárce vypustil z jiných důvodů, když v bodu 143 důvodové zprávy mj. uvedl, že volba této metody je na rozhodnutí plátce. Tato metoda je však pro stanovení nároku žalobkyně na odpočet daně používána dodnes a vývoj právní úpravy potvrzuje vhodnost a použitelnost metody navrhané žalobkyní, a to i za rozhodná zdaňovací období. K použitelnosti této metody žalobkyně odkázala na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 17. 1. 2022, č. j. 9 Af 47/2018-149.
14. Podle žalobkyně žalovaný pochybil o to více, když jí navrhanou metodu odmítl bez akceptovatelného důvodu použít i pro zdaňovací období roku 2017. Žalovaný však nárok žalobkyně na odpočet daně za leden až červen roku 2017 vypočetl s použitím koeficientu vycházejícího z údajů za celé účetní období roku 2017 převzatých z výroční zprávy žalobkyně. Žalovaný měl nárok žalobkyně na odpočet určit podle § 75 odst. 4 resp. 5 zákona o DPH ve znění po novele č. 170/2017 Sb., tedy za celý rok 2017 v závěru roku.
15. V další žalobní námitce žalobkyně napadla postup použitý žalovaným při doměření daně za jednotlivá zdaňovací období. Daň byla vyměřována za jednotlivé měsíce tak, že uskutečněná plnění byla postupně přesouvána z osvobozených plnění do plnění, která nejsou předmětem daně. Na shodný druh plnění tak žalovaný uplatňoval rozdílný daňový režim v rozporu se zákonem o DPH. Tento způsob doměření daně měl na poměry žalobkyně negativní vliv, neboť jí takto byly vyměřeny nedoplatky a v souvislosti s nimi i daňové penále v mnohamilionové výši. Žalobkyně nesouhlasí s argumentací žalovaného obhajující tento postup s odkazem na §76 odst. 9 zákona o DPH, neboť v případě žalobkyně došlo k opravě uskutečněných plnění společně za všechna zdaňovací období roku 2016. Žalobkyně je toho názoru, že jí napadeným rozhodnutím byl za rok 2016 na DPH doměřen přeplatek, přesto jí však bylo vyměřeno penále z dlužné daně ve výši téměř 7 milionů Kč. Postup žalovaného je tak dle žalobkyně rozporný se základním principem správy daní podle § 1 odst. 2 daňového řádu, nebo s judikaturou Nejvyššího správního soudu, podle které je penále sankcí za porušení povinnosti tvrzení. Žalobkyni však dlužná daň nebyla doměřena proto, že by

v daňovém řízení uvedla údaje neodpovídající skutečnosti, nýbrž z důvodu nevyřešeného sporu týkajícího se správného právního posouzení povahy televizních poplatků a na to navazujícího právního posouzení povahy činnosti žalobkyně a způsobu výpočtu nároku na odpočet daně.

16. Žalobkyně závěrem brojí proti dalším tvrzeným procesním pochybením žalovaného. Primárně uvedla, že napadené rozhodnutí trpí vadou nepřezkoumatelnosti, neboť žalovaný se nevypořádal s celou řadou odvolacích námitek žalobkyně. Dále namítla, že žalovaný nedostatečně zjistil skutkový stav a řadu svých závěrů prostě konstatoval, aniž by je opřel o skutková zjištění. Konečně uvedla, že žalovaný porušil zásady *in dubio mitius* a *in dubio pro libertate*, když při výkladu zákona o DPH a jeho aplikaci na poměry žalobkyně nepoužil metodu navrženou žalobkyní, ale způsob výpočtu, který nereflexuje rozhodnou právní úpravu ani relevantní soudní praxi.

#### IV. Vyjádření žalovaného k žalobě

17. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě ze dne 20. 5. 2022 odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a dále se vyjádřil k žalobním námitkám.
18. Ohledně povahy činnosti žalobkyně žalovaný odkázal na citovaný rozsudek SDEU ze dne 22. 6. 2016. Nárokem na odpočet daně z přidané hodnoty v takovém případě se zabýval generální advokát SDEU ve svém stanovisku k citované věci, kde uvedl, že pro zboží a služby, které jsou neoddělitelným způsobem použity jak pro účely činností, které nejsou předmětem daně, tak činností zdanitelných, „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“. Z relevantních ustanovení zákona o České televizi dle žalovaného vyplývá, že žalobkyně neprovozuje jedinou činnost v podobě veřejné služby v oblasti televizního vysílání, ale i podnikatelskou činnost, která s ní souvisí, což žalovaný nerozporuje. Tvrzení, že žalobkyně uskutečňuje pouze jednu nedělitelnou činnost, je přitom s odkazem na § 11 odst. 1 zákona o České televizi nesprávné. Ohledně srovnání žalobkyně s komerčními provozovateli televizního vysílání žalovaný uvedl, že činnost komerčních provozovatelů je ekonomická jako celek, a pokud by žalovaný postupoval tak, jak uvádí žalobkyně, došlo by k rozporu s komunitárním právem a základními principy DPH, neboť by žalobkyně získala konkurenční výhodu.
19. K námitce týkající se způsobu stanovení nároku na odpočet daně žalovaný uvedl, že setrvává na jím zvolené metodě výpočtu. S žalobkyní navrženým výpočtem poměrového koeficientu se nelze ztotožnit, neboť žalobkyně používá přijatá zdanitelná plnění jak v rámci své ekonomické činnosti, tak v rámci činnosti, která není předmětem DPH. Pro účely DPH je proto potřeba vyčíslit celkovou činnost žalobkyně, aby bylo možné stanovit podíl ekonomické činnosti. Postup žalovaného byl aprobován i Nejvyšším správním soudem, v předmětném řízení navíc nebyly předloženy žádné důkazní prostředky, které by prokazovaly, že tento postup je nesprávný. K odkazu žalobkyně na zákon o DPH ve znění novely č. 170/2017 Sb. žalovaný uvedl, že bylo nutné vycházet ze znění zákona účinného pro předmětná období, neboť použitím způsobu navrženého žalobkyní by došlo k porušení zákazu retroaktivity. V důvodové zprávě k následující novele zákona o DPH č. 80/2019 Sb. se uvádí, že i § 75 byl neslučitelný s unijní právní úpravou. Žalovaný odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu podporující jeho tvrzení.

20. K námitce týkající se metodiky doměření daně žalovaný uvedl, že případ žalobkyně je odlišný od většiny případů, na které dopadá § 76 odst. 9 zákona o DPH, a důsledek tohoto postupu se může jevit jako nepřiměřeně tvrdý. Tuto tvrdost však lze zohlednit výhradně v řízení o prominutí příslušenství daně. Žalovaný konstatoval, že kdyby žalobkyně v dodatečných daňových přiznáních opakovaně neuplatňovala plné nároky na odpočet daně, které jí nenáleží, pak by ke stanovení penále nedošlo. Žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 355/2018-55, který se mj. zabýval stanovením penále.
21. Závěrem se žalovaný vyjádřil k tvrzeným procesním pochybením. Žalovaný má předně za to, že odůvodnění napadeného rozhodnutí splňuje veškeré požadavky kladené na přezkoumatelnost rozhodnutí. Stejně tak žalovanému nelze vytýkat nedostatečně zjištěný skutkový stav. Ohledně tvrzeného porušení zásad *in dubio mitius* a *in dubio pro libertate* žalovaný uvedl, že jejich použití je na místě tehdy, stojí-li proti sobě srovnatelně přesvědčivé výkladové alternativy aplikovaného právního předpisu. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, však v daném případě víceznačnost výkladu konkrétních aplikovaných ustanovení dovodit nelze.

#### V. Replika žalobkyně

22. Žalobkyně v replice ze dne 22. 6. 2002 v podstatě zopakovala žalobní argumentaci. Nad rámec toho uvedla k otázce vyměřeného penále, že je neakceptovatelné, aby byla s nápravou nespravedlivě vyměřeného penále, potažmo úroků z prodlení, odkázána na řízení o prominutí příslušenství daně. Výsledek takového řízení nelze předjímat a zároveň by v souvislosti s ním žalobkyni vznikly další náklady. Žalobkyně se dále ohradila proti argumentaci, že pokud by neuplatnila plné nároky na odpočet daně, ke stanovení penále by nedošlo. Výše nároku na odpočet je mezi stranami sporný, přičemž žalovaný už v minulosti ve sporech s žalobkyní bránil nesprávný právní názor.
23. Ohledně zásad *in dubio mitius* a *in dubio pro libertate* žalobkyně sdělila, že sám žalovaný v rozhodnutích vydávaných ve věci žalobkyně opakovaně uvádí, že zákon o DPH v rozhodné době umožňoval stanovit výši nároku různými metodami s různým výsledkem. Nejvyšší správní soud přitom ve věcech žalobkyně opakovaně konstatoval, že v rozhodné době zákon o DPH neobsahoval konkrétní metodu snížení odpočtu v případě, je-li přijaté plnění použito jak pro ekonomické, tak i pro jiné činnosti.

#### VI. Jednání

24. Jednání ve věci se konalo 13. 7. 2023. Na něm procesní strany setrvaly na procesním postoji, které uplatnily ve svých předchozích podáních k soudu.
25. Soud neprovedl důkaz rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 4. 3. 2022, č. j. 8163/22/5300-22443-710132 (napadeným rozhodnutím). Jedná se o součást předloženého správního spisu, kterým se dokazování neprovádí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS). Další důkazy procesní strany nenavrhly.

#### VII. Posouzení věci Městským soudem v Praze

26. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, a jedná se o žalobu přípustnou, splňující všechny formální náležitosti na ni kladené. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal na základě skutkového i právního stavu v době vydání rozhodnutí správního

orgánu a v mezích uplatněných žalobních bodů v souladu s § 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, v platném a účinném znění (dále jen "s. ř. s."), jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti.

27. Ze správního spisu soud zjistil následující skutečnosti podstatné pro rozhodnutí ve věci.
28. Dne 31. 1. 2019 žalobkyně podala dodatečná daňová přiznání k DPH za období leden až prosinec 2016 a leden až červen 2017, ve kterých snížila původně vykázaná uskutečněná plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně o hodnotu televizních poplatků a uplatnila plný nárok na odpočet daně z plnění souvisejících s televizním vysíláním.
29. Správce daně zaslal žalobkyni výzvu k prokázání skutečností ze dne 29. 5. 2019, v níž vyjádřil názor, že služba veřejnoprávního televizního vysílání není plněním zakládajícím nárok na odpočet daně. Požadoval proto po žalobkyni doložení a prokázání údajů potřebných pro správné stanovení nároku na odpočet daně v částečné výši. Žalobkyně se k výzvě vyjádřila podáním ze dne 31. 7. 2019.
30. Správce daně daňovou kontrolu uzavřel s následujícím závěrem. Poplatky za televizní vysílání nejsou protiplněním za veřejnou službu televizního vysílání a poskytování služby veřejnoprávního vysílání v rozsahu financování televizními poplatky nelze považovat za ekonomickou činnost v souladu s § 5 odst. 2 zákona o DPH. Žalobkyni z přijatých plnění souvisejících s veřejnoprávním televizním vysíláním nevznikl nárok na odpočet daně, mohl jí však vzniknout nárok na odpočet DPH v poměrné výši v rozsahu odpovídajícím použití přijatých plnění v rámci ekonomické činnosti. Mechanismus pro stanovení poměru byl stanoven v § 75 odst. 3 zákona o DPH v rozhodném znění, podle kterého se výše odpočtu daně v poměrné výši vypočte jako součin daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění (u kterého má žalobkyně nárok na odpočet daně v poměrné výši) a podílu použití tohoto plnění pro ekonomickou činnost žalobkyně. Správce daně stanovil koeficient tak, že vycházel z výnosů žalobkyně v letech 2016 a 2017 zveřejněných ve výročních zprávách o hospodaření dostupných na webových stránkách žalobkyně, ve kterých žalobkyně vyčíslila, že její výnosy z ekonomické činnosti v roce 2016 představovaly 11 % všech výnosů a v roce 2017 představovaly 10 % všech výnosů. Na základě těchto skutečností správce daně stanovil poměrový koeficient pro předmětná zdaňovací období.
31. Dne 15. 5. 2020 vydal správce daně dodatečné platební výměry. Proti dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně dne 17. 6. 2020 odvolání, v němž navrhla, aby byly dodatečné platební výměry změněny a byla jí vyměřena DPH ve výši dle dodatečných daňových přiznání za předmětná období. Žalobkyně v odvolání uplatnila námitky, které se do značné míry shodují s námitkami žalobními. Žalovaný napadeným rozhodnutím odvolání žalobkyně zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil.
32. V projednávané věci vyšel soud z následující právní úpravy v rozhodném znění.
33. Podle § 5 odst. 1 zákona o DPH v rozhodném znění platí, že 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.
34. Podle § 5 odst. 2 zákona o DPH v rozhodném znění platí, že 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, výchovatské 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.

35. Podle § 5 odst. 3 zákona o DPH v rozhodném znění platí, že stát, kraje, obce, organizační složky státu, krajů a obcí, dobrovolné svazky obcí, hlavní město Praha a jeho městské části a právnické osoby založené nebo zřízené zvláštním právním předpisem nebo na základě zvláštního právního předpisu se při výkonu působností v oblasti veřejné správy nepovažují za osoby povinné k dani, a to i v případě, kdy za výkon těchto působností vybírají úplatu. Pokud však uskutečňováním některých z těchto výkonů došlo podle rozhodnutí příslušného orgánu k výraznému narušení hospodářské soutěže, považuje se, pokud jde o tento výkon, za osobu povinnou k dani, a to ode dne nabytí právní moci vydaného rozhodnutí. Osoba podle věty první se však vždy považuje za osobu povinnou k dani, pokud uskutečňuje činnosti uvedené v příloze č. 1.
36. Podle bodu 10 přílohy č. 1 zákona o DPH jsou služby provozovatelů rozhlasového a televizního vysílání jiné než osvobozené od daně podle § 53 plněními, při jejichž provádění se subjekty, které vykonávají veřejnou správu, považují za osoby povinné k dani.
37. Podle § 53 zákona o DPH v rozhodném znění platí, že rozhlasovým nebo televizním vysíláním se pro účely osvobození od daně rozumí rozhlasové nebo televizní vysílání prováděné provozovateli vysílání ze zákona, s výjimkou vysílání reklam, teleshoppingu nebo sponzorování.
38. Podle § 72 odst. 5 zákona o DPH v rozhodném znění plátce má nárok na odpočet daně v plné výši u přijatých zdanitelných plnění, která použije výhradně pro uskutečnění plnění uvedených v odstavci 1. Pokud plátce přijatá zdanitelná plnění použije 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.
39. Podle § 72 odst. 6 zákona o DPH v rozhodném znění 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.
40. Podle § 75 odst. 1 zákona o DPH v rozhodném znění platí, že 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.
41. Podle § 75 odst. 3 zákona o DPH v rozhodném znění 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.

42. Podle § 76 odst. 9 zákona o DPH v rozhodném znění platí, že dojde-li po vypořádání odpočtu daně k opravě uskutečněných plnění za některé ze zdaňovacích období již vypořádaného roku, výše nároku na odpočet daně v krácené výši se přepočte novým vypořádacím koeficientem vypočteným z údajů za celé vypořádávané období s promítnutím všech oprav.

*Nepřezkoumatelnost rozhodnutí*

43. Soud se nejdříve zabýval žalobním tvrzením, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Žalobkyně konkrétně namítala, že se žalovaný nevypořádal s námitkami týkajícími se způsobu a principů výkonu činnosti žalobkyně a námitkami proti zkrácení nároku na odpočet daně metodou určenou žalovaným a nikoli žalobkyní.
44. Zrušení správního rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno vadám správních rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů (či pro nesrozumitelnost) skutečně nelze správní rozhodnutí meritorně přezkoumat. Rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů tehdy, jestliže správní orgán neuvede konkrétní důvody, o něž se jeho rozhodnutí opírá (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2006, č. j. 2 As 37/2006-63), nevypořádá se se všemi odvolacími námitkami (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2008, č. j. 8 Afs 66/2008-71), či neuvede důvody, proč nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení a proč námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44). Nepřezkoumatelným pro nedostatek skutkových důvodů pak může být podle ustálené rozhodovací praxe rozhodnutí pro takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde správní orgán opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kde není zřejmé, zda vůbec byly v řízení nějaké důkazy provedeny. Za nepřezkoumatelná pro nesrozumitelnost lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017-38, nemá správní orgán povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí.
45. Městský soud ověřil, že žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí neopomněl reagovat na všechny uplatněné odvolací námitky. Žalovaný nejdříve shrnul skutkový stav, vymezil odvolací důvody, kterými žalobkyně brojila proti dodatečným platebním výměřům, vymezil právní základ případu, aplikoval ho na skutkový stav a závěrem se vypořádal s odvolacími důvody. Odůvodnění vypořádání s konkrétními námitkami uvedenými žalobkyní je pak obsaženo v bodech [63] až [72] (způsob a principy výkonu činnosti žalobkyně) a [81] až [83] napadeného rozhodnutí (určení metody pro doměření daně). Žalovaný tedy srozumitelně a uceleně vyložil své závěry a úvahy, jimiž byl při vypořádání námitek veden. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí jsou tak bezesporu zřejmé důvody, pro které žalovaný považoval argumentaci žalobkyně za neopodstatněnou. S jejich správností resp. zákonností se poté soud vypořádá níže.

46. Napadené rozhodnutí je z hlediska vypořádání námitek odvolání či srozumitelnosti přezkoumatelné, žalovaný svou argumentaci řádně a srozumitelně zdůvodnil. Soud je názoru, že odůvodnění napadeného rozhodnutí je přezkoumatelné.

Nedostatečně zjištěný skutkový stav

47. Žalobkyně dále namítla, že žalovaný zatížil rozhodnutí o odvolání vadou nedostatečně zjištěného skutkového stavu, řadu svých závěrů konstatoval, aniž by je opřel o jakákoliv skutková zjištění (např. že komerční provozovatelé televizního vysílání financují celé vysílání z úplat za obchodní sdělení, že žalobkyně nedosahuje v souvislosti se svými veřejnoprávními pořady žádné úplaty, že je hodnota veřejnoprávního vysílání žalobkyně představována výší televizních poplatků).
48. Městský soud shledal, že rozhodné skutečnosti k věci vyplývají z dodatečných a řádných daňových přiznání a z předložené daňové evidence. O skutkovém stavu v tomto rozsahu mezi stranami spor není. Podstata věci pak spočívá v posouzení právních otázek – to zejména otázky povahy činnosti žalobkyně, poměru podílu ekonomické činnosti žalobkyně na celkové činnosti žalobkyně, postup správce daně a žalovaného při doměření daně ve zdaňovacích obdobích. Ostatně právě do těchto úvah žalovaného a správce daně směřují naprosto stěžejní námítka žalobkyně. Přičemž zejména, co se týče posouzení povahy činnosti žalobkyně, žalovaný respektoval a vycházel ze závěrů judikatury SDEU a Nejvyššího správního soudu.
49. Žalovaný skutečně poukazoval v odůvodnění napadeného rozhodnutí i na několik obecně známých skutečností, které však současně použil jen jako podpůrné argumenty a nezaložil na nich podstatu rozhodovacích důvodů. Byť se tyto skutečnosti fakticky v jednotlivostech mohou lišit jako rozporné s realitou, např. to, zda je skutečně rozsah vysílání provozovatelů televizního vysílání financován z úplat za obchodní sdělení a reklamu, či zda hodnota veřejnoprávního vysílání skutečně představuje výši televizních poplatků, dle odůvodnění napadeného rozhodnutí tyto skutečnosti nebyly pro podstatu věci a pro úvahy žalovaného (ani správce daně) stěžejní. Ostatně ani žalobkyně v rámci jinak velmi stručně formulované námítka nedostatečně zjištěného skutkového stavu sama konkrétně neuvádí, jak tyto argumenty žalovaného měly ovlivnit zákonnost žalovaného rozhodnutí či jak ji zkrátily na jejich právech.
50. Městský soud tuto námítku neshledal důvodnou.

Povaha činnosti žalobkyně

51. Městský soud připomíná, že oblast DPH je v rámci Evropské unie harmonizována, a osvobození od daně a daňové odpočty jsou dle judikatury SDEU autonomními pojmy unijního práva, jejichž účelem je zamezit rozdílným v použití režimu DPH mezi jednotlivými členskými státy (srov. např. rozsudek SDEU ze dne 14. 6. 2007, *Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College) v. Staatssecretaris van Financiën*, C-434/05, bod 15, nebo rozsudek ze dne 16. 10. 2008, *Canterbury Hockey Club a Canterbury Ladies Hockey Club proti The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*, C-253/07, bod 16). Výklad vnitrostátních předpisů v této oblasti proto musí být v souladu s unijním právem a s judikaturou SDEU.
52. Stěžejní námítkou žalobkyně je, že byla nesprávně posouzena povaha její činnosti, neboť žalobkyně provozuje jediné televizní vysílání, jehož součástí je jak běžné televizní vysílání, tak vysílání obchodních sdělení. Žalobkyně z tohoto závěru následně vyvozuje, že celá tato činnost je ekonomické povahy, a žalobkyni tak přísluší nárok na odpočet daně v plné výši.

53. Soud úvodem konstatuje, že v judikatuře SDEU i Nejvyššího správního soudu je zcela jednoznačně vyřešena otázka povahy tzv. koncesionářských (zde televizních) poplatků pro účely DPH. Na to pak navazují ty otázky, které žalobkyně považuje za sporné, konkrétně právě povaha činnosti žalobkyně a způsob kalkulace daňového odpočtu.
54. Soud předesílá, že na relevanci argumentace SDEU ani Nejvyššího správního soudu ve vztahu k právě projednávanému případu nemůže nic změnit ani skutečnost, že právní závěry vztahují ke směrnici 77/388/EHS (dále jen „šestá směrnice“), která byla s účinností od 1. 1. 2007 nahrazena směrnicí 2006/112/ES, neboť ustanovení této novější směrnice se od příslušných ustanovení šesté směrnice zásadním způsobem neliší.
55. Jak je oběma procesním stranám dostatečně známo, Nejvyšší správní soud se ve věci vedené pod sp. zn. 5 Afs 124/2014 (spor mezi Českým rozhlasem a žalovaným v obdobné věci), zabýval problematikou, která se týkala veřejnoprávního rozhlasového vysílání, povahy rozhlasových poplatků, a s předběžnou otázkou se obrátil na SDEU. Na položené otázky SDEU odpověděl v rozsudku ze dne 22. 6. 2016, *Odvolací finanční ředitelství v. Český rozhlas*, C-11/15, v němž rozhodoval o otázce, zda je veřejnoprávní rozhlasové vysílání definované v § 2 zákona č. 484/1991 Sb., o Českém rozhlasu, předmětem DPH, konkrétně zda je činnost veřejnoprávního rozhlasového vysílání poskytováním služby za protiplnění ve smyslu čl. 2 odst. 1 šesté směrnice, resp. poskytnutím služby za úplatu ve smyslu § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH. Z rozsudku SDEU vyplývají závěry, které jsou podle názoru soudu relevantní i pro právě projednávaný případ.
56. Podle § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH 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, resp. čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112/ES, dle něhož je předmětem DPH poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani. Podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o DPH se úplatou rozumí částka v peněžních prostředcích nebo hodnota nepeněžitého plnění, které jsou poskytnuty v souvislosti s předmětem daně. Z uvedených ustanovení zákona o DPH, stejně tak jako i šesté směrnice a směrnice 2006/112/ES, 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 podrobeno DPH nebo na základě speciálních ustanovení zákona o DPH od daně osvobozeno.
57. Povinnost zaplatit televizní poplatek, jehož příjemcem je žalobkyně, není stejně jako v případě Českého rozhlasu vázána na využívání služby veřejnoprávního vysílání České televize osobami, kterým je tato povinnost uložena. Povinnost daná zákonem se váže na samotné držení televizního přijímače (§ 2 odst. 2 zákona č. 348/2005 Sb., o rozhlasových a televizních poplatcích a o změně některých zákonů) a vůbec nezohledňuje, zda a kým je tento přijímač používán. Osoby držící přijímač tedy musí platit poplatek i v případě, že vysílání žalobkyně vůbec nesledují. Krom toho není přístup ke službě veřejnoprávního televizního vysílání 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.

58. Nejvyšší správní soud pak v rozsudku ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 Afs 124/2014-178 výslovně uvedl (ve shodě se stanoviskem generálního advokáta ze dne 17. 3. 2016 ve věci C-11/15), že není-li poplatek úplatou za službu veřejnoprávního vysílání, je třeba považovat poskytování veřejnoprávního vysílání za neekonomickou činnost.
59. Tím je tedy zodpovězena východisko stěžejní otázky – samotné provozování veřejnoprávního vysílání žalobkyní nelze považovat za ekonomickou činnost.
60. Naopak, při objasnění, co je ekonomickou činností žalobkyně pro účely nároku na odpočet DPH, nelze vycházet toliko z definice ekonomické činnosti v ustanovení § 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 plátcе nárok na odpočet daně. Pojem „ekonomická činnost“ pro účely nároku na odpočet DPH a stanovení jeho výše u žalobkyně 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 ustanovení § 72 odst. 1 zákona o DPH).
61. S rozdílným právním režimem počítá zákon o České televizi, který v § 11 odst. 1 přímo odděluje úkoly žalobkyně (mj. službu veřejnosti tvorbou a šířením televizních programů, popřípadě dalšího multimedialního obsahu a doplňkových služeb podle § 2 odst. 1) a podnikatelskou činnost, která tyto úkoly nesmí ohrozit. Tento zákon v § 11a odst. 2 větě první a druhé počítá i s organizačním oddělením a oddělením účetnictví za tyto dvě činnosti. Soud má také za to, že odkaz žalobkyně na § 2 odst. 1 písm. j) zákona o vysílání není pro posouzení věci relevantní, neboť spornou ekonomickou činností (reklamu, teleshopping aj.) sice definuje jako „další části vysílání“, z hlediska daňového zatížení takové definice je však na místě regulace daná zákonem o DPH, která zkrátka rozlišuje povinnost k dani mezi veřejnoprávním vysíláním osvobozeným od daně a komerčním vysíláním, které od daně osvobozeno není.
62. Rozdílná povaha veřejnoprávního vysílání a další podnikatelské činnosti žalobkyně z hlediska daňového pak vyplývá přímo ze zákona o DPH. Podle § 5 odst. 1 zákona o DPH ve spojení s bodem 10 přílohy č. 1 je žalobkyně osobou povinnou k dani výlučně ve vztahu k plněním neosvobozeným od daně podle § 53 citovaného zákona. Podle § 53 zákona o DPH je televizním vysíláním pro účely osvobození od daně televizní vysílání prováděné provozovatelem 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). Je sice pravdou, že z technického hlediska 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 veřejného televizního vysílání. Naopak, zákon o DPH v § 53 jasně stanoví, že veřejnoprávní televizní vysílání je od daně osvobozeno, zatímco komerční vysílání (reklamy, teleshopping, sponzoring) nikoli. Za komerční vysílání totiž 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 žalobkyně, jelikož neexistuje žádný další subjekt, na který by mohla být daňová zátěž přenesena.

63. 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), tedy dle soudu 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. To ostatně předdeslal Nejvyšší správní soud již ve svém předkládajícím usnesení k předběžné otázce.
64. Vysílání nemající povahu veřejnoprávního vysílání, tj. vysílání obchodních sdělení, reklam, sponzorských programů a *product placement*, tak nelze dle názoru soudu automaticky považovat za integrální část veřejnoprávního vysílání, ale naopak za činnost, která je pro účely DPH od veřejnoprávního vysílání oddělitelná. 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 nárok na daňový odpočet se tedy budou vázat pouze na tuto část televizního vysílání, která nebude vysíláním veřejnoprávním, ale pouze dílčí činností, kterou lze považovat za činnost ekonomickou.
65. Podle § 10 zákona o České televizi rovněž platí, že činnost žalobkyně je financována zejména televizními poplatky vybíranými podle zvláštního právního předpisu a příjmem z vlastní podnikatelské činnosti. To znamená, že zatímco zdroj příjmů z televizních poplatků je dán zákonem, podnikatelská činnost je stanovena jako toliko jako fakultativní oprávnění žalobkyně. Podle § 11 odst. 2 zákona finanční zdroje poté používá Česká televize k plnění svých úkolů stanovených zákonem; finanční zdroje podle § 10 písm. a) /tj. televizní poplatky/ lze použít pouze k plnění úkolů podle § 2, 3 a 3a (úkoly veřejné služby). Žalobkyně by tedy své úkoly veřejné služby měla být v zásadě schopna naplnit již jen ze zákonem garantovaných příjmů z televizních poplatků, aniž by pro tuto svou činnost musela podnikat. Není zde tedy přímá a bezprostřední souvislost mezi plněním veřejné služby a hospodářskou činností žalobkyně, která přináší úplatu. Neobstojí proto argument žalobkyně i z toho pohledu, že by její činnost měla být pojata jako ekonomická i proto, že samotná výroba vysílání (např. pořadů) jí přináší úplatu na základě následných obchodů (DVD, knihy, vysílací práva k pořadům atp.).
66. Nelze akceptovat ani srovnání žalobkyně s komerčními provozovateli televizního vysílání. Zákon o vysílání totiž stanoví rovněž pravidla mezi a oddělenosti obchodních sdělení a reklam při samotném vysílání, lze je tedy jasně identifikovat a rozlišit (§ 49 cit. zákona).
67. Soud v této souvislosti připomíná argumentaci generálního advokáta ve věci C-11/15, který se v bodě 53 svého stanoviska zabýval porovnáním situace veřejnoprávní rozhlasové stanice se situací komerčního provozovatele vysílání. Podle něj může komerční provozovatel vysílat své programy také 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 spjato 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.“*

68. V následujícím bodě 54 generální advokát zdůraznil, že „[p]ostavení 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.“
69. U komerčních provozovatelů lze tedy pojmout celé vysílání jakožto jednotnou ekonomickou činnost, a to právě z důvodu, že výnosy z komerčního sdělení, reklam a teleshoppingu jsou užity na krytí nákladů na vysílání a činnost provozovatele.
70. Dle názoru městského soudu 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 SDEU (např. rozsudek ze dne 13. 3. 2008, *Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG v. Finanzamt Göttingen*, C-437/06, ze dne 12. 2. 2009, *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie v. Staatssecretaris van Financiën*, C-515/07, případně ze dne 6. 9. 2012, *Portugal Telecom SGPS SA v. Fazenda Pública*, C-496/11), 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 odrážet podíl vstupních výdajů, který skutečně připadá na každou z těchto dvou činností.
71. Na výše uvedenou judikaturu navázal i generální advokát ve věci 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.“
72. Soud proto k výchozí otázce uzavírá, že správce daně i žalovaný správně posoudili jako odlišnou činnost žalobkyně spočívající v poskytování veřejnoprávního vysílání a činnost

spočívající ve vysílání obchodních sdělení, reklamy, *product placement*, případně vykonávání dalších ekonomických činností v rámci podnikatelské činnosti. Ve světle citované judikatury a zákonných ustanovení nelze než uzavřít, že žalobkyně provozuje ekonomickou činnost pouze částečně, byť se tak děje v rámci nebo na základě veřejnoprávního vysílání. Je zcela bezvýznamné tvrzení žalobkyně, že ekonomická je i taková činnost, která vede ke ztrátě, neboť pro samotné principiální posouzení toho, která činnost je ekonomická, není konečná ziskovost nebo ztrátovost relevantní.

73. Soud tuto námitku proto nepovažuje za důvodnou.

Nesprávnost postupu při výpočtu nároku žalobkyně na odpočet daně

74. Soud se následně zabýval námitkou žalobkyně, podle které správce daně nebyl oprávněn sám stanovit metodu a kritéria pro zkrácení nároku na odpočet daně. Žalobkyně dále nesouhlasí se způsobem stanovení poměrného koeficientu, neboť správce daně bez opory v jakémkoliv ustanovení zákona o DPH stanovil poměrný koeficient, na jehož základě určil nárok žalobkyně na odpočet daně na základě výnosů žalobkyně.
75. Jelikož směrnice 2006/112/ES (stejně jako šestá směrnice) 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 (srov. rozsudek SDEU ze dne 13. 3. 2008, *Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG v. Finanzamt Göttingen*, C-437/06, bod 34). Způsob výpočtu nároku plátce daně na odpočet je upraven v § 72 a násl. zákona o DPH.
76. Soud konstatuje, že dle závěrů vyplývajících z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 Afs 124/2014-178, je v první řadě na žalobkyni, aby uvedla, v jakém poměru bylo přijaté 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.
77. Podle § 72 odst. 6 zákona o DPH má 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 ze dne 22. 6. 2016, *Odvolací finanční ředitelství v. Český rozhlas*, C-11/15, považovat poskytování služby veřejnoprávního televizního vysílání v rozsahu financovaném televizními poplatky.
78. Uplatňuje-li žalobkyně nárok na odpočet DPH, je tedy v první řadě na ní, aby v případě, kdy toto plnění není použito výlučně v rámci její ekonomické činnosti, stanovila, v jakém poměru bylo konkrétní přijaté plnění použito ve vztahu k její ekonomické a neekonomické činnosti, s tím, že správce daně je pak oprávněn zvolený výpočet korigovat tak, aby skutečně poměru mezi ekonomickými a neekonomickými činnostmi žalobkyně 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).
79. Z § 75 odst. 3 zákona o DPH v rozhodném znění vyplývá, že za účelem výpočtu poměrného koeficientu je třeba stanovit podíl ekonomické činnosti daňového subjektu na jeho celkové činnosti.

80. Správce daně žalobkyni dne 29. 5. 2019 pod č. j. 5128828/19/2004-60566-110086 vyzval, aby prokázala, která přijatá zdanitelná plnění, u nichž uplatnila v dodatečných daňových příznacích za kontrolovaná zdaňovací období nárok na plný odpočet daně, byla použita a) pro plnění zakládající nárok na odpočet, b) výhradně pro plnění které nejsou ekonomickou činností, c) pro obě tyto činnosti, d) pro činnosti podle písm. a), tak pro plnění osvobozená od daně podle § 51 zákona o DPH. Tento postup aproboval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 4. 2022, č. j. 2 Afs 170/2019 – 47.
81. Žalobkyně k výzvě dne 31. 7. 2019 správci daně sdělila, že dle jejího názoru má plný nárok na odpočet daně, veškerá zdanitelná plnění byla přijata v souvislosti s jí uskutečňovanou ekonomickou činností v podobě poskytování a) veřejné služby v oblasti televizního vysílání, jejíž neoddělitelnou součástí jsou i obchodní sdělení a další služby podléhající dani z přidané hodnoty a b) s televizním vysíláním souvisejících dalších podnikatelských činností (prodej knih, DVD, pronájem televizní techniky atp.). Žalobkyně je přesvědčena, že nevykonává žádnou činnost, která by nebyla ekonomickou činností. V dalších částech podání se poté zabývá právním pojetím své činnosti. Celkově žalobkyně tvrdí, že její veškerá činnost je ekonomická, proto nemůže prokázat skutečnosti požadované správcem daně.
82. Správce daně se zabýval stanovením hodnoty poměrného koeficientu na str. 33 a 34 zprávy o daňové kontrole, žalovaný se jím zabýval v bodech [46] až [60] napadeného rozhodnutí.
83. Žalovaný se zcela ztotožnil s postupem správce daně. Ten postupoval při stanovení poměrného koeficientu. Správce daně vycházel z výroční zprávy o hospodaření žalobkyně za rok 2016 a 2017, ze kterých zjistil, že v roce 2016 tvořily tržby za vlastní výkony a zboží 10,36 % a v roce 2017 9,90 %. V souladu s § 75 odst. 3 zákona o DPH tyto hodnoty zaokrouhlil na celá procenta nahoru a uzavřel, že žalobkyně má nárok na 11 % (resp. 10 %) z celkového nároku na odpočet daně z přijatých smíšených plnění. Žalovaný odůvodnil, proč zprávu o hospodaření žalobkyně považuje za objektivní důkazní prostředek, z něhož bylo možné při stanovení daňové povinnosti za předmětná zdaňovací období vycházet (zpráva je schvalována Radou ČT, prochází auditem a kontrolou hospodaření v Poslanecké sněmovně).
84. Nejvyšší správní soud v rozsudcích ze dne 26. 11. 2021, č. j. 4 Afs 130/2021-59 a ze dne 22. 4. 2022, č. j. 2 Afs 170/2019 - 47 obecně 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.
85. Žalobkyně s tímto postupem nesouhlasí. Byť žalobkyně primárně obhajuje svůj přístup k vysílání jakožto jednotné a nedělitelné ekonomické činnosti (s čímž se soud již výše

neztotožnil), své výhrady nakonec posunula od svého nároku na plný odpočet daně k otázce stanovení vhodného poměrného nároku na odpočet daně.

86. Žalobkyně tak činí s poukazem na novelizaci ustanovení § 75 zákona o DPH, která dle jejího 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. Podle § 75 odst. 1 zákona o DPH ve znění platném a účinném do 31. 3. 2019 platilo, že *„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.“*
87. Žalobkyně v této souvislosti také poukazuje na to, že po skončení předmětných roků takto činila opravu kvalifikovaného odhadu poměru dle § 75 odst. 4 zákona o DPH (resp. odst. 5 po 1. 7. 2017). Podle tohoto ustanovení 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. ....“*
88. Žalobkyně odkazované ustanovení § 75 odst. 1 zákona o DPH sice neplatilo pro zdaňovací období měsíců roku 2016 a leden – červen 2017, 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 zdánlivě 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 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.
89. To posilují 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.
90. Podle čl. II Přechodných 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

91. Nedostatek takových úvah poté shledal městský soud ve věci sp. zn. 9 Af 47/2018, a pro tuto vadu rozsudkem ze dne 17. 1. 2022, č. j. 9 Af 47/2018 – 149 zrušil tehdy žalovaná rozhodnutí (zdaňovací období měsíce červenec - prosinec roku 2011).
92. V tomto se však nyní projednávaná věc od věci vedené u městského soudu pod sp. zn. 9 Af 47/2018 jednoznačně odlišuje.
93. Žalobkyně námitku ke koeficientu uplatnila opakovaně např. v odpovědi na výzvu ze dne 31. 7. 2019, ve vyjádření ke kontrolním zjištěním ze dne 28. 2. 2019 a v odvolání. Ač opakovaně navrhla svůj náhled na to, jak by měl být poměr stanoven, ač byla konfrontována později s tím, jak tuto otázku orgány daňové správy posuzují, přesto žádné podklady nepředložila (byť k prokázání rozsahu ekonomické činnosti atp. byla správcem daně vyzvána již dne 29. 5. 2019) v souladu se svým stěžejním přístupem, tj. že vykonává ekonomickou činnost jako celek.
94. Správce daně v souladu s tím vycházel z výkazu výnosů dle výročních zpráv žalobkyně za rok 2016 a 2017. Žalobkynin návrh odmítl jako retroaktivní a rozporný s unijní úpravou. Žalovaný v bodě 54 napadeného rozhodnutí k tomu uvedl, že při určování poměrného koeficientu by teoreticky bylo také možné vycházet z vysílacího času žalobkyně. Tento způsob však nelze považovat za dostatečně spolehlivý, neboť sama žalobkyně uvedla, že nelze plně oddělit její podnikatelské činnosti od činnosti v podobě veřejné služby v oblasti televizního vysílání, která ekonomickou činností není. V rámci vysílacího času nadto nelze reflektovat všechny výnosy z podnikatelských činností odvolatele, neboť některé se ve vysílacím čase nijak nepromítají (např. teletext, internet, telexport apod.). Metodu založenou na výnosech odvolatele považuje žalovaný orgán za spolehlivější a více vypovídající o skutečném stavu.
95. Byť sice žalovaný aplikaci ustanovení primárně v napadeném rozhodnutí odmítl jako retroaktivní, případně s odůvodněním, že šlo o rozpor s unijní úpravou, přesto se jím jako metodou stanovení poměru zabýval. K výslovnému žalobkyninu návrhu, aby poměr byl 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, žalovaný v bodě 56 žalovaného rozhodnutí uvedl následující.
96. Dle ustanovení § 75 odst. 3 zákona o DPH je za účelem výpočtu poměrného koeficientu nutné stanovit podíl ekonomické činnosti daňového subjektu na celkové činnosti. Jedná se tedy o podíl hodnoty ekonomické činnosti představující uskutečněná zdanitelná plnění a hodnoty všech odvolatelem vykonávaných činností – tedy jak ekonomických, tak těch, které nejsou předmětem daně. Nelze se ztotožnit se žalobkyní v názoru, že hodnota televizního vysílání pro účely stanovení poměrného koeficientu nemůže zahrnovat hodnotu televizních poplatků – pro účely DPH je potřeba vyčíslit celkovou činnost žalobkyně, aby bylo možné stanovit podíl ekonomické činnosti žalobkyně na této činnosti vzhledem k tomu, že žalobkyně používá přijatá zdanitelná plnění jak v rámci své ekonomické činnosti, tak v rámci činnosti, která není předmětem DPH.
97. Žalovaný v těchto bodech zkrátka akcentoval přístup, kdy o podílu ekonomické činnosti na celkové činnosti žalobkyně nejmýstižněji vypovídají výnosy z těchto činností za příslušné kalendářní roky. To učinil v situaci, kdy tyto kalendářní roky již skončily a žalobkyně

dodatečná daňová přiznání podala v lednu 2019. Hodnoty ekonomických a jiných činností žalobkyně tedy byly bez větších obtíží identifikovatelné právě z účetních podkladů žalobkyně.

98. Žalobkyně oproti tomu svůj návrh omezila pouze na dobu vysílání. Žalovaný v bodě 54 poukázal na to, že žalobkyně řadu ekonomických služeb poskytuje mimo vysílání. To žalobkyně nesporně. Naopak. Sama uvedla, že do vysílání inkorporuje řadu reklamních plnění, prodeje DVD, *product placement*, a že další služby ekonomické činnosti pak poskytuje mimo rámec vysílání (srov. vyjádření žalobkyně z 31. 7. 2019 v daňovém řízení a žaloba). Tomu nakonec odpovídají i výroční zprávy za roky 2016 a 2017, z nichž vyplývá, že hospodářská činnost žalobkyně zahrnuje širší činnosti (např. prodej knih, DVD, prodej práv a ostatní prodej služeb - pronájem techniky, pronájem nemovitostí apod.) Je tedy nesporné, že zdaleka ne všechna hospodářská činnost žalobkyně se týká přímo vysílání, proto podle názoru městského soudu nelze dostatečně objektivně a určitě odvozovat poměr ekonomické činnosti žalobkyně od doby vysílání, jak žalobkyně navrhovala.
99. Žalobkyně taktéž dílčím způsobem namítla, že poměrné snížení odpočtu na DPH je nutno uplatnit podle zdanitelných plnění, ne podle výnosů. Televizní poplatky podle ní nelze zahrnout do výpočtu DPH. I k této otázce se již vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 4. 2022, č. j. 2 Afs 170/2019 – 47. Shrnul, že žalovaný dal žalobkyni dostatečný prostor pro zvolení a předestření vlastních výpočtových metod, které měla podpořit doklady. Jelikož tak neučinila, resp. žalovaný její přístup na základě jím zřetelně a opakovaně komunikovaných důvodů shledal nedostatečným, přistoupil k hledání vlastní metody poměrného snížení nároku na odpočet DPH. Nejvyšší správní soud uvedl, že stanovení výpočtové metody žalovaným se poté odvíjí od předložených, zjiitelných a dostupných informací o činnosti žalobkyně tak, aby s co největší přesností bylo možné stanovit poměr, který bude v konkrétním případě nejlépe odrážet skutečnost. Metodě aplikované žalovaným tak nelze rozumět jako jedinému paušálně správnému způsobu výpočtu. Tak ji v napadených rozhodnutích ani neprezentoval. Zvolil přitom výnosovou metodu, která má ve svém jádru logickou a zcela legitimní úvahu v návaznosti na to, jaké podklady měl žalovaný k dispozici. Dílčí argument ohledně účelu užití zdanitelných plnění a nemožnosti zahrnout televizní poplatky do výpočtu tak v tomto kontextu nelze považovat za důvodný, jelikož na jeho základě nelze vystavět komplexní, logickou a celistvou metodu poměrného odpočtu DPH, kterou měla žalobkyně navrhnout.
100. Také tento závěr Nejvyššího správního soudu lze podle názoru městského soudu bezesbytku vztáhnout na projednávanou věc. Žalobkyně zkrátka v daňovém řízení navrhla metodu určení poměru, která z výše uvedených důvodů neobstojí. Naopak žalovaný zvolil postup, kdy vychází z poměru výnosů ekonomické činnosti na celých výnosech činnosti žalobkyně za celý kalendářní rok. Tento postup za uvedených skutkových okolností soud považuje za principiálně správný, racionální a logický, neboť nevhodněji charakterizuje podíl hospodářské činnosti žalobkyně na výnosech její celkové činnosti. Jedná se tedy o vhodně zvolený poměr v souladu s principem neutrality daně z přidané hodnoty vyplývajícím z ustanovení § 72 a následujících zákona o DPH. Poměr nároku na odpočet DPH byl žalovaným dle názoru soudu stanoven v souladu se zjištěnými skutečnostmi i s výše uvedenou právní úpravou a citovanou judikaturou.
101. Ani tato žalobní námitka proto není důvodná.

102. Žalobkyně dále namítala, že postup použitý žalovaným při doměření daně za jednotlivá zdaňovací období (kalendářní měsíce) je nepřijatelný. Žalobkyně shrnula, že žalovaný postupně uplatňoval rozdílný daňový režim – při doměření daně považoval shodná žalobkyní poskytnutá plnění jako spadající mimo předmět daně z přidané hodnoty, za měsíce, u nichž daň nebyla doměřena, je považoval za plnění osvobozená bez nároku na odpočet. Žalobkyně namítla, že žalovaný tak postupoval v rozporu se zákonem o DPH, v důsledku něhož byly žalobkyni vyměřeny přeplatky a nedoplatky a z těch daňové penále a v budoucnu nejspíše i úroky z prodlení, které nebude lze krýt přeplatky na dani. Žalobkyně shrnula, že dlužná daň jí byla doměřena nikoliv proto, že by uvedla neodpovídající skutečnosti, ale v důsledku právního posouzení povahy televizních poplatků a povahy činnosti žalobkyně, žalobkyně na dani nic nedlužila.
103. Správce daně na stranách 4 – 13 zprávy o daňové kontrole shrnul, že žalobkyně podala dne 31. 1. 2019 dodatečné daňové přiznání za období leden 2016 – červen 2017, současně správci daně sdělila svůj právní názor, že zákon o DPH ve znění do 30. 6. 2017 nestanovil povinnost snižovat odpočet z přijatých plnění v případě, kdy vykonává ekonomickou činnost částečně financovanou ze zdrojů, které nejsou úplatou za tuto činnost. Má proto plný nárok na odpočet daně ze zdanitelných plnění pro účely veřejného vysílání, v těchto zdaňovacích období proto na řádcích 40 – 44 přesunula částky uplatňovaného nároku na odpočet ze sloupce pro krácený do sloupce pro plný nárok na odpočet daně a provedla další úpravy.
104. V daňovém spisu jsou dodatečná (stejně jako řádná) daňová přiznání za toto období založena včetně odůvodnění a žalobkyně netvrdí, že by současně podala dodatečná daňová přiznání i za jiná období, které by proto měly být posuzovány stejně. Ostatně nepolemizuje ani s hodnotami, které uvedla v daňových přiznáních. V každém případě rozsahem dodatečně podaných daňových přiznání byl dle § 85 odst. 1 a 3 daňového řádu vymezen předmět nejprve vyhledávací činnosti a poté daňové kontroly samotné (viz strana 2 protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 4. 4. 2019). Právě vymezením předmětu daňové kontroly na určitá období je tedy dán důvod k rozdílnému nahlížení orgánů finanční správy na povahu plnění poskytnutých žalobkyní v období, za které daň byla doměřena na základě dodatečných daňových přiznání a za které daň doměřena nebyla.
105. Ze strany 35 – 53 zprávy o daňové kontrole poté vyplývá, že správce daně za každé zdaňovací období (tj. za kalendářní měsíc v rozsahu období leden 2016 – červen 2017) porovnal dodatečné daňové přiznání podané daňovým subjektem a řádné daňové tvrzení. V souladu se svým stěžejním názorem, že žalobkyni mohl vzniknout nárok na odpočet v poměrné výši v rozsahu odpovídajícím použití přijatých plnění v rámci ekonomické činnosti (přičemž koeficient vypočítal z výnosů za roky 2016 ve výši 11 % a 2017 ve výši 10 %), poté přehodnotil relevantní řádky dodatečného daňového přiznání za každé jednotlivé zdaňovací období, mj. změny nároku na odpočet v závislosti na postupném růstu vypořádacího koeficientu v rozsahu od 13 (leden 2016) do 100 % (prosinec 2016) a 22 (leden 2017) do 100 % (červen 2017).
106. Celkově pak za období leden - říjen 2016 správce daně stanovil žalobkyni platebními výměry přeplatky na dani (v úhrnné výši 34.776.341 Kč), v období listopad, prosinec 2016 vznikly žalobkyni nedoplatky (v úhrnné výši 34.775.970 Kč) a bylo jí stanoveno penále (v úhrnné výši 6.955.193 Kč), obdobně v období leden, únor, duben 2017 stanovil žalobkyni přeplatky na dani (v úhrnné výši 8.724.811 Kč), nedoplatek žalobkyni vznikl v březnu, květnu a červnu 2017 (v úhrnné výši 32.349.275 Kč) a bylo jí stanoveno penále (v úhrnné výši 6.469.854 Kč).

107. Žalovaný k odvolací námitce shrnul, že metodiku dodatečné úpravy kráceného odpočtu v případech, kdy dochází ke změně hodnoty uskutečněných plnění po vypořádání odpočtu daně po skončení kalendářního roku nelze zvolit. Postup je dán ustanovením § 76 odst. 9 zákona o DPH. Při zpracování dodatečného přiznání za leden roku 2016 musí být postupováno tak, aby částka změny kráceného odpočtu uplatněného za již vypořádaný kalendářní rok (2016) odpovídala rozsahu změny údajů o uskutečněných plněních (ř. 50 daňového přiznání) v daném zdaňovacím období, který změnu částky odpočtu vyvolal. Žalovaný připustil, že změna hodnoty na ř. 50 daňového přiznání ve všech zdaňovacích obdobích byla důsledkem změny právní kvalifikace druhu plnění, nikoli změnou objemu těchto plnění (která tvoří téměř veškerý obrát) a zejména v tom, že v konečném důsledku (tj. za všechna zdaňovací období daného roku 2016) nebyla prvostupňovým správcem daně stanovena daň vyšší, než odvolatel tvrdil v řádných přiznáních. Proto se může v tomto případě důsledek tohoto zákonného postupu jevit jako nepřiměřeně tvrdý, a to z hlediska následné aplikace úroku z prodlení za zdaňovací období, ve kterých při aplikaci ustanovení § 76 odst. 9 ZDPH vznikl nedoplatek. Případnou tvrdost zákona ve věci vyměřených úroku z prodlení u odvolatele lze zohlednit výhradně v řízení o prominutí příslušenství daně, přičemž nemůže jít o skutečnost, která ovlivní zákonnost odvolateli doměřené daně.
108. Podle § 76 odst. 9 daňového řádu platí, že dojde-li po vypořádání odpočtu daně k opravě uskutečněných plnění za některé ze zdaňovacích období již vypořádaného roku, výše nároku na odpočet daně v krácené výši se přepočte novým vypořádacím koeficientem vypočteným z údajů za celé vypořádávané období s promítnutím všech oprav.
109. Z citovaného ustanovení vyplývá především to, že správce daně i žalovaný jsou oprávněni opravit uskutečněná plnění jak jenom v některých zdaňovacích obdobích vypořádaného roku, tak i ve všech obdobích téhož roku. Na věci proto nic nemění, že k přehodnocení nároku na odpočet u žalobkyně došlo za všechna zdaňovací období roku 2016 (a polovinu roku 2017). Správce daně poté formálně postupoval právě v souladu s § 76 odst. 9 zákona o DPH, hodnota vypořádacího koeficientu postupně rostla s tím, jak postupovaly opravy jednotlivých zdaňovacích období v roce. Žalobkyně sice poukazuje na negativní (praktické) důsledky tohoto postupu na její daňové povinnosti, avšak proti správnosti a zákonnosti tohoto postupu v jednotlivých zdaňovacích obdobích ve skutečnosti nic konkrétního nenamítla. Městský soud se proto s postupem správce daně i žalovaného zcela ztotožnil a je názoru, že uvedeným postupem byla správně zjištěna a stanovena daňová povinnost žalobkyně v předmětných zdaňovacích obdobích.
110. Byť doměření daně a stanovení penále nepochybně znamená citelný zásah do práv a majetku daňového subjektu, v tom samotném nespočívá nezákonnost či protiústavnost takového postupu. Žalobkyně však výtky proti postupu žalovaného a správce daně ve skutečnosti vztáhla k nezákonnosti penále a případně i k budoucímu stanovení úroků z prodlení. Poukazuje na to, že k doměření daně došlo v důsledku změny právního názoru na povahu činnosti žalobkyně a souvisejícího nároku na odpočet daně.
111. Podle § 251 odst. 1 daňového řádu daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani, ve výši a) 20 %, je-li daň zvyšována, b) 20 %, je-li snižován daňový odpočet, nebo c) 1 %, je-li snižována daňová ztráta. Podle § 251 odst. 4 daňového řádu povinnost uhradit penále nevzniká z daně dodatečně tvrzené v dodatečném daňovém přiznání nebo dodatečném vyúčtování, na jehož základě došlo k doměření daně. To neplatí, pokud toto dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování nebylo přípustné.

112. Smyslem penále je sankcionovat daňový subjekt za to, že ve svém daňovém přiznání nesplnil břemeno tvrzení údajů pro správné stanovení daně, správce daně toto pochybení následně zjistil a doměřil zjištěný rozdíl. Povinnost uhradit penále však nevzniká v souvislosti s každým doměřovacím řízením. Ve snaze motivovat daňové subjekty k dobrovolnému přiznání pochybení při stanovení daně totiž zákon rozlišuje, jakým způsobem došlo ke zjištění skutečnosti, že daň byla daňovým subjektem původně deklarována v nesprávné výši. Pokud se poslední známá daň zvyšuje na základě dodatečného daňového přiznání podaného samotným daňovým subjektem, platí, že se penále za porušení povinnosti přiznat daň neuplatní. Tato sankce je tedy konstruována na principu penalizovat pouze ty případy, kdy správce daně ze své vlastní iniciativy, tj. bez přičinění daňového subjektu, odhalí skutečnost, že daňový subjekt při vyměření daně přiznal daň v nesprávné výši (srov. Baxa, J. a kol. *Daňový řád: Komentář*. [Systém ASPI]. Praha: Wolters Kluwer. ISSN 2336-517X, komentář k § 251). I podle názoru Nejvyššího správního soudu vzniká penále jen u nesprávného tvrzení daně, kterou správce daně zjistil vlastní činností (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014-57, rozsudek ze dne 2. 3. 2017, č. j. 1 Afs 250/2016 - 48).
113. Městský soud v rozsudku ze dne 17. 1. 2022, č. j. 9 Af 47/2018 – 149 rovněž vyslovil výhrady k otázce vyměření penále žalobkyni. Přisvědčil žalovanému 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. Žalovaný v tehdejší věci nicméně k výroku o vyměření penále žádné důvody, kromě odkazu na zákonné ustanovení, neuvedl, i proto byly v tehdejší věci důvody ke zrušení napadeného rozhodnutí.
114. Oproti tomu žalovaný v nynější věci uvedl, že penále by nevzniklo, pokud by došlo k doměření na základě žalobkyní podaných dodatečných přiznání podle § 251 odst. 4 daňového řádu. Jinými slovy, pokud by žalobkyně v dodatečných daňových přiznáních opakovaně neuplatňovala plné nároky na odpočet daně, které jí nenáleží, k vyměření penále by nedošlo. V této souvislosti žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 355/2018 – 55. V něm Nejvyšší správní soud shrnul, že Český rozhlas v dodatečných daňových přiznáních snížil hodnotu plnění osvobozeného od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet, tj. požadoval vyšší než dříve uplatněný odpočet daně z přidané hodnoty. Dodatečná daňová tvrzení se lišila oproti skutečnostem, z nichž vyšel při dodatečném vyměření daně žalovaný. Jinými slovy uplatněná dodatečná daňová tvrzení žalovaný jako správná nepotvrdil. Ačkoliv Český rozhlas namítl, že k doměření daně z přidané hodnoty v souzené věci došlo výlučně z důvodu jiného právního posouzení povahy rozhlasových poplatků za veřejnoprávní rozhlasové vysílání, byl to primárně právě on, jenž na základě téže skutečnosti (tedy změny svého náhledu na povahu uvedených poplatků oproti řádnému daňovému tvrzení) k podání dodatečných daňových tvrzení přistoupil. Tato jeho úvaha se ukázala být lichá, a žalovaný tudíž stěžovatelova daňová tvrzení nemohl považovat za správná. Nejvyšší správní soud se proto ztotožnil s postupem žalovaného, že stanovil penále podle § 37b odst. 3 zákona o správě daní a poplatků (obsahově totožné jako § 251 daňového řádu).
115. Také v projednávané věci správce daně neuznal rozsah žalobkyní nárokovaného odpočtu DPH, z toho důvodu doměřil daň a uložil penále ve zdaňovacích obdobích, kde došlo k doměření nedoplatku na dani. S důvodností nároku na odpočet se soud vypořádal již v rámci dalších žalobních námitek a to včetně postupu správce daně při doměření daně.

Postup při stanovení penále v situaci, kdy daňový subjekt uplatnil dodatečná daňová přiznání na základě svého právního názoru, který následně neobstál, pak byl aprobován i Nejvyšším správním soudem ve zmíněném rozsudku ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 355/2018-55.

116. Městský soud shrnuje, že neobstojí argumentace žalobkyně, že jí nedoplatky a penále byly vyměřeny nezákonně. Úrok z prodlení napadeným rozhodnutím ani prvostupňovými rozhodnutími vyměřen poté napadeným rozhodnutím (a platebními výměry) nebyl. V tomto ohledu napadené rozhodnutí nezasáhlo do práv žalobkyně. V obecné rovině se lze tedy ztotožnit s názorem žalovaného, že vzhledem k okolnostem věci, může žalobkyně požádat správce daně o prominutí úroku a penále podle § 259 a § 259a daňového řádu. V každém případě tím nebude dotčena zákonnost vyměření daně samotné.

*Porušení zásad in dubio mitius a in dubio pro libertate*

117. Závěrem se soud vypořádal s námitkou žalobkyně, že žalovaný v řízení porušil obecně platné zásady správního řízení, a to zásady *in dubio mitius* a *in dubio pro libertate*. Soud uvádí, že tyto zásady (použití výkladu, který co nejméně zasáhne do základních práv jednotlivce), se uplatní v případě, kdy proti sobě stojí více možností výkladu právní normy, které jsou na stejné úrovni přesvědčivosti. V této souvislosti 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, pokud proti sobě budou stát srovnatelně přesvědčivé výkladové alternativy, tedy pokud žádná z nich není zjevně a jednoznačně přesvědčivější než alternativy ostatní. Tudíž nestačí, že určitá alternativa je o něco přesvědčivější než jiná. Městský soud poukazuje na to, že doměření i odvolací řízení probíhalo po dalším řízení před SDEU a Nejvyšším správním soudem. V tu dobu 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.
118. V posuzovaném případě tak soud neshledal, že by existovaly různé způsoby výkladu pro uplatnění daňového odpočtu a konstrukce daňové neutrality. Právě pro zachování principu daňové neutrality jakožto pilíře daňového systému je nárok žalobkyně na odpočet daně nutné upravit. Nelze proto akceptovat žádný výklad, který by zachování principu daňové neutrality bránil.
119. Soud proto ani tuto námitku nepovažuje za důvodnou.

**VIII. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení**

120. Soud se ztotožnil se závěry žalovaného, že žalobkyně provozuje dvě oddělené činnosti, tedy veřejnoprávní televizní vysílání, které nemá ekonomickou povahu, a ekonomickou činnost spočívající ve vysílání reklamy, obchodních sdělení a výkonu dalších ekonomických činností. Žalobkyni proto náleží nárok na odpočet DPH pouze v případě ekonomické činnosti. Správce daně následně v souladu se zákonem o DPH (a s ohledem na procesní pasivitu žalobkyně v daňovém řízení) stanovil poměr ekonomické činnosti na celkové činnosti žalobkyně vycházející z výnosové metody podložené výročními zprávami za roky

2016 a 2017. V tomto postupu správce daně a žalovaného městský soud nezákonnost neshledal, další dílčí námitky soud neshledal důvodnými.

121. Na základě shora uvedených skutečností soud žalobu shledal nedůvodnou a jako takovou ji v souladu s § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
122. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 věta první s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, 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. S ohledem na to, že žalobkyně v řízení úspěšná nebyla, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, kterému by jakožto úspěšnému účastníku řízení náležela náhrada nákladů řízení, soud tuto náhradu nepřiznal, neboť mu nad rámec běžné úřední činnosti žádné náklady nevznikly.

#### Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno, a to v tolika vyhotoveních (podává-li se v listinné podobě), aby jedno zůstalo soudu a každý účastník dostal jeden stejnopis. 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 nejbližší 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](http://www.nssoud.cz).

V Praze dne 13. července 2023

**JUDr. Ing. Viera Horčicová v. r.**  
předsedkyně senátu