



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Kříže, soudce Mgr. Bc. Jana Schneeweise a soudkyně Mgr. Věry Jachurové v právní věci

žalobkyně: **Česká televize**, IČO: 00 273 83
se sídlem Na Hřebenech II 4, Praha 4
zastoupená advokátem JUDr. Pavlem Dejlem, Ph.D., LL.M.
se sídlem Jungmannova 24, Praha 4

proti

žalovanému: **Generální finanční ředitelství**
se sídlem Lazarská 7, Praha 1

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 7. 2023, č. j. 47779/23/7100-30116-705882

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Průběh řízení a obsah napadeného rozhodnutí

1. Žalobkyně se žalobou domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného specifikovaného v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzeno rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „správce daně“) ze dne 12. 12. 2022, č.j. 47568/22/5300-22443-710132, ve znění rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností ze dne 21. 12. 2022, č.j. 47564/22/5300-22443-710132 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“). Prvostupňovým rozhodnutím bylo v přezkumném řízení zahájeném rozhodnutím žalovaného ze dne 30. 3. 2022, č.j. 22273/22/7100-20116-705882 dle § 123 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) změněno rozhodnutí správce daně ze dne 29. 1. 2019, č.j. 1503/19/5300-22444-711887 ve věci

odvolání proti platebním výměrům na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období září – prosinec 2014 (dále jen „předmětná zdaňovací období“).

2. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí konstatoval, že žalobkyně podala dne 31. 3. 2015 dodatečná daňová přiznání za předmětná zdaňovací období, v nichž snížila původně vykázaná uskutečněná zdanitelná plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně o hodnotu televizních poplatků. Ty podle žalobkyně nevstupují do výpočtu koeficientu pro krácení nároku dle § 76 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), a žalobkyně tak uplatnila nárok na odpočet z plnění souvisejících s televizním vysíláním. Vzhledem k tomu došlo za měsíce listopad a prosinec 2014 ke zvýšení nároku na odpočet daně a za měsíce září a říjen 2014 ke snížení původně uplatněného odpočtu. Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „prvostupňový správce daně“) zahájil dne 22. 4. 2015 daňovou kontrolu a následně žalobkyni seznámil s výsledkem kontrolního zjištění, k němuž se žalobkyně vyjádřila.
3. Žalovaný dále s odkazem na rozsudky Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ze dne 22. 6. 2016, sp. zn. C-11/15 a Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2016, č.j. 5 Afs 124/2014-178 konstatoval, že poskytování veřejné služby v oblasti veřejnoprávního vysílání není ekonomickou činností. Vzhledem k tomu, že tento názor byl v rozporu s názorem vyjádřeným ve výsledku kontrolního zjištění, vydal prvostupňový správce daně výzvu k prokázání skutečností ze dne 15. 9. 2016, č.j. 6902163/16/2004-60566-10086. Na tuto výzvu žalobkyně reagovala podáním ze dne 4. 11. 2016, č.j. 8006884/16. Prvostupňový správce daně uzavřel daňovou kontrolu s tím, že poplatky ze televizní vysílání nejsou protiplněním za veřejnou službu televizního vysílání, avšak žalobkyni současně vzniká nárok na odpočet DPH pouze v částečné výši. Se žalobkyní se ztotožnil v tom, že poměr zdanitelných a osvobozených plnění dle § 76 ZDPH převyšuje 95 %, a koeficient je tak roven 100 %. Poměrný koeficient stanovil v rozporu s tvrzením žalobkyně na 9 %. Stran povahy audiovizuálního díla konstatoval, že jde o dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností dle § 4 odst. 4 písm. e) ZDPH. Žalobkyně se ke kontrolnímu zjištění vyjádřila dne 7. 4. 2017 a následně s ní byla dne 29. 5. 2017 projednána zpráva o daňové kontrole. Na jejím základě vydal prvostupňový správce daně dodatečné platební výměry ze dne 6. 6. 2017 č.j. 4925775/17/2004-52522-105535, č.j. 4926181/17/2004-52522-105535, č.j. 4926333/17/2004-52522-105535 a č.j. 4926438/17/2004-52522-105535 (dále jen „platební výměry“), kterými byla žalobkyni za předmětná zdaňovací období doměřena DPH ve výši 51 210 989 Kč a stanoveno penále ve výši 11 043 487 Kč. Proti platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, které bylo zamítnuto rozhodnutím ze dne 29. 1. 2019, č.j. 1503/19/5300-22444-711887 (dále jen „odvolací rozhodnutí“). Proti odvolacímu rozhodnutí podala žalobkyně dne 29. 3. 2019 žalobu k Městskému soudu v Praze.
4. Následně byl vydán rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2021, č.j. 2 Afs 278/2020-37, který se týkal zdaňovacích období leden–srpen 2014. S ohledem na uvedený rozsudek dospěl správce daně k závěru, že prvostupňový správce daně při zaokrouhlování koeficientu pochybil, protože jej nezaokrouhlil v souladu s § 75 odst. 3 ZDPH. Z tohoto důvodu nařídil žalovaný přezkoumání odvolacího rozhodnutí. Správce daně následně vydal prvostupňové rozhodnutí, proti němuž se žalobkyně odvolala. Žalovaný poté shrnul odvolací důvody žalobkyně. Stran argumentace ohledně nedělitelnosti ekonomické činnosti žalobkyně odkázal na odůvodnění prvostupňového rozhodnutí a uvedl, že ze shora uvedené judikatury plyne, že poskytování služby veřejnoprávního televizního vysílání v rozsahu financování televizními poplatky nelze považovat za ekonomickou činnost ve smyslu § 5

odst. 2 ZDPH. Ze zákona č. 483/1991 Sb., o České televizi, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o ČT“) plyne, že žalobkyně neprovozuje pouze jedinou činnost v podobě veřejné služby v oblasti televizního vysílání, ale i podnikatelskou činnost, která souvisí s předmětem její činnosti (veřejné služby v oblasti televizního vysílání). Ta je předmětem DPH a úzce souvisí s hlavní činností žalobkyně, která předmětem DPH není.

5. Žalobkyně neprovozuje nedělitelnou činnost. Dle zákona o ČT provozuje kromě hlavní činnosti (veřejné služby) i vedlejší podnikatelskou činnost. Ta je spojena s hlavní činností, ale nelze dospět k závěru, že žalobkyně není schopna provozovat veřejnou službu v oblasti televizního vysílání bez své podnikatelské činnosti. K financování uvedené služby slouží primárně televizní poplatky (§ 11 odst. 2 zákona o ČT). Uvedené ustanovení nevylučuje možnost část veřejné služby v oblasti televizního vysílání financovat z příjmů z podnikatelské činnosti. Činnost v podobě veřejné služby v oblasti televizního vysílání žalobkyně provozuje nezávisle na podnikatelské činnosti a ta souvisí s její činností hlavní. Skutečnost, že žalobkyně při provozování své podnikatelské činnosti využívá sledovanosti svých pořadů a umisťuje obchodní sdělení a sponzorské vzkazy do vysílání, je otázkou praxe a strategie žalobkyně, nikoliv důkazem, že uvedené činnosti jsou neoddělitelně spjaty a televizní vysílání by bez podnikatelských aktivit nemohlo existovat.
6. I kdyby zákonodárce žalobkyni zakázal vysílat jakákoliv obchodní sdělení, mohla by dále vysílat pořady v rámci své veřejné služby. Za ekonomickou činnost nelze považovat poskytování služeb v oblasti veřejnoprávního televizního vysílání. Veřejná služba v oblasti televizního vysílání a s ní související podnikatelská činnost nepředstavují neoddělitelnou službu. Činnost žalobkyně lze rozdělit na poskytování služeb v oblasti televizního vysílání (tato činnost převažuje a nelze ji považovat za ekonomickou činnost ve smyslu § 5 odst. 2 ZDPH) a na činnost podnikatelskou.
7. Žalovaný se ztotožnil také s názorem správce daně ohledně stanoviska generálního advokáta SDEU ve věci Českého rozhlasu. Ten uvedl, že „*postavení provozovatele veřejnoprávního vysílání, jehož činnost je alespoň z části financována z poplatků, je odlišné*“. Žalobkyně vytrhla citaci z kontextu. K jejímu tvrzení, že závěr Nejvyššího správního soudu, že veřejná služba v oblasti rozhlasového (a televizního) vysílání není ekonomickou činností, je chybnou interpretací rozsudku SDEU, žalovaný konstatoval, že tento závěr nebyl uveden jen v jednom rozsudku Nejvyššího správního soudu. Žalovaný přitom poukázal na několik dalších rozsudků s tím, že správce daně se od v nich uvedených závěrů nemohl odchýlit.
8. Stran námítky žalobkyně, že DPH měla být stanovena na základě § 75 ZDPH ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 3. 2019, žalovaný uvedl, že bylo nutno vycházet z hmotněprávní úpravy účinné pro předmětná zdaňovací období (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 4. 2022, č.j. 2 Afs 170/2019-47).
9. Ohledně námitek týkajících se posouzení audiovizuálního díla První republika (dále jen „První republika“) se žalovaný ztotožnil s názorem správce daně. Záměr žalobkyně využívat První republiku vyplývá již z koprodukční smlouvy uzavřené mezi žalobkyní a společností Dramedy. Žalobkyně získala oprávnění jej vysílat jakkoliv často bez časového omezení, což naplňuje nabývací kritérium pro posouzení nehmotného statku jako dlouhodobého majetku. Dále byl uzavřen dodatek, dle něhož měla Dramedy dodat žalobkyni jednotlivé díly také v kratší stopáži. Z volně dostupných internetových článků vyplynulo, že žalobkyně počítala s odvysíláním obou verzí, k čemuž také došlo. Seriál byl poprvé vysílán začátkem roku 2014 a také koncem roku 2015. Došlo tak k naplnění časového kritéria. První

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

republika tedy naplňuje kritéria dle § 4 odst. 4 písm. e) ZDPH. Vytvořením První republiky byl naplněn účel koprodukční smlouvy a žalobkyně si poté měla daňové povinnosti plnit samostatně. S ohledem na závěr o nároku na odpočet DPH pouze v částečné výši žalovaný uzavřel, že uvedením První republiky do užívání došlo k uskutečnění zdanitelného plnění a žalobkyni k tomuto dni vznikla povinnost odvést daň. Její základ byl určen dle § 36 odst. 6 písm. a) ZDPH a byla zohledněna snížená sazba. Žalovaný stejně jako správce daně nerozporoval, že žalobkyně postupovala v souladu se svou interní metodikou. To však neprokazuje, že její postup byl v souladu se ZDPH. První republika je pořad, jehož výrobou žalobkyně sledovala jednak svůj předurčený cíl a zároveň došlo k naplnění definice dlouhodobého nehmotného majetku vytvořeného vlastní činností dle § 4 odst. 4 písm. e) ZDPH.

II. Žaloba

10. V první žalobní námitce žalobkyně rozporovala užitou metodu pro poměrné snížení nároku na odpočet DPH. Volba metody musí být podle ní ponechána na daňovém subjektu. Daňové orgány se však žalobkyní zvolenou metodou nezabývaly a užily vlastní metodu. Postupovaly tak v rozporu se ZDPH i judikaturou. Ač mohl být nárok žalobkyně snížen pouze poměrným koeficientem na základě podílu použití přijatých zdanitelných plnění pro ekonomické činnosti žalobkyně, daňové orgány jej takto nepočítaly a nárok žalobkyně snížily poměrem zdrojů financování převzatým z výroční zprávy za rok 2014 (dále jen „Zpráva“). Tento způsob přitom není dle praxe SDEU pro určení nároku na odpočet relevantní. Navíc se jednalo o poměr tržeb za vlastní výkony a zboží k položce čerpání fondu televizních poplatků, která nepředstavuje výnosy žalobkyně za rok 2014 ani jejich část. Jde o účetní položku.
11. Žalobkyně odkázala na rozsudky SDEU ze dne 13. 3. 2008, sp. zn. C-437/06 *Securenta* a ze dne 8. 5. 2019, sp. zn. C-566/17 *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach* a uvedla, že absenci metody pro rozčlenění DPH zaplacené na vstupu ze smíšených výdajů mezi ekonomické a neekonomické činnosti v ZDPH ve znění účinném před 1. 7. 2017 opakovaně potvrdil Nejvyšší správní soud (viz rozsudky ze dne 4. 2. 2022, č.j. 4 Afs 355/2018-55 nebo ze dne 14. 1. 2022, č.j. 4 Afs 129/2021-53). Stejný záměr deklarovala finanční správa v informaci ze dne 14. 3. 2011 s názvem „*Změny v pravidlech pro uplatňování nároku na odpočet daně od 1. 4. 2011*“, v níž bylo zdůrazněno, že volba této metody je na rozhodnutí plátce. Žalobkyní zvolenou metodu měly daňové orgány vybrat i s ohledem na zásady *in dubio pro libertate*, resp. *in dubio mitius*. Nárok žalobkyně mohl být snížen pouze jí zvolenou metodou
12. Žalobkyně si zvolila metodu založenou na poměru hodnoty plnění přijatých za účelem zajištění vysílání (v souvislosti s nímž dosahuje protiplnění) k hodnotě plnění přijatých za účelem zajištění vysílání na všech programech a na internetu. Správce daně si nevyžádal žádné doplnění a žalobkyně považovala podklady za dostačující. Zvolená metoda byla v souladu s § 75 odst. 3 ZDPH a judikaturou Nejvyššího správního soudu a reflektovala, že zdanitelná plnění přijímaná žalobkyní na zajištění televizního vysílání bezprostředně souvisejí s úplatou dosahovanou v souvislosti s její ekonomickou činností (tou její částí, o jejíž povaze není sporu). Tuto souvislost lze demonstrovat na úplatách za zmínění značky určitého výrobce v živém vysílání apod. Byť jsou související náklady prakticky nulové, dosahuje žalobkyně v souvislosti s těmito plněními protiplnění ve značné výši. Do příslušných úplat se totiž promítají primárně nikoliv náklady na výrobu samotných obchodních sdělení, ale náklady na výrobu pořadů, do nichž jsou umístována. Žalobkyní

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

zvolená metoda reflektovala, že poměr plnění v předmětných zdaňovacích obdobích byl praktický totožný s tím současným (při totožné činnosti v téměř totožném rozsahu). Neexistoval důvod, aby se užitý poměrný koeficient významně lišil od toho současného.

13. Daňové orgány tedy měly užít žalobkyní zvolenou metodu. Odmítly to však s tím, že musely vycházet z hmotněprávní úpravy účinné v předmětných zdaňovacích obdobích, a že metoda zvolená žalobkyní je podle nich rozporná s unijní úpravou a s judikaturou SDEU. Hmotněprávní úprava přitom užití žalobkyní zvolené metody nebránila, právě naopak. Daňové orgány ji byly povinny užít ve světle judikatury SDEU a Nejvyššího správního soudu. Skutečnost, že byla žalobkyní zvolená metoda doplněna do ZDPH s účinností až od 1. 7. 2017, na právu zvolit si ji pro předmětná zdaňovací období nic nemění. Argumentovat nelze ani zákazem retroaktivity. Skutková situace totiž byla ve věci posuzované Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 22. 4. 2022, č.j. 2 Afs 170/2019-47 odlišná, protože žalobkyně v daném případě použití uvedené metody vůbec nenavrhl. Nyní si však tuto metodu zvolila, a daňové orgány ji tedy byly povinny použít (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2022, č.j. 9 Af 47/2018-149).
14. Tvrzení o rozporu zvolené metody s unijní úpravou je dle mínění žalobkyně nepodložené. Odkaz na novelu ZDPH provedenou zákonem č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony (dále jen „zákon č. 80/2019 Sb.“), neobstojí, protože změna § 75 odst. 1 ZDPH byla odůvodněna tím, že zakotvení jediné konkrétní metody pro jediný konkrétní případ odporuje zásadě obecnosti zákona. Také zákonodárce dospěl k závěru, že volba metody je na rozhodnutí plátce. S ohledem na vhodnost metody vypouštěné zákonem č. 80/2019 Sb., však zákonodárce zachoval možnost jejího užití pomocí přechodných ustanovení až do 31. 12. 2024. Pokud by měl za to, že tato metoda je v rozporu s unijním právem, jistě by tak neučinil. Žádné kroky proti České republice nepodnikla ani Evropská komise.
15. Není pravdou, že zvolená metoda je neslučitelná s rozsudkem SDEU ze dne 22. 6. 2016, sp. zn. C-11/15 ve věci *Český rozhlas*. Závěr, že tu část činnosti provozovatele veřejnoprávního vysílání, která mu nepřináší protiplnění, nelze považovat za ekonomickou činnost, nelze interpretovat tak, že žalobkyně nemá nárok na odpočet DPH v souvislosti s činností, která ji protiplnění přináší. Závěrům zmiňovaného rozsudku odporuje metoda použitá daňovými orgány, protože nereflektuje závěr, že hodnota vybíraných televizních poplatků nepředstavuje hodnotu služby televizního vysílání, ani praxi, podle níž není způsob financování přijímaných zdanitelných plnění pro určení nároku na odpočet daně relevantní.
16. Nárok žalobkyně na odpočet DPH mohl být snížen výlučně na základě účelu použití přijatých zdanitelných plnění, a to koeficientem stanoveným dle § 75 odst. 3 ZDPH. Žalovaný však namísto toho snížil nárok žalobkyně na odpočet daně poměrem zdrojů financování převzatým ze Zprávy. Pro nárok na odpočet je však relevantní účel použití přijatých zdanitelných plnění (rozsudek SDEU sp. zn. C-437/06). Skutečnost, že poměrný koeficient nemůže být určován na základě způsobu financování veřejnoprávního média, a tedy politického rozhodnutí, nýbrž by měl odkazovat ke službám (činnostem), které toto médium poskytuje, potvrdil SDEU v rozsudku sp. zn. C-21/20. K obdobným závěrům dospěl i v dalších případech. Např. dle rozsudku sp. zn. C-126/14 dospěl k závěru, že ani poměrově významné částky dotací neovlivní nárok na odpočet DPH, neboť nárok na odpočet DPH na vstupu se neřídí způsobem financování, ale pouze a jedině využitím předmětného vstupu. Vyčíslení nároku na odpočet DPH „pomocí koeficientu, v jehož čitateli byl součet výnosů bez daně za veškerá uskutečněná plnění a ve jmenovateli součet výnosů včetně

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

dotace“ označil za nesprávné i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 8. 2014, č. j. 9 Afs 36/2013-29.

17. Neobstojí ani tvrzení žalovaného, že jím použitou metodu měl údajně přezkoumat SDEU v rozsudku sp. zn. C-11/15. Žalovaný začal danou metodu aplikovat až po vydání uvedeného rozsudku.
18. Druhá žalobní námitka se týkala seriálu První republika. Aby jej mohly daňové orgány posoudit jako nehmotný majetek, posoudily činnost žalobkyně (výrobu veřejnoprávních pořadů, k jejichž financování slouží televizní poplatky) schizofrenním způsobem jednou jako ryze neekonomickou činnost nepodléhající ZDPH a jednou jako ekonomickou činnost, v jejímž rámci vyrábí dlouhodobý majetek ve smyslu § 4 odst. 4 písm. e) ZDPH. Ignorovaly definici nehmotného majetku a jeho posouzení založily na spekulacích založených na posouzení nedostatečně zjištěného skutkového stavu. Žalobkyně odkázala na definici obsaženou v § 32a odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) a dále na zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a vyhlášku č. 504/2002 Sb., a konstatovala, že při výkladu pojmu *dlouhodobý nehmotný majetek vytvořený vlastní činností* je třeba vycházet z předpisů upravujících účetnictví. Aby mohla být nehmotná věc v účetnictví vykázána jako nehmotný majetek, musí jít o ocenitelné aktivum způsobilé přinést předvídatelný ekonomický užitek. U nehmotných výsledků vlastní činnosti je přitom problematické samotné ocenění, když lze vycházet pouze z nákladů na jeho vytvoření. Správce daně přitom přeskočil návětí § 32a ZDP, v němž je nehmotný majetek definován jako majetek, který je veden v účetnictví jako *nehmotný majetek vymezený zvláštním právním předpisem*. Rozhodnutí daňových orgánů jsou v tomto ohledu nepřezkoumatelná.
19. První republika náležitosti dlouhodobého nehmotného majetku nespĺňuje. Aby ji bylo možno za něj označit, musela by být (i) vytvořena v rámci ekonomické činnosti, (ii) být vedena v účetnictví jako nehmotný majetek a (iii) vytvořena primárně za účelem obchodování s ní. Ve vztahu k podmínce (i) daňové orgány založily svá rozhodnutí na tom, že činnost žalobkyně spočívající v uskutečňování veřejné služby v oblasti televizního vysílání (výrobě a zajištění veřejnoprávního televizního vysílání) je neekonomickou činností. Přitom nezpochybnily, že První republika byla vytvořena v rámci uskutečňování veřejné služby. Pokud současně dovodily, že ji žalobkyně vytvořila v rámci ekonomické činnosti, jde o schizofrenní a vnitřně rozporný závěr.
20. K podmínce (ii) žalobkyně uvedla, že První republika nebyla v účetnictví vedena jako nehmotný majetek, ale jako zásoba. Ať žalobkyně vyrábí televizní pořady jakkoliv, činí tak za účelem naplnění obsahu televizního vysílání a tyto pořady jsou poprvé uvedeny právě v jeho rámci. Rozhodnutí o vydání na DVD atd. je činěno až následně dle sledovanosti. Proto nelze televizní díla v době jejich vzniku ocenit a žalobkyně je vykazuje jako zásobu. Účtování o První republice jako o nehmotném majetku by neodpovídalo účelu jejího pořízení ani principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku. Klasifikace žalobkyně je správná také dle nezávislého auditora a znaleckého posudku. Daňové orgány byly povinny První republiku posoudit jako majetek, který není dlouhodobým nehmotným majetkem.
21. Ani podmínka (iii) nebyla splněna. Jestliže nebylo zpochybněno, že výrobou První republiky bylo sledováno plnění služby v oblasti veřejnoprávního vysílání, muselo být konstatováno, že záměrem žalobkyně bylo zajištění obsahu televizního vysílání, nikoliv

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

vytvoření majetku pro další obchodování. Daňové orgány zohlednily následný divácký úspěch, který umožnil další zhodnocení prodejem na DVD. Tyto informace však nebyly v době výroby dostupné. To však nemohlo změnit primární účel. Jednalo se o první sérii a žalobkyně nemohla mít představu o tom, jak bude seriál přijat. Jiný závěr nelze učinit ani na základě koprodukční smlouvy. Daňové orgány prokazovaly záměr Dramedy a hodnotily koprodukční smlouvu zavádějícím způsobem. Záměr stran plynul z čl. 16.4 smlouvy, podle něhož veškerý příjem z poskytnutí oprávnění k užití První republiky (s výjimkou televizního vysílání žalobkyně a prostřednictvím internetu) náležel Dramedy až do doby, než bude pokryt její koprodukční vklad. Teprve poté mělo docházet k rozdělení zisku. Byť mohla být koprodukční smlouva ze strany Dramedy uzavřena za účelem následného obchodování První republiky, žalobkyně tento cíl nesledovala. V době uzavření koprodukční smlouvy nemohla očekávat, že by v budoucnu mohly být dosaženy výnosy, které by ospravedlňovaly zařazení První republiky mezi dlouhodobý nehmotný majetek. Nic na tom nemění ani odvysílání První republiky v roce 2015 v jiné metráži. Šlo o odvysílání pozměněného díla, a časové kritérium tedy nebylo naplněno. Neobstojí ani argumentace výší nákladů, která nevybočovala ze srovnatelné produkce.

22. Ve třetí žalobní námitce žalobkyně namítla neprovedení navržených svědeckých výpovědí zaměstnanců Ernst & Young Audit, s.r.o. Daňové orgány jejich neprovedení odůvodnily tím, že svědky lze vyslýchat jen ve vztahu ke skutečnostem, které vnímali svými smysly nebo se o nich dozvěděli jiným způsobem. Navrhovaní pracovníci uvedené skutečnosti svými smysly vnímali, když prováděli ověření účetní závěrky žalobkyně. Daňové orgány tedy nebyly oprávněny zpochybnit jejich způsobilost vypovídat. Svědci se mohli vyjádřit také ke způsobu, jakým žalobkyně přistupuje ke srovnatelným audiovizuálním dílům.
23. Dle čtvrté žalobní námitky bylo penále žalobkyni vyměřeno v rozporu s cílem správy daní, smyslem a účelem sankce a s dobrými mravy. Vyměřený nedoplatek za prosinec 2014 nebyl důsledkem nesplnění povinnosti předložit údaje odpovídající skutečnosti. Tvrzení o nedostatečné součinnosti žalobkyně se nedotýkalo skutkových tvrzení, ale neochoty akceptovat právní závěry správce daně. Žalobkyně reagovala na výzvy správce daně, zvolila si metodu pro poměrné snížení odpočtu DPH a současně předložila všechny nezbytné údaje a výpočty. Nebyla zpochybněna skutková tvrzení žalobkyně, ale její právní názor. Metoda rozdělení zdanitelných plnění mezi ekonomické a neekonomické činnosti měla být stanovena zákonem, případně měla být ponechána na volbě žalobkyně. Ta si ji zvolila. Pokud by žalobkyně nepodala dodatečná daňová přiznání, správce daně by akceptoval její řádná daňová přiznání. Byla to tedy iniciativa žalobkyně, která vedla k přehodnocení nesprávného názoru správce daně. Vyměření nedoplatku tedy nelze klást za vinu žalobkyni.

III. Vyjádření žalovaného

24. Žalovaný soudu navrhl zamítnutí žaloby. Ve vztahu k prvnímu žalobnímu bodu odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a dále uvedl, že správce daně žalobkyni zaslal výzvu k prokázání skutečností ze dne 29. 5. 2019, č.j. 6902163/16/2004-60566-110086. V odpovědi na tuto výzvu mu žalobkyně sdělila, že veřejná služba a podnikatelská činnost představují nedělitelnou ekonomickou činnost. Poměrný koeficient dle § 75 ZDPH přitom vyčíslila na 19 %. Žalobkyně zaměnila uskutečněná a přijatá plnění a neprokázala, že jí navrhovaný poměrný koeficient reflektuje skutečnost. Proto správce daně vycházel ze Zprávy. V dalším vyjádření žalobkyně navrhla poměrný koeficient ve výši 22 %, ale ani ten nepovažoval správce daně za správný. Jako nejvhodnější se ukázala být metoda založená na výnosech žalobkyně dle Zprávy. Na základě těchto údajů dospěl správce daně k závěru, že žalobkyně

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

má nárok na 9 % z celkového nároku na odpočet DPH z přijatých smíšených plnění. Na základě tohoto údaje správce daně stanovil poměr použití smíšených nákladů v rámci ekonomické činnosti žalobkyně.

25. K tvrzení žalobkyně, že měl být její nárok na odpočet DPH krácen na základě § 75 ZDPH ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 3. 2019, žalovaný odkázal na judikaturu a konstatoval, že s výnosovou metodou vyjádřil Nejvyšší správní soud souhlas například v rozsudku ze dne 9. 10. 2023, č.j. 5 Afs 184/2022-45, v němž se zabýval také zpětnou aplikací právní úpravy účinné od 1. 7. 2017. Dospěl k závěru, že o podílu ekonomické činnosti na celkové činnosti žalobkyně nejlépe vypovídají výnosy z těchto činností za příslušné kalendářní roky. Současně se vypořádal s tvrzením žalobkyně o nutnosti stanovení daně na základě § 75 ZDPH ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 3. 2019. Není pravdou, že televizní poplatky neměly s předmětným zdaňovacím obdobím žádný vztah, protože dle Zprávy žalobkyně v roce 2014 čerpala z fondu televizních poplatků 6 257 526 000 Kč. Tyto poplatky přitom může žalobkyně využít pouze k uskutečňování veřejné služby v oblasti televizního vysílání. Žalobkyně měla dostatečný prostor pro zvolení metody výpočtu, kterou měla podpořit doklady. Protože tak neučinila, přistoupil správce daně k hledání vlastní metody a zvolil metodu výnosovou.
26. Také povahou První republiky se správce daně důkladně zabýval a ověřoval naplnění podmínek dle § 32a ZDP. Ověřil naplnění hodnotového kritéria (rozpočet: 124 000 514 Kč; 95 815 741 Kč hrazeno žalobkyní) a dále se zabýval nabývacím kritériem a podmínkou použitelnosti. Dospěl k závěru, že při uzavírání koprodukční smlouvy a při tvorbě bylo záměrem žalobkyně využít První republiku opakovaně, a bylo tedy naplněno i časové a nabývací kritérium. První republika je tedy dlouhodobým nehmotným majetkem vytvořeným vlastní činností a je nerozhodné, že byla v účetnictví vedena jako zásoba. Způsob účtování rozhoduje o povaze díla pro účely DPH. Není ani pravdou, že První republika byla vytvořena za účelem jednorázového odvysílání. Z koprodukční smlouvy i dalších zjištění je zřejmé, že žalobkyně ji hodlala využívat opakovaně. To, že Dramedy První republiku vytvořila za účelem zisku, nemění nic na skutečnosti, že koprodukční smlouva zakotvila možnost žalobkyně užít ji opakovaně a naznačuje uvedený záměr. Přednostní právo žalobkyně bylo vyváženo právem Dramedy na prodej První republiky na DVD. Pokud by ji žalobkyně hodlala odvysílat jen jednou, na zakotvení výhradního oprávnění by netrvala a mohla si vyjednat výhodnější podmínky. Ani rozdělení příjmů mezi žalobkyní a Dramedy nevyvrací záměr žalobkyně užít První republiku opakovaně.
27. Stran neprovedení svědeckých výpovědí žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Ve vztahu k penále pak uvedl, že by nevzniklo, pokud by k doměření daně došlo na základě dodatečných daňových přiznání. Správce daně však neuznal rozsah nárokovaného odpočtu a daň byla doměřena na základě charakteru uplatněných odpočtů oproti dodatečným daňovým přiznáním. Správce daně proto daň doměřil a uložil penále (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2022, č.j. 4 Afs 355/2018–55).

IV. Replika žalobkyně

28. Žalobkyně v replice setrvala na své žalobní argumentaci. Uvedla, že žalovaný proti jejím námitkám týkajícím se použitelnosti poměru zdrojů financování pro kalkulaci nároku na odpočet daně v poměrné výši nebrojil proto, že jsou důvodné. Pro poměrné snížení nároku byl relevantní pouze účel použití přijatých zdanitelných plnění. Opětovně odkázala na

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

rozsudky SDEU ve věcech sp. zn. C-437/06 a sp. zn. C-11/15 a konstatovala, že při vyčíslení nároku na odpočet DPH nelze vycházet ze způsobu financování její činnosti. Nelze tedy použít poměr výnosů dosažených žalobkyní z jednotlivých zdrojů financování její činnosti (výnosovou metodu). Ta odráží jen způsob financování činnosti z televizních poplatků a z příjmů z hospodářské činnosti, nikoliv poměr použití přijatých zdanitelných plnění pro jejich uskutečňování.

29. Žalobkyně opětovně odkázala také na rozsudky SDEU ve věcech sp. zn. C-432/15 a sp. zn. C-126/14 a konstatovala, že i bezplatné televizní vysílání přináší obchodní příležitosti a úplatu za uskutečňovaná zdanitelná plnění. Daňové orgány si jsou vědomy souvislosti nákladů na výrobu a zajištění většiny veřejnoprávních pořadů financovaných z televizních poplatků. Pokud by měl soud pochybnost o nepoužitelnosti poměru výnosů z jednotlivých zdrojů financování pro kalkulaci poměrného nároku, musel by se obrátit s předběžnou otázkou na SDEU. Dále pak žalobkyně zopakovala argumentaci obsaženou v žalobě.

V. Ústní jednání před soudem

30. Při ústním jednání před soudem konaném dne 16. 5. 2024 účastníci setrvali na svých procesních stanoviscích. Právní zástupce žalobkyně odkázal na předchozí podání a uvedl, že správní soudy se dosud v žádném rozhodnutí nevypořádaly s rozsudkem SDEU ve věci sp. zn. C-21/20 *Bulgarska natsionalna televizija*, v němž SDEU dospěl k závěru, že výnosová metoda je v rozporu se Směrnicí Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému DPH (dále jen „Směrnice“). Postavení bulharské televize a žalobkyně je přitom totožné. Zopakoval také návrh na přerušení řízení za účelem položení předběžné otázky SDEU, kterou formuloval následovně: *„Umožňuje Směrnice výpočet poměrného nároku na odpočet DPH způsobem výnosů dosažených daňovým poplatníkem, tzn. zdrojů jeho financování?“*
31. Žalovaný při ústním jednání odkázal na vyjádření k žalobě. K návrhu na položení předběžné otázky SDEU uvedl, že výnosovou metodou se již Nejvyšší správní soud zabýval, a není tedy nutné předběžnou otázku pokládat.
32. Soud při jednání zamítl důkazní návrhy žalobkyně, neboť se jednalo o listiny, které jsou obsahem správního spisu, z nějž soud při posouzení věci obligatorně vychází.
33. Soud při jednání usnesením zamítl rovněž návrh žalobkyně na přerušení řízení za účelem položení shora uvedené předběžné otázky. Její položení soud nepovažoval za potřebné pro rozhodnutí věci.

VI. Posouzení věci soudem

34. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí včetně řízení, jež jeho vydání předcházelo, v mezích žalobních bodů, jimiž je vázán. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí správního orgánu [§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)].
35. V projednávané věci vyšel soud z následující právní úpravy:
36. Podle § 4 odst. 4 písm. e) ZPDH v rozhodném znění pro účely tohoto zákona se dále rozumí dlouhodobým majetkem vytvořeným vlastní činností dlouhodobý majetek, který plátce v rámci svých ekonomických činností vyrobil, postavil nebo jinak vytvořil; technické zhodnocení se považuje za samostatný dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

37. Podle § 5 odst. 1 ZDPH v rozhodném znění 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.
38. Podle § 5 odst. 2 ZDPH v rozhodném znění 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 předpisu.
39. Podle § 5 odst. 3 ZDPH v rozhodném znění 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.
40. Podle bodu 10 přílohy č. 1 ZDPH 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.
41. Podle § 53 ZDPH v rozhodném znění 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.
42. Podle § 72 odst. 5 ZDPH 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.
43. Podle § 72 odst. 6 ZDPH 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.
44. Podle § 75 odst. 1 ZDPH v rozhodném znění 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.

45. Podle § 75 odst. 3 ZDPH v rozhodném znění 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.
46. Podle § 76 odst. 9 ZDPH v rozhodném znění 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.
47. Podle § 32a odst. 1 ZDPH v rozhodném znění pro účely tohoto zákona se odpisují zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a jiný majetek, který je veden v účetnictví jako nehmotný majetek vymezený zvláštním právním předpisem (dále jen "nehmotný majetek"), pokud
 - a) byl
 1. nabyt úplatně, vkladem společníka nebo tichého společníka nebo člena družstva, přeměnou, darováním nebo zděděním, nebo
 2. vytvořen vlastní činností za účelem obchodování s ním nebo k jeho opakovanému poskytování a
 - b) vstupní cena je vyšší než 60 000 Kč a
 - c) doba použitelnosti je delší než jeden rok; přitom dobou použitelnosti se rozumí doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou činnost nebo uchovatelný pro další činnost nebo může sloužit jako podklad nebo součást zdokonalovaných nebo jiných postupů a řešení včetně doby ověřování nehmotných výsledků.
48. Podle § 251 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) v rozhodném znění 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.
49. Soud předně konstatuje, že žalovaný umožnil žalobkyni volbu metody výpočtu poměrného koeficientu, tu ostatně umožnil již dříve správce daně, který ji k volbě metody vyzval. Poté, co bylo zahájeno přezkumné řízení, provedl správce daně doplnění řízení a došlo k přepočítání hodnot. S přepočítanými hodnotami byla žalobkyně seznámena písemností ze dne 5. 10. 2022, na což reagovala podáním ze dne 19. 10. 2022. Daňové orgány tedy žalobkyni nijak neznemožnily volbu metody, toliko ji neakceptovaly. Se žalobkyní přitom nelze souhlasit v tom, že správní orgány jsou povinny přijmout jakoukoli metodu výpočtu poměrného koeficientu navrženou daňovým subjektem, naopak jsou oprávněny ji korigovat – viz bod 95 rozsudku sp. zn. 10 Af 9/2018 a níže citovaná judikatura aprobující nepřijetí metody daňového subjektu.
50. Žalovaný se přijatelností metody výpočtu poměrného koeficientu dle ZDPH ve znění zákona č. 170/2017 Sb., věcně zabýval v bodech 128-140 napadeného rozhodnutí, přičemž soud tam uvedeným závěrům přisvědčuje. Vede jej k tomu skutečnost, že závěry žalovaného jsou souladné s ustálenou judikaturou správních soudů. To vyplývá např. z recentního rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 184/2022, který ji sumarizuje; tento

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

rozsudek přitom zrušil žalobkyní odkazovaný rozsudek Městského soudu sp. zn. 8 Af 38/2018. Rozsudek sp. zn. 5 Afs 184/2022 v bodech 23 a násl. shrnuje relevantní judikaturu SDEU a Nejvyššího správního soudu a dále se v něm uvádí, že žalobce (Český rozhlas) navzdory této judikatuře setrval na názoru, že vykonává jednu nedělitelnou činnost, a navrhl metodu výpočtu poměrného koeficientu dle ZDPH ve znění zákona č. 170/2017 Sb. Citovaný rozsudek akcentuje, že dle § 5 odst. 5 ZDPH ve znění zákona č. 170/2017 Sb., je činnost žalobkyně a Českého rozhlasu spočívající ve veřejnoprávním vysílání z vůle vnitrostátního zákonodárce pro účely ZDPH považována za činnost ekonomickou, a to na základě právní fikce, čímž došlo k významnému posunu v právní úpravě. Následně citovaný rozsudek konstatoval, že závěr o nepoužitelnosti metody výpočtu poměrného koeficientu dle ZDPH ve znění zákona č. 170/2017 Sb., z důvodu zákazu retroaktivity vyplývá z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu i Městského soudu v Praze. Problematicnost této metody z hlediska její neslučitelnosti s unijním právem dokládá i důvodová zpráva k další novele ZDPH, a to zákonu č. 80/2019 Sb. Ani okolnost, že se tato metoda bude užívat až do 31. 12. 2024, neznámá, že ji lze použít na předcházející zdaňovací období.

51. Soud zdůrazňuje, že nelze souhlasit s tezí žalobkyně, že je celá argumentace postavena na zákazu retroaktivity, přičemž žalobkyně nenavrhovala retroaktivní užití zákona č. 170/2017 Sb., nýbrž jen užití metody výpočtu poměrného koeficientu dle ZDPH tam uvedené, kterou považovala za vhodnou i před touto novelizací ZDPH. Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 184/2022 uvádí, že zákonem č. 170/2017 Sb., došlo pro účely ZDPH k zakotvení fikce ekonomické činnosti žalobkyně spočívající ve veřejnoprávním vysílání, což zmiňuje též bod 104 napadeného rozhodnutí. Je zřejmé, že metodu výpočtu poměrného koeficientu dle ZDPH ve znění zákona č. 170/2017 Sb., nelze použít pro dřívější znění ZDPH, když tato metoda navazuje na danou fikci, která dříve nebyla součástí ZDPH. Nadto rozsudek sp. zn. 5 Afs 184/2022 potvrdil i problematicnost ZDPH ve znění zákona č. 170/2017 Sb., ve vztahu k unijnímu právu.
52. Pro úplnost soud dodává, že žalobkyní odkazovaný rozsudek Městského soudu v Praze sp. zn. 9 Af 11/2018 byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 Afs 129/2021. Také rozsudek Městského soudu v Praze sp. zn. 9 Af 47/2018 byl Nejvyšším správním soudem zrušen, a to rozsudkem sp. zn. 10 Afs 79/2022.
53. Jestliže tedy nelze aplikovat metodu výpočtu poměrného koeficientu dle ZDPH ve znění zákona č. 170/2017 Sb., nezbývá než uzavřít, že za této situace platí vypořádání žalobní námitky týkající se metody výpočtu poměrného koeficientu, jak je uvedeno v rozsudku sp. zn. 10 Af 9/2018, body 90–104. Správní orgány oprávněně využily metodu výpočtu poměrného koeficientu vycházející z výnosů žalobkyně, a to na základě údajů z výroční zprávy o hospodaření žalobkyně za rok 2015. Správnost této metody ostatně potvrzuje i rozsudek sp. zn. 5 Afs 184/2022 a tam uvedená judikatura.
54. Na uvedených závěrech nic nemění ani žalobkyní zdůrazňovaný rozsudek SDEU ve věci C-21/20. Ani po přijetí tohoto rozsudku žalobkyně neprezentovala žádnou metodu, kterou by žalovaný mohl akceptovat. Navíc sám SDEU dospěl v odkazovaném rozsudku k závěru, že: „v tomto ohledu z judikatury Soudního dvora vyplývá, že stanovení metod a kritérií rozdělení částek DPH zaplacené na vstupu mezi ekonomické a neekonomické činnosti spadá do posuzovací pravomoci členských států.“ Soud proto nepovažoval za nutné pokládat SDEU předběžnou otázkou, jak žalobkyně navrhovala. Městský soud v Praze nadto není soudem, který by měl

povinnost předběžnou otázku položit ve smyslu čl. 267 třetího pododstavce Smlouvy o fungování Evropské unie. První žalobní námitka tedy není důvodná.

55. Ve vztahu ke druhé žalobní námitce musel soud zkoumat naplnění podmínek § 32a odst. 1 ZPD. Dotčené ustanovení vymezuje tři podmínky odpisu nehmotného majetku, které musí být splněny současně:
- (1) jedná se o majetek, který byl nabyt úplatně, vkladem člena obchodní korporace, tichého společníka, přeměnou, darování nebo zděděním nebo vytvořen vlastní činností za účelem obchodování s ním nebo k jeho opakovanému poskytování (nabývací kritérium)
 - (2) vstupní cena převyšuje 60 000 Kč (hodnotové kritérium); a
 - (3) doba použitelnosti majetku je delší než jeden rok (časové kritérium).
56. Stran naplnění nabývacího kritéria vyšel žalovaný v napadeném rozhodnutí ze znění koprodukční smlouvy, v níž bylo zakotveno výhradní oprávnění žalobkyně k užití První republiky v České republice v televizi jakkoliv často po dobu autorskoprávní ochrany, přičemž koprodukční smlouva zakotvovala také další oprávnění žalobkyně. Rozdělení příjmů z poskytnutí oprávnění k užití První republiky dalším subjektům pak bylo smluvně upraveno tak, že se dělí mezi žalobkyni a Dramedy v poměru vložených vkladů (77,27 % : 22,73 %) s tím, že k rozdělování příjmů v uvedeném poměru bude docházet až od momentu, kdy producent (Dramedy) pokryje náklady svého koprodukčního vkladu. Na základě těchto skutečností nemá soud pochyb o tom, že nabývací kritérium bylo naplněno. Žalobkyně přitom skutečnost, že První republiku vytvořila vlastní činností, v žalobě nijak nerozporovala. Rozporovala pouze vnitřní rozpornost této úvahy ve vztahu k ekonomickým a neekonomickým činnostem. Jak však již bylo soudem dovozeno shora, žalobkyně nevykonává nedělitelnou činnost a minimálně s ohledem na předem upravené následné rozdělení příjmů a další shora uvedené skutečnosti se také v případě První republiky jednalo minimálně částečně o ekonomickou činnost.
57. Soud souhlasí také se závěry žalovaného týkajícími se naplnění hodnotového kritéria, když rozpočet na seriál První republika byl stanoven na 124 000 514 Kč, z čehož žalobkyně hradila 95 815 741 Kč. Vstupní cena tedy mnohonásobně přesáhla zákonem stanovenou hranici.
58. Také časové kritérium bylo v posuzovaném případě naplněno. Jak žalovaný správně uvedl v odůvodnění napadeného rozhodnutí, již z dikce koprodukční smlouvy vyplývá, že První republika neměla být použita pouze jednorázově, ale měla být žalobkyní vysílána opakovaně v delším časovém horizontu a distribuována také jinými kanály. V této souvislosti žalovaný přílehlavě podotknul, že tomuto závěru odpovídá také skutečnost, že žalobkyně uzavřela s Dramedy krátce po uzavření koprodukční smlouvy dodatek, na jehož základě se Dramedy zavázala dodat žalobkyni kromě původně sjednaných 11 dílů také zkrácenou verzi První republiky v počtu 22 dílů o poloviční stopáži. Žalovaný z toho logicky dovodil, že pokud by žalobkyně počítala pouze s jednorázovým uvedením První republiky, postrádalo by uzavření dodatku na výrobu dílů se zkrácenou stopáží smysl. V polovině června roku 2014 bylo přitom žalobkyní odvysíláno 22 dílů První republiky s kratší stopáží a následně žalobkyně koncem roku 2015 odvysílala také 11 původně sjednaných dílů. První republika má dnes již několik sérií a DVD edice seriálu je dostupná na e-shopu žalobkyně.

59. Na správnosti shora uvedených závěrů nic nemění ani skutečnost, že První republika byla v účetnictví žalobkyně vedena jako zásoba. Nesprávné účtování o tomto televizním seriálu nemůže nic změnit na jeho povaze jako dlouhodobého nehmotného majetku. Stejně tak soud neshledal relevantním tvrzení žalobkyně, že se v případě epizod o poloviční stopáži nejednalo o totožné audiovizuální dílo. Daňové orgány se zabývaly povahou První republiky jako audiovizuálního díla z pohledu ZDPH a pro toto posouzení není rozhodné, zda byly následně jednotlivé díly rozděleny na více dílů s kratší stopáží. I podle soudu se stále jednalo o totožné dílo (totožný dlouhodobý nehmotný majetek) z pohledu ZDPH.
60. Na základě shora uvedeného je tedy nutno konstatovat, že závěr žalovaného o povaze První republiky jako dlouhodobého nehmotného majetku byl učiněn v souladu se zákonem.
61. Důvodnou soud neshledal ani třetí žalobní námitku, v níž žalobkyně namítala neprovedení svědeckých výpovědí zaměstnanců společnosti Ernst & Young Audit, s.r.o. Soud předně konstatuje, že odůvodnění správního rozhodnutí musí obsahovat informace o tom, jak se správní orgán vypořádal s návrhy a námitkami účastníků a s jejich vyjádřením k podkladům rozhodnutí. Pakliže správní orgán navržený důkaz neprovede, musí v odůvodnění rozhodnutí uvést důvod, pro který důkaznímu návrhu nevyhověl. V opačném případě jde o tzv. opomenutý důkaz, jenž zakládá nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů. Pouze ve výjimečných případech, kdy správní orgán opomene důkazní návrhy, které jsou pro věc zcela zjevně irelevantní, nemusí takové opomenutí vést k závěru o nepřezkoumatelnosti správního rozhodnutí (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2022, č. j. 3 As 149/2020-27 či žalovaným zmiňovaný nálezný Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2015, sp. zn. II. ÚS 2172/14).
62. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí neprovedení navržených svědeckých výpovědí přezkoumatelným způsobem odůvodnil, když uvedl, že navržení svědci by sice byli způsobilí vypovídat o provádění kontroly účetní závěrky, uplatňovaných metodách atd., tyto skutečnosti však nebyly v řízení rozporovány. Posouzení správnosti údajů uvedených v účetních závěrkách je však věcí právního (či odborného účetního nebo ekonomického) posouzení, nikoliv otázkou skutkovou a k těmto otázkám svědky samozřejmě vyslyšet nelze. Jak správně konstatoval žalovaný, k žalobkyni uváděným skutečnostem by bylo možno v daňovém řízení ustanovit znalce. Nebylo však možné k daným otázkám vyslyšet zaměstnance společnosti Ernst & Young Audit, s.r.o., v postavení svědků.
63. Ve čtvrté žalobní námitce žalobkyně namítala, že k doměření daně došlo výlučně z důvodu nejasné a sporné interpretace relevantní právní úpravy a její aplikace na poměry žalobkyně, a žalobkyni proto neměla být spolu s doměřením daně uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně a úrok z prodlení.
64. Z § 251 odst. 1 daňového řádu je zřejmé, že penále je příslušenstvím daně, sleduje jeho osud a od vlastní daňové povinnosti daňového subjektu se odvíjí jeho právní režim, a dále že k vyčíslené výši penále v platebním výměru správce dospívá daně matematickou operací. Rozhodnutí správce daně, kterým je daňovému subjektu stanovena povinnost hradit penále, je tudíž deklaratorním rozhodnutím, kterým se daňovému subjektu sděluje předpis penále, avšak povinnost platit penále vzniká přímo ze zákona a nikoli až na základě vydaného pravomocného rozhodnutí.
65. Smyslem penále je sankcionovat daňový subjekt za to, že ve svém daňovém přiznání nesplnil břemeno tvrzení údajů pro správné stanovení daně, jestliže správce daně toto pochybení

následně zjistí a zjištěný rozdíl doměří. 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, které správce daně zjistil vlastní činností (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014-57).

66. V projednávané věci bylo zjištění správce daně, které vedlo k doměření daně a uložení penále, iniciováno dodatečnými daňovými přiznáními podanými žalobkyní a rozdíl mezi částkou daně tvrzenou v dodatečných daňových přiznáních žalobkyní a částkou daně stanovenou dodatečnými platebními výměry a potvrzenou napadeným rozhodnutím nevznikl proto, že by správce daně či žalovaný sám ze své iniciativy v rámci kontrolní činnosti odhalil jiná pochybení žalobkyně, tj. z důvodu zjištění pochybení žalobkyně nad rámec údajů uvedených v dodatečném daňovém přiznání. Vznikl z toho důvodu, že daňové orgány neuznaly jako položky snižující základ daně položky uplatněné žalobkyní v dodatečných daňových přiznáních (nárokovaný odpočet DPH).
67. Pro posouzení oprávněnosti stanovení penále je třeba zabývat se tím, zda se liší poslední stanovená daň od daně doměřené, a pokud ano, zda byla daň doměřena na základě tvrzení obsaženého v dodatečném daňovém přiznání. Jestliže byla daň doměřena na základě tvrzení obsaženého v dodatečném daňovém přiznání, tak se penále neuplatní, neboť došlo k dobrovolnému podání dodatečného daňového přiznání, které vedlo ke zvýšení daně. Jestliže však dochází k doměření daně nad rámec tvrzení uplatněných v dodatečném daňovém přiznání nebo na základě jiných okolností, než jsou okolnosti uplatněné v dodatečném daňovém přiznání, tak i přes podání dodatečného daňového přiznání se z takto nad rámec daňových tvrzení doměřené daně penále stanoví, neboť ke zvýšení vyměřené daně nedošlo na základě dodatečného daňového přiznání podaného samotným daňovým subjektem, ale až na základě zjištění, které správce daně vycházející z těchto podkladů následně učinil.
68. V projednávané věci nedošlo k doměření daňové povinnosti žalobkyně přímo na základě tvrzení uplatněných v dodatečných daňových přiznáních, ale na základě právního posouzení charakteru uplatněných odpočtů z uskutečněných zdanitelných plnění žalobkyně s ohledem na charakter a rozsah její ekonomické a jiné činnosti. Dospěl-li proto žalovaný k závěru o nezbytnosti změnit daňovou povinnost žalobkyně oproti jí podaným dodatečným daňovým přiznáním, neměl prostor pro úvahu o tom, zda byly v posuzované věci splněny podmínky pro to, aby mohl uplatnit výjimku ze stanovení daňového penále (viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2017, č. j. 1 Afs 250/2016-48). Tvrzení ohledně avizovaného úroku z prodlení je potom bezpředmětné, jelikož ten vůbec nebyl předmětem napadeného rozhodnutí.
69. Soud tedy neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s.r.s. prvním výrokem rozsudku zamítl.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

70. Jelikož žalobkyně nebyla ve sporu úspěšná a žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady v řízení nevznikly, soud ve druhém výroku rozsudku v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 16. května 2024

Mgr. Martin Kříž v. r.
předseda senátu