



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Slavomíra Nováka a soudkyně Mgr. Jany Jurečkové a Mgr. Andrey Veselé ve věci

žalobce Český rozhlas
se sídlem Vinohradská 12, 120 99 Praha 2
zastoupený JUDr. Pavlem Dejlem, LL. M., Ph. D., advokátem
se sídlem Jungmannova 24, 110 00 Praha 1

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 23. 1. 2019, č. j. 2588/19/5300-22444-711887, č. j. 2589/19/5300-22444-711887, č. j. 2590/19/5300-22444-711887, č. j. 2591/19/5300-22444-711887, č. j. 2592/19/5300-22444-711887, č. j. 2593/19/5300-22444-711887, č. j. 2594/19/5300-22444-711887, č. j. 2595/19/5300-22444-711887, č. j. 2596/19/5300-22444-711887, č. j. 2597/19/5300-22444-711887, č. j. 2598/19/5300-22444-711887, č. j. 2599/19/5300-22444-711887, č. j. 2600/19/5300-22444-711887,

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 23. 1. 2019, č. j. 2588/19/5300-22444-711887, č. j. 2589/19/5300-22444-711887, č. j. 2590/19/5300-22444-711887, č. j. 2591/19/5300-22444-711887, č. j. 2592/19/5300-22444-711887, č.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

j. 2593/19/5300-22444-711887, č. j. 2594/19/5300-22444-711887, č. j. 2595/19/5300-22444-711887, č. j. 2596/19/5300-22444-711887, č. j. 2597/19/5300-22444-711887, č. j. 2598/19/5300-22444-711887, č. j. 2599/19/5300-22444-711887, č. j. 2600/19/5300-22444-711887, **se ruší** a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů v řízení ve výši 49 456 Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku k rukám právního zástupce žalobce JUDr. Pavla Dejla, LL. M., Ph. D., advokáta.

Odůvodnění:

I.

Základ sporu a předcházející procesní vývoj věci

1. Dne 9. 12. 2013 podal žalobce dodatečná daňová přiznání k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období měsíců ledna až září, listopadu a prosince roku 2011. V těchto dodatečných daňových přiznáních žalobce snížil původně vykázaná uskutečněná plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně o hodnotu rozhlasových poplatků, čímž došlo ke změně daňových povinností v celkové částce -124 184 381 Kč.
2. Prvostupňový správce daně na základě výše uvedených žalobcových podání zahájil za předmětná zdaňovací období postupy k odstranění pochybností dle § 89 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „**daňový řád**“), neboť měl o odvolatelem vykázaných údajích pochybnosti.
3. Po shromáždění a vyhodnocení důkazních prostředků dospěl prvostupňový správce daně k závěru, že rozhlasové poplatky jsou zdrojem používaným k plnění veřejných služeb rozhlasového vysílání. Tyto služby jsou tak poskytovány za úplatu, jsou předmětem DPH a jsou od daně osvobozeny dle § 51 a 53 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty v tehdy účinném znění (dále jen „**ZDPH**“). Z těchto důvodů prvostupňový správce daně doměřovací řízení uzavřel vydáním dodatečných platebních výměrů za předmětná zdaňovací období. Těmi žalobci dodatečně nárokováný odpočet daně nepřiznal a změnu daňových povinností vyčíslil v částce 0 Kč.
4. Proti uvedeným dodatečným platebním výměrům podal žalobce dne 13. 8. 2014 odvolání, které bylo žalovaným zamítnuto rozhodnutím ze dne 14. 4. 2015, č. j. 10897/15/5300-22443-711377. Proti výsledku odvolacího řízení brojil žalobce u Městského soudu v Praze (dále jen „**městský soud**“), který rozsudkem ze dne 25. 4. 2018, č. j. 9 Af 50/2015-79, napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.
5. Městský soud při rozhodnutí ve věci vycházel z výsledků soudního řízení vedeného s odvolatelem v identické věci za zdaňovací období roku 2006, v rámci něhož byla Soudnímu dvoru Evropské unie (dále jen „**SDEU**“) položena předběžná otázka ohledně povahy veřejnoprávního rozhlasového vysílání. SDEU v rozsudku ze dne 22. 6. 2016, C-11/15 *Český rozhlas*, konstatoval, že poskytování služby veřejnoprávního vysílání Českým rozhlasem není poskytování služby za úplatu. Tento závěr dále rozvinul Nejvyšší správní soud (dále také jen „**NSS**“) v rozsudku ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 Afs 124/2014-178, když uzavřel, že poskytování veřejné služby v oblasti rozhlasového vysílání není ekonomickou

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

činností. Městský soud pak tedy shrnul, že nárok na odpočet daně může odvolateli vzniknout pouze za předpokladu, že prokáže, že přijatá plnění byla alespoň částečně využita v rámci jeho ekonomických činností podléhajících DPH, přičemž nárok na odpočet daně může odvolatel uplatňovat pouze v rozsahu, v jakém přijatá plnění k danému účelu skutečně použil. Bylo proto na odvolateli aby v dalším řízení prokázal, v jakém poměru použil přijatá plnění k činnosti ekonomické a neekonomické.

6. V navazujících řízeních před žalovaným byly žalobci dne 16. 8. 2018 zaslány výzvy k prokázání skutečností, na které žalobce reagoval přípisem ze dne 30. 8. 2018. S doplněním odvolacího řízení a předpokládaným dalším postupem žalovaného při určování výše nároku na odpočet daně byl žalobce seznámen písemnostmi, jež mu byly doručeny dne 20. 11. 2018. Žalobce na ně reagoval podáními zaevidovanými dne 4. 12. 2018.
7. Následně žalovaný vydal dne 23. 1. 2019 žalobou napadená rozhodnutí a změnil jimi napadené platební výměry způsobem v nich uvedeným – v případě zdaňovacích období duben až září, listopad a prosinec 2011 doměřil snížení daně; v případě zdaňovacích období leden až březen 2011 doměřil vyšší daň a nad rámec toho nově žalobci podle § 251 odst. 1 písm. a), b) daňového řádu vyměřil penále ve výši 20 % z částky doměřené daně oproti poslední známé dani.

II.

Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

8. Žalobce se žalobou ze dne 12. 3. 2019 domáhá zrušení napadených rozhodnutí žalovaného, přičemž pro jejich téměř totožné znění formuloval společné žalobní námítky.
9. První žalobní námitka se pojí s názorem žalobce, že žalovaný (resp. správce daně) pochybil při hodnocení povahy jeho činnosti. Žalobce uvádí, že jeho činnost spočívající ve veřejném rozhlasovém vysílání je ekonomickou činností ve smyslu § 5 odst. 2 ZDPH, přičemž splňuje veškeré zde uvedené znaky. Žalovaný účelově, uměle a v rozporu se skutečností a příslušnou právní úpravou rozděluje rozhlasové vysílání provozované žalobcem na dvě různé, samostatné a na sobě zcela nezávislé činnosti, konkrétně na činnost spočívající v rozhlasovém vysílání financovaném rozhlasovými poplatky a na činnost spočívající v rozhlasovém vysílání financovaném z jiných zdrojů, a to přesto, že žalobce provozuje pouze jediné nedělitelné rozhlasové vysílání. Skutečnost, že je činnost žalobce spočívající v rozhlasovém vysílání žalobcem financována z různých zdrojů, neznamená, že žalobce vykonává tolik činností, z kolika zdrojů mu plynou příjmy.
10. Žalobce srovnává svou pozici s komerčními provozovateli rozhlasového vysílání, na které dle jeho mínění žalovaný nahlíží odlišně, neboť jejich činnost považuje za ekonomickou činnost ve smyslu § 5 odst. 2 ZDPH. Odlišnost ve formě financování prostřednictvím koncesionářských poplatků pak žalobce nevnímá jako důvod, proč by sourodá činnost spočívající v provozování rozhlasového vysílání měla být uměle štěpena. Tuto úvahu podporuje rovněž odkazem na klasifikaci ekonomických činností stanovenou Evropskou unií (NACE), která uvádí pro oblast činnosti žalobce jediný kód 60.10. Z daného pak vyvozuje, že jednak nevykonává více ekonomických činností a dále že rozhlasové vysílání je považováno za činnost ekonomickou.

11. Žalobce rovněž upozorňuje, že danou otázkou se ani nezabýval SDEU ve věci *Český rozhlas*, neboť součástí usnesení o předběžné otázce tento právní problém nebyl. Názor generálního advokáta vyjádřený v jeho stanovisku pak nelze považovat za závazné vyřešení právní otázky a nemůže tedy jít o *acte éclairé*.
12. Druhá žalobní námitka se týká zahraničního vysílání žalobce, které je financováno prostřednictvím plateb Ministerstva zahraničních věcí (dále také jen „MZV“). I tato činnost je dle žalobce ekonomickou činností ve smyslu § 5 odst. 2 ZDPH. Úplata hrazená Ministerstvem zahraničních věcí žalobci za vysílání do zahraničí splňuje předpoklady vymezené pro úplatu za služby ve smyslu ZDPH samotným žalovaným. Existuje zde totiž smluvní prvek mezi plátcem úplaty a žalobcem, a to Smlouva o zajištění a provozování rozhlasového vysílání Českého rozhlasu do zahraničí uzavřená mezi žalobcem a MZV dne 30. 3. 2000. V situaci, kdy zákon nestanoví ani rozsah zahraničního vysílání, ani úplatu za toto vysílání, když tyto skutečnosti stanoví právě až Smlouva, nelze tvrdit, že MZV plyne povinnost úhrady úplaty za zahraniční vysílání přímo ze zákona. MZV má k dispozici i nástroje kontroly, když může kontrolovat plnění smluvních povinností ze strany žalobce a jejich řádné plnění může na žalobci vymáhat. Smlouva navíc MZV opravňuje ke vznášení připomínek vůči obsahu zahraničního vysílání žalobce prostřednictvím Konzultační rady pro vysílání do zahraničí. Naplněna je i podmínka existence určité míry prospěchu na straně MZV coby plátce úplaty, když MZV prostřednictvím jím hrazeného zahraničního vysílání plní své úkoly, mezi které patří i prezentace České republiky v zahraničí. U úplaty za zahraniční vysílání existuje i přímá a bezprostřední vazba mezi poskytovanou službou a obdrženým protiplněním vyjádřitelným v penězích, neboť MZV platí žalobci úplatu právě za zahraniční vysílání. Označení úplaty za zahraniční vysílání ve výroční zprávě žalobce za rok 2011, která uvedenou úplatu označuje za dotaci, je z hlediska posouzení její skutečné povahy pro účely DPH irelevantní. Daňové povinnosti žalobce nemohou být konstruovány na základě toho, jak tu kterou platbu formálně označí ve výroční zprávě.
13. Třetí žalobní námitka se týká metody, podle níž žalovaný dodatečně vypočetl daňovou povinnost žalobce. S ohledem na skutečnost, že ZDPH v rozhodném období nestanovil mechanismus pro krácení nároku žalobce na odpočet DPH, nelze žalobci odmítnout nárok na odpočet v plné výši, jak jej uplatnil v dodatečných daňových přiznáních, a to ani na základě analogického použití ustanovení ZDPH, která upravují krácení nároku na odpočet v jiných případech. Pokud by mohl být nárok žalobce na odpočet DPH krácen, pak by jediným akceptovatelným způsobem krácení byla metoda, která byla zakotvena do zákona novelou provedenou zákonem č. 170/2017 Sb., kterou za adekvátní považoval zákonodárce. Každý jiný přístup k právům a povinnostem žalobce by byl ve zřejmém a jednoznačném rozporu s jeho ústavně zaručenými právy. Pokud ZDPH neukládá žalobci povinnost krátit nárok na odpočet daně, ani nestanoví způsob, jakým by tak měl činit, musí být dána přednost výkladu, jež bude respektovat procesní zásady *in dubio mitius* a *in dubio pro libertate*.
14. Aniž by žalovaný uvedl, proč a v jakém ohledu považuje metodu předestřenou mu žalobcem (doplněnou zákonodárcem do ZDPH novelou č. 170/2017 Sb.) za nevhodnou a proč považuje za nezbytné vymyslet metodu zcela odlišnou, vyměřil žalovaný žalobci daňovou povinnost nikoli na základě poměru zohledňujícího použití žalobcem přijatých plnění, ale na základě poměru, zohledňujícího výnosy žalobce. Tento postup pak nijak nevysvětlil. Pouze bez dalšího zcela nepřezkoumatelně uvedl, že „dospěl k závěru, že

nejpřesnějším možným způsobem stanovení Poměru, který co nejvěrněji reflektuje skutečný stav a lze na jeho základě získat věrohodný a logický obraz skutečnosti, je využití odvolatelem deklarováných výnosů ve Zprávě“. K namítané nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného dále žalobce doplnil, že žalovaný označil zahraniční vysílání žalobce za činnost provozovanou výlučně na základě zákona, aniž by posoudil a zohlednil důkaz smlouvou o zahraničním vysílání. Žalovaný pak zatížil rozhodnutí též vadou nedostatečně zjištěného skutkového stavu.

15. Stanovení poměru pro určení nároku žalobce na odpočet DPH na základě celkových výnosů za příslušný kalendářní rok je dle žalobce nevhodné a zjevně nesprávné i z toho důvodu, že se jedná o údaje, které žalobce nemohl mít a neměl k dispozici v době, kdy byl povinen podat řádná daňová přiznání.
16. Čtvrtý žalobní bod míří proti doměřenému penále coby důsledku některých napadených rozhodnutí. S odkazem na judikaturu NSS žalobce argumentuje, že daňové penále je sankcí („trestem“) za porušení povinnosti daňového subjektu uvést v daňovém přiznání údaje odpovídající skutečnosti. Žalobce v této souvislosti odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2017, č. j. 1 Afs 250/2016-48, v němž Nejvyšší správní soud uvedl, že *„penále nemá trestat za samotné doměření daně, ale za to, že daňový subjekt nesplnil povinnost tvrzení ohledně určité daňově relevantní skutečnosti“*. Žalobce uvádí, že žalovanému ve svých daňových přiznáních sdělil všechny daňově relevantní skutečnosti, a proto nemůže být sankcionován, a to ani v případě, kdy mu byla následně na základě změny v právním posouzení doměřena daň. Žalobce pak shrnuje, že k uložení penále došlo nezákonně a v rozporu s judikaturou správních soudů.
17. Žalovaný na žalobu reagoval vyjádřením ze dne 6. 6. 2019. V něm především odkázal na obsah správního spisu ohledně skutkového průběhu a na právní argumentaci obsaženou v napadených rozhodnutích. K tomu dodal, že v dané věci je vázán právním názorem městského soudu formulovaným v rozsudku ze dne 25. 4. 2018, č. j. 9 Af 50/2015-79. Nad rámec toho pak uvedl k jednotlivým žalobním bodům následující.
18. K prvnímu žalobnímu bodu, tedy tvrzení, že rozhlasové vysílání žalobce je jednotná, nedělitelná ekonomická činnost ve smyslu § 5 odst. 2 ZDPH, žalovaný nejprve odkázal na rozsudek SDEU ve věci *Český rozhlas*, z něhož vyplývá, že veřejnoprávní vysílání financované systémem povinných poplatků nespadá do působnosti směrnice Rady č. 77/388/EHS, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (dále jen **„Šestá směrnice“**). Žalovaný dále poukazuje na stanovisko generálního advokáta v dané věci, ve kterém vyjádřil následující názor: *„Postavení provozovatele veřejnoprávního vysílání, jehož činnost je alespoň zčásti financována z poplatků, je odlišné. Vzhledem k tomu, že tyto poplatky nejsou protiplněním za uskutečněná plnění, neexistuje zde DPH na výstupu, a DPH na vstupu tedy nelze odpočítat. 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.“* U této části zboží a služeb *„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“*.
19. Dále žalovaný uvedl, že z rozsudku SDEU ve věci *Český rozhlas* vyšel NSS v rozsudku, č. j. 5 Afs 124/2014-178, ze dne 30. 8. 2016. Žalovaný je přesvědčen, že závěry NSS jsou řádně odůvodněny, přičemž NSS uvedl, na základě jakých skutečností dospěl k závěru, že činnost

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

veřejnoprávního vysílání není činností ekonomickou dle § 5 odst. 2 ZDPH, přestože v rozsudku SDEU ve věci *Český rozhlas* tato skutečnost výslovně uvedena není. Těmito závěry se poté žalovaný také řídil, neboť NSS představuje vrchol soustavy správních soudů.

20. K odkazu žalobce na posouzení jeho činnosti dle klasifikace ekonomických činností NACE odvolací orgán uvádí, že zařazení ekonomické činnosti odvolatele v rámci klasifikace ekonomických činností dle Českého statistického úřadu není pro posouzení činnosti žalobce pro nyní šetřené účely relevantní. Tato klasifikace je tvořena pro statistické účely podle specifických pravidel a na jejím základě nelze dospět k závěru, že pro účely DPH je veškerá žalobcem provozovaná činnost součástí rozhlasového vysílání.
21. Žalovaný rovněž nesouhlasí s žalobcem ohledně jeho argumentů týkajících se zahraničního vysílání, které provozuje. Vysílání do zahraničí je dle § 10 odst. 2 zákona č. 484/1991 Sb., o Českém rozhlasu (dále jen „**zákon o ČRo**“), financováno ze státního rozpočtu, což dle žalovaného potvrzuje také Výroční zpráva o hospodaření Českého rozhlasu za rok 2011, dle které je zahraniční vysílání financováno ze státního rozpočtu jako smluvní služba poskytovaná MZV. V roce 2011 tvořily výnosy ze zahraničního vysílání 30 000 000 Kč. Povinnost platit za rozhlasové vysílání vyplývá MZV přímo ze zákona o ČRo, a nikoliv až ze smlouvy. Platba za zahraniční vysílání tak není placena v rámci právního vztahu zahrnujícího vzájemné poskytování plnění, ale v rámci plnění povinnosti stanovené zákonem. MZV nemá nástroje pro kontrolu zahraničního vysílání a nemá tak ani možnost kontroly poskytovatele služeb (žalobce).
22. Dle žalovaného je zde dále přítomna absence úměry mezi velikostí prospěchu z přijaté služby a výší úplaty, neboť ta nezávisí na tom, kolika posluchačům bylo plnění (zahraniční vysílání) zprostředkováno. Z toho žalovaný dovozuje, že platba od MZV je paušálním poplatkem a nejedná se tudíž o cenu dohodnutou. Z dikce zákona a povahy platby ze strany MZV tedy plyne, že předmětná platba je dotací vyplacenou jako kompenzace za finanční ztráty žalobce vyplývající z jeho činnosti nařízené zákonem (§ 3 odst. 2 zákona o ČRo k tomu, že žalobce v souvislosti s touto činností nezískává žádnou úplatu, jedná se o činnost, která není ekonomickou činností ve smyslu ZDPH.
23. Uvedenou argumentaci podporuje rovněž odkazem na rozsudek městského soudu ze dne 19. 10. 2018, sp. zn. 11 Af 21/2017-173, který v právně a skutkově obdobné věci žalobce dal za pravdu žalovanému.
24. Ohledně třetího žalobního bodu žalovaný uvedl, že systém daně z přidané hodnoty je třeba chápat jako neutrální, což znamená, že tato daň zatěžuje jednotlivé subjekty pouze v případě, že tito reálně vytváří přidanou hodnotu. K zajištění neutrality daně z přidané hodnoty byl vytvořen právě systém odpočtů daně, jejichž účelem je zbavit podnikatele zátěže daně z přidané hodnoty. Aplikací § 76 ZDPH (nárok na odpočet daně v krácené výši) potom dochází k naplnění principu neutrality daně z přidané hodnoty, což je v souladu s judikaturou SDEU (včetně stanoviska generálního advokáta SDEU ve věci *Český rozhlas*). Naopak za situace, kdy na přijatá zdanitelná plnění nenavazují žádné ekonomické činnosti zdanitelné toutéž daní, dochází k narušení principu neutrality daně z přidané hodnoty. S ohledem na uvedené má žalovaný za to, že česká právní úprava obsahuje ustanovení dopadající na případ žalobce.
25. Žalovaný konstatuje, že z příslušných ustanovení zákona o ČRo vyplývá, že žalobce neprovozuje pouze jedinou činnost v podobě veřejné služby v oblasti rozhlasového vysílání, ale provozuje také podnikatelskou činnost, která souvisí s předmětem jeho hlavní

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

činnosti. Z toho důvodu nelze přijmout závěr, že žalobce provozuje pouze jedinou nedělitelnou činnost. Podnikatelská činnost je spojena s hlavní činností žalobce, což vyplývá i z § 11 odst. 1 zákona o ČRo, nelze však dospět k závěru, že žalobce není schopen provozovat veřejnou službu v oblasti rozhlasového vysílání bez své podnikatelské činnosti, neboť k financování této služby slouží primárně rozhlasové poplatky. Žalovaný tedy shrnuje, že žalobci může vzniknout nárok na odpočet daně pouze u plnění, jež jsou použita pro účely vykonávání ekonomické činnosti. Uvedené principy jsou do českého právního řádu promítnuty prostřednictvím § 72 a násl. ZDPH. Nárok na odpočet daně tak vzniká pouze u plnění, jež jsou použita pro účely vymezené v § 72 odst. 1 písm. a) až e) ZDPH. Plnění, jež nejsou předmětem daně, se v předmětném výčtu nenachází, z čehož lze dovodit, že nárok na odpočet daně v takových případech uplatňovat nelze.

26. Žalovaný přitom ohledně otázky nároku na odpočet vycházel z výše citovaného stanoviska generálního advokáta (se kterým se následně ztotožnil i NSS), dle kterého není v tomto případě možné, aby žalobce nárokoval odpočet daně v plné výši. NSS k tomu v předmětném rozsudku mj. konstatoval: „*Žalobci totiž mohl dle relevantní právní úpravy vzniknout nárok na odpočet DPH pouze v poměrné výši, a to v rozsahu odpovídajícím použití přijatých plnění v rámci jeho ekonomické činnosti (...)*.“
27. Žalovaný pak opakuje, že je vázán právním názorem předestřeným v judikatuře NSS. Vzhledem k tomu, že si žalobce odpočet daně v plné výši neoprávněně nárokoval, musel žalovaný stanovit metodu určení správné výše odpočtu daně v rámci odvolacího řízení. Z tohoto důvodu bylo přistoupeno k využití údajů obsažených ve zprávě o hospodaření Českého rozhlasu, jejichž správnost byla ověřena porovnáním s dalšími důkazními prostředky předloženými žalobcem. Tento dokument je schvalován kontrolním orgánem (Radou Českého rozhlasu), prochází auditem a hospodaření je projednáno i v rámci Poslanecké sněmovny České republiky. Žalovaný v této souvislosti zdůrazňuje, že vzhledem k principům, na nichž je daňové právo postaveno, je na daňovém subjektu, aby ve svých daňových přiznáních nárokoval odpočet daně ve správné výši. Zvolená metoda výpočtu a výsledný nárok na odpočet daně však musí být v souladu s § 72 odst. 5 ZDPH a s relevantní judikaturou. K tomuto dále odkazuje žalovaný na pasáž z rozsudku NSS, č. j. 5 Afs 124/2014-178: „*Skutečnost, že v některých případech může být relativně obtížné vymezit přesný poměr, v jakém je konkrétní plnění přijaté na vstupu využito v rámci té které činnosti, však nemůže mít za následek nárok na plný odpočet DPH zaplacené na vstupu.*“
28. K námitce žalobce týkající se porušení zásady *in dubio mitius* (resp. *in dubio pro libertate*) žalovaný uvádí, že uvedená zásada má bezesporu své uplatnění i při správě daní, nicméně žalovaný musí dodat, že použití uvedené zásady je na místě tehdy, stojí-li proti sobě srovnatelně přesvědčivé výkladové alternativy aplikovaného právního předpisu. Žalovaný k tomu uvádí, že v daném případě však víceznačnost výkladu konkrétních aplikovaných ustanovení dovodit nelze.
29. Ke čtvrté námitce týkající se uloženého penále žalovaný uvádí, že povinnost platit penále vzniká přímo ze zákona, a nikoli až na základě vydaného pravomocného rozhodnutí, které má tedy pouze deklaratorní povahu. Tato sankce je konstruována na principu penalizace pouze těch případů, 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.

30. V případě žalobce rozdíl mezi částkou daně tvrzenou v dodatečném daňovém přiznání a částkou daně stanovenou rozhodnutími správce daně však nevznikl proto, že by správce daně či žalovaný sám ze své iniciativy odhalil jiná pochybení žalobce, tj. z důvodu zjištění pochybení žalobce nad rámec údajů uvedených v dodatečném daňovém přiznání. Vznikl pouze z důvodu, že správce daně neuznal položku základ daně snižující (žalobcem nesprávně a nedůvodně nárokováný odpočet DPH). K doměření daňové povinnosti žalobce nedošlo na základě okolností uplatněných v dodatečných daňových přiznáních, ale na základě právního posouzení charakteru uplatněných odpočtů z uskutečněných zdanitelných plnění žalobce s ohledem na charakter a rozsah jeho ekonomické a jiné činnosti. Dospěl-li proto žalovaný k závěru o nezbytnosti změnit daňovou povinnost žalobce oproti jím 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.
31. Žalobce na vyjádření žalovaného reagoval replikou ze dne 2. 10. 2019. V ní obsáhle polemizoval s právními názory žalovaného, ovšem oproti obsahu žaloby v podstatě nic nového neuvedl a setrval na právních názorech shrnutých shora.
32. Žalovaný doplnil své vyjádření k žalobě podáním ze dne 25. 2. 2022, v němž analyzoval Smlouvu o zajištění a provozování rozhlasového vysílání Českého rozhlasu do zahraničí ze dne 5. 10. 2000, včetně dodatků, a setrval na názoru, že vztah podle této smlouvy vznikl primárně na základě zákona a nejedná se tak o běžný obchodní vztah, jehož obsahem by byla povinnost poskytovat služby za sjednanou cenu.
33. Při jednání soudu dne 2. března 2022 setrvali účastníci, resp. jejich zástupci, na svých skutkových i právních stanoviscích. Zástupce žalobce navrhl, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a přiznal žalobci nárok na náhradu nákladů řízení. Pověřený zástupce žalovaného navrhl zamítnutí žaloby.

III.

Posouzení žaloby

34. Žaloba byla městskému soudu doručena 13. 3. 2019 a byla tedy podána v zákonem stanovené lhůtě 2 měsíců od doručení napadených rozhodnutí žalobci. Městský soud napadená rozhodnutí v souladu s § 75 odst. 2 s. ř. s. přezkoumal v rozsahu žalobních bodů, přičemž podle § 75 odst. 1 s. ř. s. vycházel ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době rozhodování správního orgánu, a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
35. Městský soud především konstatuje, že mezi žalobcem a žalovaným již dlouhou dobu probíhají spory o výklad a aplikaci ZDPH ve vztahu k žalobci coby velmi specifické právní entitě, kterou doktrína správního práva nejčastěji kategorizuje jako tzv. veřejný ústav. Správní soudy (a také Ústavní soud a SDEU) již v tomto směru zaujaly řadu právních stanovisek, přičemž velká část z nich je relevantní i pro nyní řešený případ. V tomto ohledu tedy městský soud uvádí, že skutkově i právně velmi podobný případ byl řešen devátým senátem městského soudu v rozsudku ze dne 24. 3. 2021, č. j. 9 Af 12/2017-291, a následně mírně korigován ze strany NSS v řízení o kasační stížnosti rozsudkem ze dne 26. 11. 2021, č. j. 4 Afs 130/2021 – 59. Městský soud proto předepisuje, že při formulaci níže uvedených závěrů vycházel ze závěrů obou soudů, přičemž neshledal důvod se od nich v podstatných záležitostech odchýlit, pokud to skutková podobnost případů umožňovala.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

36. V původních řízeních, která řešil Městský soud v Praze i Nejvyšší správní soud, podstata sporu o nárok na odpočet daně spočívala v primárním posouzení, zda rozhlasové poplatky představují úplatu za poskytnutí služby ve smyslu § 2 odst. 1 písm. b) ZDPH, tj. zda veřejnou službu v oblasti rozhlasového vysílání hrazené z rozhlasových poplatků lze považovat za zdanitelné plnění, které je předmětem daně a je osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně.
37. Touto otázkou se zabývaly tuzemské soudy (městský soud, NSS i Ústavní soud) a také SDEU, jak ostatně bylo popsáno shora v tomto rozsudku. V souzené věci v důsledku uvedené judikatury žalobce ani žalovaný nepopírají, že tedy již byla vyřešena otázka povahy rozhlasových poplatků a vyvrácen názor správců daně, že poskytování služby veřejnoprávního vysílání Českým rozhlasem je službou za protiplnění, jimiž dle dřívějšího náhledu žalovaného byly rozhlasové poplatky. Vnitrostátní soudy jednoznačně uzavřely, že je třeba relevantní zákonná ustanovení interpretovat tak, že hodnota zdanitelného plnění v rozsahu veřejnoprávního vysílání není dána výší rozhlasových poplatků a že při výpočtu nároku na odpočet daně nelze nárok krátit způsobem dle § 72 odst. 4 ve spojení s § 76 ZDPH v tehdy relevantním znění.
38. Další situace nastala v této souzené věci, když žalovaný respektoval zmíněnou judikaturu k otázce povahy rozhlasových poplatků, avšak v důsledku této judikatury byl povinen se zabývat i samotným nárokem žalobce na odpočet daně a jeho výší.
39. Nejvyšší správní soud se totiž vedle otázky povahy činnosti žalobce spočívající ve veřejnoprávním vysílání, o níž byl veden původní spor, vyslovil tak, že provozování veřejnoprávního rozhlasového vysílání, financovaného rozhlasovými poplatky, není ekonomickou činností, a tedy není předmětem daně z přidané hodnoty. Z tohoto důvodu při postupu dle § 72 odst. 5 (dle úpravy rozhodné ke zdaňovacímu období r. 2006, jehož se týkal původní spor – pozn. městského soudu) je třeba zohlednit, že žalobce měl nárok na odpočet daně u plnění přijatých na vstupu jen v poměrné výši, která odpovídá rozsahu použití těchto plnění pro ekonomickou činnost.
40. Nejvyšší správní soud vycházel i ze stanoviska generálního advokáta ze dne 17. 3. 2016, ve věci *Český rozhlas*, který se nad rámec předběžné otázky vyjádřil i k rozsahu nároku žalobce na odpočet daně. Generální advokát se zaměřil na otázku, zda může činnost, kterou nelze považovat za činnost za protiplnění ve smyslu čl. 2 bodu 1 Šesté směrnice, založit plný nárok na odpočet DPH na vstupu, pokud jde o zboží a služby použité jak pro účely této činnosti, tak pro účely zdanitelných činností. Na tuto otázku přitom generální advokát odpověděl záporně s tím, že činnost, 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 bodu 51. svého stanoviska uvedl, že *„přiznání nároku na odpočet u zboží a služeb použitých pro účely činnosti, která nespadá do působnosti systému DPH, by bylo v rozporu s logikou tohoto systému a konkrétně s kategorickým a jednoznačným zněním čl. 17 odst. 2 šesté směrnice. DPH na vstupu by v takovém případě nebyla odpočtena od DPH na výstupu, kterou má osoba povinná k dani zaplatit ze svých zdanitelných plnění (jelikož ta by neexistovala), a 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 (v bodu 52.) doplnil, že by bylo *„nelogické přiznat nárok na odpočet v případě činností, které nejsou předmětem daně proto, že nejsou*

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

uskutečňovány za protiplnění, a nárok na odpočet nepřiznat u stejných činností, pokud by předmětem daně byly.“

41. Po srovnání situace veřejnoprávní rozhlasové stanice se situací komerčních vysílatelů generální advokát uvedl, že *„postavení provozovatele veřejnoprávního vysílání, jehož činnost je alespoň zčásti financována z poplatků, je odlišné. Vzhledem k tomu, že tyto poplatky nejsou protiplněním za uskutečněná plnění, neexistuje zde DPH na výstupu, a DPH na vstupu tedy nelze odpočíst. Provozovatel veřejnoprávního vysílání samozřejmě může vykonávat i obchodní činnost financovanou z jiných zdrojů. U této činnosti je pak DPH odpočitatelná, ale pouze z té části zboží a služeb, které jsou použity pro účely této obchodní činnosti.“*
42. Na základě uvedeného se žalovaný zabýval výši uplatněného nároku žalobce na odpočet DPH znovu, s ohledem na nezbytnost vyloučení hodnot rozhlasových poplatků z plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně, a to doplněním řízení (č. j. 34208/18/5300-22444-711887, ze dne 30. 7. 2018), kdy uložil prvoinstančnímu správci daně, aby vedl žalobce k prokázání nového relevantního skutkového stavu, konkrétně, aby žalobce prokázal: i) výši uskutečněných osvobozených plnění bez nároku na odpočet daně, ii) za jednotlivá zdaňovací období roku 2011 uvedl výnosy z rozhlasových poplatků a výši dotace od MZV za zahraniční vysílání, iii) která přijatá plnění použil
- a. výhradně na plnění zakládající nárok na odpočet daně v plné výši;
 - b. výhradně pro činnosti, které nejsou ekonomickou činností;
 - c. zároveň pro plnění dle písmene a. i b. a v souvislosti s tím prokázal, v jakém rozsahu mu tento nárok podle § 75 ZDPH vznikl;
 - d. jak pro plnění uvedená pod písmenem a., případně c., tak pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně uvedená v § 51 ZDPH.
43. Doplnění daňového řízení správcem daně tak vedlo žalobce k prokázání výše hodnot plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně, a to i zvláště těch bez vlivu rozhlasových poplatků, které nemohly být pro jejich již vyřešenou povahu (nezdanitelného plnění) zahrnuty do výpočtu krácení nároku na odpočet daně (§ 76 zákona o DPH). Žalobce dle žalovaného prokázal hodnotu své podnikatelské činnosti, tj. hodnotu činnosti, u níž je dán plný nárok na odpočet daně a doložil základ daně a DPH k poměru zdanitelných plnění s plným nárokem na odpočet daně a plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně. Žalobce však k šetření správce daně nevyšel hodnotu přijatých plnění použitých jak na ekonomické činnosti, tak i na neekonomické činnosti. Žalobce totiž uvedl, že vykonává jen jedinou ekonomickou činnost, a proto u něj nemůže dojít ke krácení nároku na odpočet daně. K argumentům žalobce ohledně jeho jediné ekonomické činnosti a náhledu žalovaného na krácení žalobcem nárokovaného odpočtu daně je ve spise veden podklad – Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení (dále jen „**Seznámení**“) žalovaného ze dne 16. 11. 2018 (ve skutečnosti jde o dva samostatné dokumenty, které jsou nicméně v podstatných ohledech prakticky totožné). To vyústilo ve spor mezi účastníky řízení o metodu poměrného nároku na odpočet daně, a to nejen z hlediska hodnoty přijatých plnění použitých pro účely činnosti, jímž je celé veřejnoprávní vysílání, ale i z důvodu námitek žalobce, že i vysílání do zahraničí nákladově zajištěné na základě smlouvy s MZV je ekonomickou činností.
44. Na základě výše předestřené skutkového a právního stavu byla tedy hodnota rozhlasových poplatků v souladu s daňovými tvrzeními žalobce vyloučena z výpočtu

nároku na odpočet daně, avšak i přesto spor mezi účastníky setrval v rovině tvrzení nároku žalobce na plný odpočet daně, resp. k metodice výpočtu jen poměrného nároku na odpočet daně, neboť žalobce se snížením nároku nesouhlasil. Nově nastolený spor se odvíjí od tvrzení žalobce, že vyvíjí jedinou ekonomickou činnost ve smyslu § 5 odst. 2 ZDPH.

45. Jak vyplývá z rozsudku SDEU ve věci *Český rozhlas*, evropský soud v bodu 23. svého rozsudku hodnotil neexistenci přímé souvislosti mezi rozhlasovými poplatky a službou veřejnoprávního vysílání a v bodě 28. rozsudku na toto hodnocení navázal, když uvedl, že poskytování služby veřejnoprávního vysílání není poskytováním služby za protiplnění ve smyslu čl. 2 bodu 1 Šesté směrnice. Opíraje se o tato konstatování, považoval městský soud za nezbytné znovu uvést, jak je pro účely DPH chápán pojem „ekonomická“ činnost.
46. Městský soud podotýká, že s účinností od 1. 4. 2011 vstoupila do účinnosti novela ZDPH, v jejímž důsledku došlo k různě rozsáhlým změnám v níže citovaných ustanoveních. Z tohoto důvodu se rovněž mírně liší odůvodnění napadených rozhodnutí, jimiž došlo ke změně platebních výměrů za zdaňovací období od ledna do března 2011. Po obsahové stránce nicméně nedošlo ke změnám, které by měly vliv na níže uvedenou argumentaci městského soudu, a proto městský soud z důvodu srozumitelnosti a úspory dále argumentuje pouze s odkazem na znění ZDPH účinné od dubna 2011. Uvedené závěry jsou ale přiměřeně použitelné i na znění ZDPH účinném do konce března 2011, pokud není dále výslovně řečeno jinak.
47. Podle § 5 odst. 2 věty první ZDPH ve znění účinném od dubna 2011 ekonomickou činností uvedenou v odstavci 1 se pro účely tohoto zákona rozumí soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů, zejména nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, vychovatelské nebo učitelů, jakož i nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních znalců. Za ekonomickou činnost se také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně.
48. Podle § 5 odst. 1 zákona o DPH ve znění účinném od dubna 2011 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.
49. Při objasnění, co je ekonomickou činností pro účely nároku na odpočet DPH, nelze vycházet toliko z definice ekonomické činnosti v § 5 odst. 2 ZDPH či ze statistické klasifikace, ale je třeba tuto definici vykládat v souvislosti s podmínkami nároku na odpočet daně, tj. vycházet z právní úpravy stanovící, co je předmětem daně a kdy má plátcé nárok na odpočet daně. Pojem „ekonomická činnost“ pro účely nároku na odpočet DPH a stanovení jeho výše u žalobce tak dle náhledu soudu v dané věci splývá s tím, jak SDEU a Nejvyšší správní soud ve svých výkladech pojímaly ekonomickou činnost žalobce, tj. tak, že touto ekonomickou činností je činnost, která spadá pod čl. 2 bod 1 písm. c) Směrnice č. 2006/112/ES (potažmo pod § 72 odst. 1 zákona o DPH; dále jen „**Směrnice**“).
50. Podle čl. 2 bodu 1 písm. c) Směrnice jsou předmětem DPH tato plnění: poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.

51. Podle § 72 odst. 1 písm. b) zákona o DPH ve znění účinném od dubna 2011 plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování
- a) zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku,
 - b) plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku,
 - c) plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku,
 - d) plnění uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až j), l) až u) a y) a v § 55 s místem plnění ve třetí zemi, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží, nebo
 - e) plnění uvedených v § 13 odst. 8 písm. a), b), d) a e) a v § 14 odst. 5.
52. Podle § 72 odst. 5 ZDPH ve znění účinném od dubna 2011 má plátce nárok na odpočet daně v plné výši u přijatého zdanitelného plnění, které použije výhradně pro uskutečňování plnění uvedených v odstavci 1.
53. Podle § 72 odst. 6 ZDPH ve znění účinném od dubna 2011 použije-li plátce přijaté zdanitelné plnění jak pro účely, které zakládají nárok na odpočet daně, tak pro jiné účely, je oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně jen v části připadající na použití s nárokem na odpočet daně (dále jen „odpočet daně v částečné výši“), pokud zákon nestanoví jinak. Příslušná výše odpočtu daně v částečné výši se stanoví postupem podle § 75 nebo 76.
54. Podle § 75 odst. 4 ZDPH ve znění účinném od dubna 2011 nelze-li v okamžiku uplatnění odpočtu daně stanovit výši poměrného koeficientu podle skutečného podílu použití, stanoví ji plátce kvalifikovaným odhadem. Po skončení kalendářního roku, ve kterém došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, u kterého má plátce nárok na odpočet daně v poměrné výši, plátce do hodnoty poměrného koeficientu zohlední skutečný podíl použití tohoto zdanitelného plnění pro své ekonomické činnosti v příslušném roce. Odchyluje-li se poměrný koeficient vypočtený podle skutečného použití od poměrného koeficientu stanoveného odhadem o více než 10 procentních bodů, výše uplatněného odpočtu daně se opraví. Je-li vypočtená částka opravy kladná, je plátce oprávněn výši uplatněného odpočtu daně opravit, je-li záporná, je plátce povinen výši uplatněného odpočtu daně opravit. Opravu plátce uvede v daňovém přiznání za poslední zdaňovací období kalendářního roku, ve kterém došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, jehož se oprava týká.
55. Činností nepodléhající citovanému článku Směrnice a citovaným ustanovením ZDPH je veřejnoprávní vysílání Českého rozhlasu, přičemž SDEU ani generální advokát ve věci *Český rozhlas* a ani Nejvyšší správní soud se přímo nevyjadřovaly k té části vysílání, která je financována z jiných přijatých plnění, než jsou rozhlasové poplatky, případně použitých k vytváření a šíření programu v oblasti rozhlasového vysílání. Ke všem hodnotám plnění přijatých žalobcem směřoval až postup žalovaného a správce daně v doplnění řízení. Z uvedeného vyplývá, že v tomto řízení je soudy a daňovými orgány za ekonomickou činnost ve smyslu daňového práva považována ta činnost, jíž žalobce uskutečňuje zdanitelná plnění ve smyslu Směrnice a § 72 ZDPH, byť na ní tak, z důvodu náplně celé jeho činnosti (obsahu vysílání, tvorby pořadů a činností s tím souvisejících ...) nenahlíží žalobce.
56. Vysílání Českého rozhlasu, byť je poskytováním služby vytvářené a hrazené především z rozhlasových poplatků, ale i z jiných příjmových zdrojů (za předpokladu, jak žalobce

uvádí, že rozhlasové poplatky samy náklady nepokryjí), nepředstavuje s ostatní činností žalobce podléhající § 72 odst. 1 zákona o DPH pro daňové účely jedinou nedělitelnou ekonomickou činnost ve smyslu plného nároku na odpočet DPH. Podle své hodnoty, zdrojů a zejména nákladů a způsobu jejich použití (rozhlasové poplatky, příjmy z jiných zdrojů a obchodních příjmů) tak bude podléhat hodnocení vedoucímu k poměrnému nároku na odpočet daně.

57. Na základě uvedeného nelze přistoupit na tvrzení žalobce, že z důvodu všech souvislostí, s nimiž je spojeno veřejnoprávní vysílání Českého rozhlasu, má žalobce nárok na odpočet daně v plné výši. Městský soud poukazuje na to, že již NSS ve svém předkládajícím usnesení k předběžné otázce ve věci *Český rozhlas* výslovně uvedl, že v případě, že se SDEU ztotožní s tím, že činnost veřejnoprávního rozhlasového vysílání financovaná rozhlasovými poplatky není ekonomickou činností ve smyslu čl. 2 bodu 1 Šesté směrnice, bude v dalším řízení třeba dále postupovat dle § 72 odst. 5 ZDPH v souladu se závěry vyslovenými Soudním dvorem v rozsudku *Securenta*. Ustanovení § 72 odst. 5 ZDPH v rozhodném znění pro zdaňovací období roku 2006, jehož se týká rozsudek Nejvyššího správního soudu, upravovalo nárok na odpočet daně v poměrné výši odpovídající rozsahu použití zdanitelného plnění pro ekonomickou činnost ve výše uvedeném smyslu. Nejvyšší správní soud vyslovil, že situace, kdy plátce použije konkrétní plnění na vstupu jak v rámci své ekonomické, tak i neekonomické činnosti nemohou mít za následek plný nárok na odpočet daně.
58. Uvedené tedy potvrzuje odlišnost daňového režimu činností, jež provozuje Český rozhlas, mezi nimiž je za ekonomickou činnost spojenou s plným nárokem na odpočet daně považována pouze činnost podléhající § 72 odst. 1 ZDPH. Tou není veřejnoprávní vysílání Českého rozhlasu v rozsahu hrazeném rozhlasovými poplatky. Je však otázkou, jak posuzovat tu část veřejnoprávního vysílání, jež není hrazena rozhlasovými poplatky, zda jako činnost osvobozenou od daně bez nároku na odpočet daně dle § 51 zákona o DPH, k jejímuž rozsahu také směřovaly dotazy žalovaného prostřednictvím správce daně v doplnění odvolacího řízení, nebo jako zdanitelná plnění odůvodňovaná žalobcem vstupními náklady a současně i srovnáním s komerčními rádii. V každém případě však soud neshledal k žalobnímu bodu, v němž žalobce uplatnil tvrzení o jediné a nedílné ekonomické činnosti, důvody pro to, aby se odchýlil od dosavadní judikatury správních soudů, která vyloučila nárok žalobce na plný odpočet DPH.
59. Na základě uvedeného posouzení části rozhlasového vysílání v jiném daňovém režimu jako neekonomické činnosti ve smyslu výše uvedeném, nelze přijmout ani na žalobní tvrzení související s posouzením ekonomické činnosti žalobce a týkající se účelu a povahy plnění přijímaných žalobcem na vstupu. Přestože lze přitakat žalobci, že veškerá jím přijatá plnění používá na zajištění veřejnoprávního vysílání jako takového, nelze přitakat tomu, že ze všech těchto plnění má nárok na odpočet daně.
60. Žalobce za ekonomickou (úplatnou) činnost považuje i zahraniční vysílání žalobce. Žalobce se v této souvislosti dovolává základních kritérií, která pro identifikaci ekonomické činnosti pro účely DPH formuloval SDEU a která byla relevantní i pro posuzování povahy rozhlasových poplatků. Žalobce poukázal na to, že předpoklady stanovené pro úplatnost služby zahraničního vysílání ve smyslu zákona o DPH jsou splněny. Je splněno kritérium úplatnosti, smluvních prvků, nástrojů kontroly plnění a určité míry prospěchu na straně plátce úplaty, jímž je Ministerstvo zahraničních věcí, jakož

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

i bezprostřední vazba mezi poskytovanou službou a protiplněním, neboť žalobce za tuto službu inkasuje cenu služby za vysílání do zahraničí.

61. Žalobce toto obhajoval předloženou Smlouvou ze dne 5. 10. 2000 včetně jejího dodatku č. 1, jejímž předmětem je naplnění zákonné povinnosti stanovené v § 3 odst. 2 zákona o ČRo provozovat rozhlasové vysílání do zahraničí, které se uskutečňuje prostřednictvím v této Smlouvě uvedených technických prostředků (čl. I smlouvy). Čl. II. a III. smlouvy obsahují specifikace vysílání do zahraničí, mezi nimi například závazek žalobce vyrábět pořady pro MZV na základě jeho žádosti. Čl. III. Smlouvy také vymezuje právo Konzultační rady pro vysílání do zahraničí jako poradního orgánu MZV vznášet k obsahu vysílání připomínky. Žalobce se zavázal tyto připomínky vzít v úvahu. Cena za vysílání do zahraničí a rozsah poskytovaných služeb jsou upraveny v čl. IV. Smlouvy. Zde se MZV zavázalo za poskytování služby vysílání do zahraničí zaplatit žalobci dohodnutou cenu jako cenu roční, a to podle schváleného rozpočtu na běžný kalendářní rok. MZV musí oznámit výši rozpočtu na daný kalendářní rok do 15 dnů od platnosti zákona o státním rozpočtu. Výše částek za jednotlivé položky je možné měnit se souhlasem MZV a při zachování přidělené rozpočtové částky. Úhrada má být žalobci proplácena čtvrtletně, přičemž žalobci bude poskytována záloha předem ve výši 25 % z celkového rozpočtu na daný rok. Vyúčtování za příslušná čtvrtletí budou předložena žalobcem do 22. dne prvního měsíce následujícího čtvrtletí. Žalobce se zavazuje vyúčtovat objednavateli skutečné externí i vnitropodnikové náklady spojené s provozem vysílání. Předběžné vyúčtování za kalendářní rok bude provedeno do 20. prosince běžného roku s odhadem na měsíc prosinec a skutečné čerpání za prosinec bude vyúčtováno do 22. února následujícího roku. Žalobce předloží MZV do konce prvního čtvrtletí návrh rozpočtu na další kalendářní rok. Účelnost návrhu rozpočtu, jakož i efektivnost vynaložených prostředků pro každý kalendářní rok, posuzuje Konzultační rada pro rozhlasové vysílání do zahraničí. Dále je zde stanoveno, že Smlouva může být měněna nebo doplněna jen na základě vzájemného souhlasu obou smluvních stran písemnou formou v podobě dodatku. Smlouva byla uzavřena na dobu neurčitou s šestiměsíční výpovědní lhůtou. Jak vyplývá ze Smlouvy o zajištění a provozování rozhlasového vysílání ČRo do zahraničí ze dne 4. 3. 2013, tato nahradila shora popsanou smlouvu z roku 2000.
62. Z provedené rekapitulace předmětné smlouvy vyplývá, že ta zevrubně upravila podmínky provozování zahraničního vysílání ze strany žalobce, včetně vzájemného vymezení práv a povinností MZV, jakožto objednatele zahraničního vysílání, a žalobce, jakožto zhotovitele tohoto vysílání. Výše uvedené odůvodnění obsažené v rozhodnutích žalovaného přitom obsah smlouvy zcela upozaduje, resp. ignoruje, když na argumenty žalobce týkající se obsahu samotné smlouvy reaguje opakováním relevantních ustanovení zákona o ČRo, aniž by se obsahem smlouvy žalovaný jakkoli blíže zabýval. Ve vyjádření ze dne 30. 8. 2018 přitom žalobce vznesl velmi podstatné argumenty týkající se obsahu smlouvy, které bylo dle názoru městského soudu možno řádně vypořádat pouze za předpokladu, že by si žalovaný smlouvu obstaral a podrobil ji bližší analýze s ohledem na námitky žalobce. Ze správního spisu však vyplývá, že takové kroky žalovaný ani správce daně neučinily a žalovaný pouze zopakoval, že povinnost platby za rozhlasové vysílání vyplývá MZV přímo ze zákona; zahraniční vysílání tedy nepředstavuje činnost ekonomickou ve smyslu ZDPH. Tímto postupem žalovaný nerespektoval základní zásady daňového řízení, zejména zásadu správného zjištění a stanovení daně.

63. S ohledem na shora naznačené skutečnosti dospěl zdejší soud k závěru, že žalovaný zatížil svá rozhodnutí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů, když se dostatečně nezabýval tvrzeními žalobce stran povahy platby poskytované ze strany MZV s ohledem na konkrétní znění smlouvy, neboť pouze opakoval ustanovení zákona o Českém rozhlasu, aniž je uvedl do kontextu s předmětnou smlouvou, jejímž obsahem se navzdory námitkám žalobce vůbec nezabýval. Za situace, kdy chybí jakékoli hodnocení předmětné smlouvy a jejích ustanovení ze strany žalovaného s ohledem na povahu platby za zahraniční vysílání pro účely stanovení daňových povinností žalobce, nemůže odůvodnění žalovaného zakládající se na pouhém znění zákona o ČRo samo o sobě z hlediska naplnění požadavků přezkoumatelnosti obstát. Relevantní ustanovení zákona o ČRo (zejm. § 3 odst. 2 a § 10 odst. 2) nemohou postačovat pro řádné zdůvodnění povahy poskytované platby za zahraniční vysílání Českého rozhlasu, aniž by se současně žalovaný řádně vypořádal s námitkami žalobce směřujícími do obsahu smlouvy a z ní vyvozujičích povahu platby za zahraniční vysílání jakožto platby za poskytnutí služby ve smyslu § 2 odst. 1 písm. b) ZDPH.
64. V tomto ohledu tedy městský soud dospěl k obdobným závěrům jako devátý senát zdejšího soudu v rozsudku ze dne 24. 3. 2021, č. j. 9 Af 12/2017-291, a následně i NSS v řízení o kasační stížnosti v rozsudku ze dne 26. 11. 2021, č. j. 4 Afs 130/2021 – 59. Oba soudy závěr o nepřezkoumatelnosti sice učinily ve vztahu ke smlouvě mezi MZV a žalobcem z roku 2013, a rozhodnutím týkajícím se zdaňovacích období v roce 2014, nicméně lze konstatovat, že žalovaný se stejného pochybení dopustil i v tomto případě. V dalším řízení proto bude žalovaný vázán právním názorem městského soudu. Přiměřeně pak bude moci žalovaný vycházet rovněž ze závěrů NSS vyjádřených zejména v bodě 47 citovaného rozsudku.
65. Dále se městský soud zabýval otázkou, zda žalovaný správně zvolil a dostatečně odůvodnil aplikaci jím zvolené výnosové metody výpočtu rozsahu nároku na odpočet daně v poměrné výši ve smyslu § 75 ZDPH.
66. Výkladem ustanovení upravujících odpočet DPH v poměrné výši (resp. ustanovení unijního práva, ve kterých má česká vnitrostátní právní úprava DPH svůj předobraz) se opakovaně zabýval SDEU. Jak ostatně uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 Afs 124/2014 - 178, č. 3506/2017 Sb. NSS, v němž vystupovaly totožné strany sporu jako v nyní posuzované věci, „[c]itovaná právní úprava nároku na odpočet daně pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití přijatých plnění pro ekonomickou činnost plátce je plně v souladu s unijním právem, včetně ustálené judikatury Soudního dvora (viz zejména rozsudky ze dne 13. 3. 2008, *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, ze dne 12. 2. 2009, *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie*, C-515/07, EU:C:2009:88, a ze dne 6. 9. 2012, *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557). V tomto rozsudku dále NSS rozvedl, že „[s]ituace, kdy plátce použije konkrétní plnění na vstupu jak v rámci své ekonomické, tak i neekonomické činnosti, nejsou nijak výjimečné, a zvláště u veřejnoprávních subjektů či neziskových organizací je lze naopak považovat za velmi časté. Skutečnost, že v některých případech může být relativně obtížné vymezit přesný poměr, v jakém je konkrétní plnění přijaté na vstupu využito v rámci té které činnosti, však nemůže mít za následek nárok na plný odpočet DPH zaplacené na vstupu. V takovém případě by totiž nastala situace, kdy by zdanitelná plnění na vstupu v podstatě nebyla vůbec zdaněna. Odmítnout je třeba i argumentaci žalobce, dle níž vzhledem k tomu, že zákon o DPH v rozhodném období nestanovil mechanismus pro krácení nároku žalobce na odpočet DPH,

nelze žalobci krátit nárok na odpočet, neboť daňové povinnosti lze ukládat pouze na základě zákona. Žalobce ve své argumentaci pomýjí, že dle zákona o DPH mu nárok na odpočet DPH v plném rozsahu nikdy nevznikl, neboť dle § 72 odst. 5 zákona o DPH, v rozhodném znění, měl plátce daně nárok na odpočet DPH u plnění přijatých na vstupu pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu jejich použití v rámci ekonomické činnosti. Za takovou činnost ovšem, jak již bylo uvedeno, nelze dle rozsudku Soudního dvora vydaného v této věci považovat poskytování služby veřejnoprávního rozhlasového vysílání v rozsahu financovaném rozhlasovými poplatky.

67. Vzhledem k tomu, že v souvislosti s touto činností žalobci nevzniká nárok na odpočet DPH, lze o nároku na odpočet daně uvažovat pouze za předpokladu, že žalobce prokáže, že jím porízená (přijatá) plnění byla alespoň částečně využita v rámci jiných činností žalobce podléhajících DPH. Pouze ve vztahu k takovým činnostem pak žalobci vzniká nárok na odpočet DPH u přijatých plnění na vstupu, a to v rozsahu, v jakém byla k tomuto účelu skutečně použita. Uplatňuje-li žalobce nárok na odpočet DPH, je tedy v prvé řadě na něm, aby v případě, kdy toto plnění není použito výlučně v rámci jeho ekonomické činnosti, stanovil, v jakém poměru bylo konkrétní přijaté plnění použito ve vztahu k jeho ekonomické a neekonomické činnosti, s tím, že správce daně je samozřejmě oprávněn zvolený výpočet korigovat tak, aby skutečně poměru mezi ekonomickými a neekonomickými činnostmi žalobce ve vztahu ke konkrétnímu přijatému plnění co nejvíce odpovídal. Je zřejmé, že zvolená metoda se může u jednotlivých přijatých plnění lišit (srov. DRÁBOVÁ, Milena, a kol. Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, s. 649) (...) Skutečnost, že nárok na odpočet žalobce nelze krátit způsobem (dle § 72 odst. 4 ve spojení s § 76 zákona o DPH, v relevantním znění) provedeným finančními orgány, totiž v žádném případě neznamená, že by žalobci vznikl nárok na odpočet v plné výši. Žalobci totiž mohl dle relevantní právní úpravy vzniknout nárok na odpočet DPH pouze v poměrné výši, a to v rozsahu odpovídajícím použití přijatých plnění v rámci jeho ekonomické činnosti (viz § 72 odst. 5 téhož zákona, v relevantním znění)“ (podtržení doplněno městským soudem).
68. Nejvyšší správní soud pak navázal na právě citované rozhodnutí v rozsudku ze dne 15. 11. 2018, č. j. 9 Afs 427/2017 - 42, kde vyslovil, že „[p]okud daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně, je jeho povinností prokázat splnění zákonných podmínek. Pro obec je mj. rozhodující, zda porizuje plnění jako osoba povinná k dani, která jedná jako taková, tj. zda přijaté plnění použije v rámci své ekonomické činnosti s tím, že tato otázka je skutkovou otázkou, která musí být posouzena s ohledem na všechny okolnosti konkrétního případu. Prokazování nároku na odpočet DPH je prvotně záležitostí dokladovou (...) Uplatňuje-li daňový subjekt nárok na odpočet DPH, je v prvé řadě na něm, aby v případě, kdy plnění není použito výlučně v rámci jeho ekonomické činnosti, stanovil, v jakém poměru bylo použito ve vztahu k jeho ekonomické a neekonomické činnosti. Metody výpočtu jsou na jeho uvážení a mohou se u jednotlivých přijatých plnění lišit. Správce daně je oprávněn zvolený výpočet korigovat tak, aby skutečně poměru mezi ekonomickými a neekonomickými činnostmi daňového subjektu ve vztahu ke konkrétnímu přijatému plnění co nejvíce odpovídal (viz rozsudek NSS ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 Afs 124/2014 - 178)“ (podtržení doplněno).
69. Z výše nastíněných závěrů je zřejmé, že nárok na odpočet DPH žalobci může vzniknout, pokud prokáže, že přijatá plnění byla alespoň částečně využita v rámci ekonomických činností podléhajících DPH. Pouze ve vztahu k těmto činnostem žalobci vznikne nárok na odpočet DPH u přijatých plnění na vstupu. Navíc odpočet vznikne jen v rozsahu, v jakém byla tato plnění k danému účelu skutečně použita. Je přitom na žalobci,

aby prokázal, v jakém poměru bylo to které přijaté plnění použito v rámci ekonomické činnosti a v jakém poměru k činnosti jiné. Správce daně přitom může žalobcem uvedený výpočet upravit, aby co nejvíce odpovídal skutečnému poměru mezi ekonomickými a neekonomickými činnostmi žalobce. Žalobci tedy nemůže vzniknout nárok na odpočet daně na vstupu v plné výši, ale pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití plnění v rámci ekonomické činnosti.

70. V posuzovaném případě žalovaný svůj postup při výpočtu nároku na odpočet daně v poměrné výši ve smyslu § 72 odst. 6 ZDPH ve spojení s § 75 ZDPH podrobně popsal nejprve v Seznámení ze dne 16. 11. 2018 (srov. zejm. s. 7 - 10 Seznámení) a následně v napadených rozhodnutích (zejména body 34–51 a 62–85). Žalovaný zde shrnul, že v rámci řízení žalobce sám poměr nestanovil, pouze zpochybnil metodu stanovenou žalovaným, navrhl použití alternativních metod bez toho, aby na základě těchto metod sám stanovil poměr použití smíšených plnění v rámci jeho ekonomické činnosti, což by zároveň doložil podklady, ze kterých by stanovený poměr vyplýval. Za účelem stanovení poměru použití přijatých smíšených plnění v rámci ekonomické činnosti žalobce bylo potřeba stanovit podíl ekonomické činnosti na celkové činnosti žalobce a s ohledem na možný způsob použití rozhlasových poplatků měl žalovaný za to, že tento poměr stanovil sám žalobce ve výroční zprávě. Předmětem činnosti žalobce nejsou jen činnosti, které jsou předmětem DPH, a správce daně tak nemá k dispozici všechny relevantní podklady dokládající celkovou činnost žalobce, z tohoto důvodu nebylo možné při stanovení poměrného koeficientu vycházet z údajů uvedených v daňových přiznáních. Proto žalovaný vycházel z údajů zveřejněných žalobcem ve výroční zprávě, přičemž tyto údaje přinášejí povědomí o celkové činnosti žalobce, a tudíž žalovaný mohl tyto údaje použít při stanovení poměru ekonomické činnosti žalobce v rámci jeho celkové činnosti. Žalovaný dospěl k závěru, že v posuzovaném případě by bylo možné stanovit dvě metody výpočtu rozsahu nároku na odpočet daně v poměrné výši a za pro žalobce příznivější považoval metodu výnosovou, která je založena na výnosech žalobce. Tato metoda spočívá ve stanovení poměru na základě poměru výnosů z žalobcovy podnikatelské činnosti za rok 2011 z celkových výnosů žalobce za rok 2011, přičemž takto stanovený poměr pro 2011 činí 6 %, odvolatel by tedy měl nárok na 6 % celkového nároku na odpočet z přijatých smíšených plnění.
71. Jak vyplývá z výše nastíněné judikatury, bylo především na žalobci, aby prokázal, v jakém poměru bylo to které přijaté plnění použito v rámci ekonomické činnosti a v jakém poměru k činnosti jiné. Komentářová literatura dodává, že vzhledem k tomu, že ZDPH v rozhodném znění nestanovil konkrétní postup při uplatnění poměrné výše nároku na odpočet daně, mělo by být ze strany finančních úřadů v zásadě akceptováno jakékoli vhodné kritérium zvolené daným plátcem daně pro konkrétní případ využití přijatého plnění (viz BRANDEJS, T., DRÁBOVÁ, M., DUŠEK, M., HOLUBOVÁ, O., TOMÍČEK, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, s. 820). V posuzovaném případě však žalobce blíže neurčil, v jakém poměru bylo konkrétní přijaté plnění použito ve vztahu k jeho ekonomické a neekonomické činnosti (srov. *a contrario* výše citovaný rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 124/2014). Povinnost stanovit poměrný koeficient, který by co nejvíce odpovídal poměru mezi ekonomickými a jinými činnostmi žalobce, tedy přešla na žalovaného, který k tomuto měl využít dostupných relevantních podkladů opatřených v součinnosti s žalobcem, případně veřejně dostupných údajů.

72. Žalovaný v rámci doplnění odvolacího řízení uložil správci daně vyzvat žalobce, aby prokázal u přijatých „smíšených“ zdanitelných plnění (tj. která přijatá zdanitelná plnění byla použita, jak pro plnění zakládající nárok na odpočet daně v plné výši, tak pro činnosti, které nejsou ekonomickou činností), v jakém rozsahu mu vznikl nárok na odpočet daně podle § 75 ZDPH. Žalobce však na tuto otázku neposkytl odpověď, pouze setrval na tvrzení, že neprovádí činnosti, které nejsou ekonomickou činností, a nemělo tedy dojít ke krácení nároku na odpočet daně dle § 75 ZDPH [srov. bod 3. písm. c) Odpovědi na výzvu k prokázání skutečností ze dne 30. 8. 2018]. V Seznámení ze dne 16. 11. 2018 pak žalovaný poskytl žalobci dostatečný prostor, aby se vyjádřil ke všem žalovaným shromážděným podkladům a z nich plynoucím závěrům, včetně možné konfrontace se žalovaným navrženým výpočtem poměrného koeficientu. Žalobce sice ve vyjádření k Seznámení obecně vyjádřil nesouhlas se žalovaným navrženou metodou, avšak ten přesvědčivě nepodpořil adekvátními tvrzeními svědčícími proti použití této metody a ani nenavrhl jinou možnost ke stanovení poměrného koeficientu. Na tomto místě městský soud podotýká, že v podstatě jediná žalobcem navržená metoda výpočtu spočívala v odkazu na tehdejší novelizaci ZDPH provedenou zákonem č. 170/2017 Sb., která však nemohla být na posuzovaný případ aplikována z důvodu respektování ústavně zakotveného zákazu retroaktivity [čl. 1 odst. 1 Ústavy České republiky, k tomu blíže srov. náleze ÚS ze dne 8. 6. 1995, sp. zn. IV. ÚS 215/94, č. 30/1995 Sb. ÚS].
73. Co se týče vlastního odůvodnění použité metody ke stanovení poměrného koeficientu pro účely výpočtu odpočtu daně v poměrné výši, městský soud shledal v tomto směru odůvodnění žalovaného za dostačující, plně vyhovující kritériím přezkoumatelnosti správních rozhodnutí. Žalovaný totiž výpočet poměrného 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 v plné výši (§ 72 odst. 5 ZDPH), tak pro plnění použitá pro činnosti, které nejsou ekonomickou činností ve smyslu § 5 odst. 2 ZDPH, vyšel žalovaný z veřejně dostupných údajů o hospodářské činnosti žalobce za předmětné zdaňovací období, tedy zejména z výroční zprávy. Žalovaný přitom pro výpočet poměrného koeficientu ve smyslu § 75 ZDPH vyšel z výnosové metody, kterou považoval za pro žalobce příznivější. V rámci této metody vyšel žalovaný z výnosů žalobce za rok 2011, tak jak byly uvedeny ve výroční zprávě, přičemž porovnal jednak celkové výnosy, a jednak výnosy z čerpání fondu rozhlasových poplatků, výnosy ze zahraničního vysílání a ostatní výnosy. Žalovaným použitá metoda spočívala ve stanovení poměru na základě poměru výnosů z podnikatelské činnosti žalobce za rok 2011 na celkových výnosech žalobce za rok 2011. Touto metodou stanovený poměr pro rok 2011 pak činil 6 %. Takto v rozhodnutích předestřený postup výpočtu poměrného koeficientu dle § 75 ZDPH považuje zdejší soud za přezkoumatelný, neboť žalovaný logicky a srozumitelně vysvětlil celý postup výpočtu, přičemž vycházel z veřejně dostupných údajů obsažených ve výroční zprávě. Takové odůvodnění postupu, zejména s ohledem na absenci další součinnosti žalobce, který žalovanému neposkytl dostatek relevantních údajů, považuje městský soud za dostatečné. Zároveň toto odůvodnění respektuje výše uvedené závěry ohledně oprávnění finančních úřadů korigovat výpočet poměrného koeficientu tak, aby skutečně poměru mezi ekonomickými a neekonomickými činnostmi žalobce ve vztahu ke konkrétnímu přijatému plnění co nejvíce odpovídal.

74. Nakonec se městský soud zabýval námitkou nezákonnosti uloženého penále ve výši 20 % z částky doměřené daně oproti poslední známé dani v případě zdaňovacích období leden až březen 2011 podle § 251 odst. 1 písm. a), b) daňového řádu.
75. Žalobce namítal, že v předmětném případě nebyla daň doměřena z důvodu neaprobovatelného a s právem nesouladného postupu žalobce v daňovém řízení, tím méně pak z důvodu, že by nějaké podstatné daňové tvrzení žalovanému nepředložil, či že by mu zatajil nějaké skutkové relevantní okolnosti. K doměření daně došlo výlučně z důvodu nejasné a sporné interpretace relevantní právní úpravy a její aplikace na poměry žalobce.
76. Rozhodnutí správce daně, kterým je daňovému subjektu stanovena povinnost hradit penále, je deklaratorním rozhodnutím, kterým se sděluje předpis penále, když povinnost platit penále vzniká přímo ze zákona, a nikoli tedy vydaným rozhodnutím. V platebním výměru na penále uvedená výše penále je splatná v náhradní lhůtě patnácti dnů ode dne doručení platebního výměru, pokud již nebyla zaplacená.
77. Smyslem penále je sankcionovat daňový subjekt za to, že ve svém daňovém přiznání nesplnil břemeno tvrzení údajů pro správné stanovení daně, když 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. V projednávané věci ale bylo zjištění způsobeno dodatečným daňovým přiznáním.
78. I podle názoru rozšířeného senátu vzniká penále jen u nesprávného tvrzení daně, kterou správce daně zjistil vlastní činností (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2015, čj. 4 Afs 210/2014-57, č. 3348/2016 Sb. NSS).
79. Rozdíl mezi částkou daně tvrzenou v dodatečném daňovém přiznání žalobce a částkou daně stanovenou žalobou napadenými rozhodnutími však nevznikl proto, že by správce daně či žalovaný odvolací orgán sám ze své iniciativy odhalil jiná pochybení žalobce, tj. z důvodu zjištění pochybení žalobce nad rámec údajů uvedených v dodatečném daňovém přiznání. Vznikl pouze z důvodu, že správce daně neuznal položku základ daně snižující (žalobcem nesprávně a nedůvodně nárokový odpočet DPH).
80. Z uvedeného právního ustanovení je zřejmé, že penále je příslušenstvím daně, sleduje jeho osud a od vlastní daňové povinnosti daňového subjektu se odvíjí jeho právní režim. Jak vyplývá i ze samotné žaloby, v případě, kdy by došlo ke zrušení rozhodnutí o daňové povinnosti žalobce za předmětné zdaňovací období, došlo by automaticky i ke zrušení předpisu penále, který je předmětem přezkumné činnosti soudu v této věci. Z uvedeného je zřejmé, že k vyčíslené výši penále v platebním výměru dospívá správce daně matematickou operací.
81. Po podání dodatečného daňového přiznání je tedy pro účely otázky stanovení penále třeba se zabývat tím, (i) zda se liší posledně stanovená daň od daně doměřené a jestliže ano, tak

(ii) 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 z 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.

82. K doměření daňové povinnosti žalobce nedošlo na základě okolností uplatněných v dodatečných daňových přiznáních, ale na základě právního posouzení charakteru uplatněných odpočtů z uskutečněných zdanitelných plnění žalobce s ohledem na charakter a rozsah jeho ekonomické a jiné činnosti. Dospěl-li proto žalovaný k závěru o nezbytnosti změnit daňovou povinnost žalobce oproti jím 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. 1Afs 250/2016 – 48). Je pravdou, že daňové penále je považováno za trest *sui generis* (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 11. 2015, čj. 4 Afs 210/2014-57, č. 3348/2016 Sb. NSS), nicméně jeho uložení není podmíněno existencí zavinění, ale pouhým naplněním zákonných podmínek, jak je uvedeno shora. Penále je řazeno ke zvláštní skupině tzv. platebních deliktů, jejichž povaha nemusí umožňovat zohlednění některé ze zásad dovozených pro oblast správních deliktů. Právě v případě platebních deliktů zákonná konstrukce předpokládá „automatické“ uvalení sankce za porušení konkrétní povinnosti daňového subjektu na úseku správy daní. Správce daně nemá žádnou diskreci při uložení penále dle § 251 daňového řádu. Nelze ani použít obvyklá kritéria při trestání, jako je povaha a závažnost činu, poměry delikventa či možnosti jeho nápravy (viz body 65 a 66 usnesení rozšířeného senátu č. j. 4 Afs 210/2014-57).

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

83. Na základě shora uvedeného dospěl městský soud k závěru, že žaloba je částečně důvodná a napadená rozhodnutí proto zrušil a věc vrátil (§ 78 odst. 1 a 4 s. ř. s.). Žalovaný bude v dalším řízení vázán právním názorem městského soudu, a to především ve věci vyhodnocení povahy úplaty poskytnuté žalobci ze strany Ministerstva zahraničních věcí v souvislosti s provozováním zahraničního rozhlasového vysílání.
84. Výrok o nákladech řízení vyplývá z § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce měl ve věci úspěch, soud mu proto přiznal náhradu nákladů řízení. Náklady, které žalobci v řízení vznikly, spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 33 000 Kč (11 x 3000 Kč) za žalobu proti 11 napadeným rozhodnutím a v nákladech souvisejících s právním zastoupením žalobce advokátem. Tyto jsou tvořeny jednak odměnou za 4 úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby, replika a účast na ústním jednání), které žalobce při ústním jednání účtoval, přičemž sazba odměny za jeden úkon právní služby činí dle advokátního tarifu – vyhlášky č. 177/1996 Sb., částku 3100 Kč a 4 x paušální náhradu hotových výdajů 300 Kč dle § 7 a § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb. a § 13 odst. 3 cit. vyhlášky, tj. 13 600 Kč. S připočtením DPH ve výši 2856 Kč, kterou je advokát povinen z odměny za zastupování a z náhrad odvést (§ 57 odst. 2 s. ř. s.), činí celková výše nákladů, které žalobci v tomto řízení vznikly, 49 456 Kč.

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze 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 žalovaný napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být žalovaný zastoupen advokátem; to neplatí, má-li žalovaný, 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 2. března 2022

JUDr. Slavomír Novák v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.