



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce

Český rozhlas,
se sídlem Vinohradská 12, Praha 2,
zastoupeného advokátem JUDr. Pavlem Dejlem
se sídlem Jungmannova 24, Praha 1,

proti

žalovanému

Odvolací finanční ředitelství,
se sídlem Masarykova 427/31, Brno,

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 10. 2018

č. j. 46033/18/5300-22444-711887,

č. j. 46035/18/5300-22444-711887,

č. j. 46036/18/5300-22444-711887,

č. j. 46038/18/5300-22444-711887,

č. j. 46041/18/5300-22444-711887,

č. j. 46043/18/5300-22444-711887,

č. j. 46045/18/5300-22444-711887,

č. j. 46046/18/5300-22444-711887,

č. j. 46047/18/5300-22444-711887,

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

č. j. 46049/18/5300-22444-711887,
č. j. 46050/18/5300-22444-711887,
č. j. 46051/18/5300-22444-711887,
č. j. 45923/18/5300-22444-711887,
č. j. 45943/18/5300-22444-711887,
č. j. 45945/18/5300-22444-711887,
č. j. 45947/18/5300-22444-711887,
č. j. 45949/18/5300-22444-711887,
č. j. 45950/18/5300-22444-711887,
č. j. 45951/18/5300-22444-711887,
č. j. 45952/18/5300-22444-711887,
č. j. 45953/18/5300-22444-711887,
č. j. 45955/18/5300-22444-711887,
č. j. 45956/18/5300-22444-711887,
č. j. 45957/18/5300-22444-711887,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 10. 2018, č. j. 46033/18/5300-22444-711887, č. j. 46035/18/5300-22444-711887, č. j. 46036/18/5300-22444-711887, č. j. 46038/18/5300-22444-711887, č. j. 46041/18/5300-22444-711887, č. j. 46043/18/5300-22444-711887, č. j. 46045/18/5300-22444-711887, č. j. 46046/18/5300-22444-711887, č. j. 46047/18/5300-22444-711887, č. j. 46049/18/5300-22444-711887, č. j. 46050/18/5300-22444-711887, č. j. 46051/18/5300-22444-711887, č. j. 45923/18/5300-22444-711887, č. j. 45943/18/5300-22444-711887, č. j. 45945/18/5300-22444-711887, č. j. 45947/18/5300-22444-711887, č. j. 45949/18/5300-22444-711887, č. j. 45950/18/5300-22444-711887, č. j. 45951/18/5300-22444-711887, č. j. 45952/18/5300-22444-711887, č. j. 45953/18/5300-22444-711887, č. j. 45955/18/5300-22444-711887, č. j. 45956/18/5300-22444-711887, č. j. 45957/18/5300-22444-711887, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 88 456 Kč a to do 30 dnů od právní moci rozsudku k rukám zástupce žalobce.

Odůvodnění:

I.

Základ sporu

1. Žalobou ze dne 3. 12. 2018 se žalobce domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného správního orgánu - č. j. 46033/18/5300-22444-711887 ze dne 18. 10. 2018 (dále také „rozhodnutí o odvolání 1“), kterým bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 2 (dále jen „správce daně“ nebo „prvostupňový správce daně“) – dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2009 č. j. 209301/10/002512108987 ze dne 10. 12. 2010, - č. j. 46035/18/5300-22444-711887 ze dne 18. 10. 2018 (dále také „rozhodnutí o odvolání 2“), kterým bylo změněno rozhodnutí správce daně – dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2009 č. j. 209305/10/002512108987 ze dne 10. 12. 2010, - č. j. 46036/18/5300-22444-711887 ze dne 18. 10. 2018 (dále také „rozhodnutí o odvolání 3“), kterým bylo změněno rozhodnutí správce daně – dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2009 č. j. 209306/10/002512108987 ze dne 10. 12. 2010, - č. j. 46038/18/5300-22444-711887 ze dne 18. 10. 2018 (dále také „rozhodnutí o odvolání 4“), kterým bylo změněno rozhodnutí správce daně – dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2009 č. j. 209307/10/002512108987 ze dne 10. 12. 2010, - č. j. 46041/18/5300-22444-711887 ze dne 18. 10. 2018 (dále také „rozhodnutí o odvolání 5“), kterým bylo změněno rozhodnutí správce daně – dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2009 č. j. 209309/10/002512108987 ze dne 10. 12. 2010, - č. j. 46043/18/5300-22444-711887 ze dne 18. 10. 2018 (dále také „rozhodnutí o odvolání 6“), kterým bylo změněno rozhodnutí správce daně – dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2009 č. j. 209310/10/002512108987 ze dne 10. 12. 2010, - č. j. 46045/18/5300-22444-711887 ze dne 18. 10. 2018 (dále také „rozhodnutí o odvolání 7“), kterým bylo změněno rozhodnutí správce daně – dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2009 č. j. 209311/10/002512108987 ze dne 10. 12. 2010, - č. j. 46046/18/5300-22444-711887 ze dne 18. 10. 2018 (dále také „rozhodnutí o odvolání 8“), kterým bylo změněno rozhodnutí správce daně – dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2009 č. j. 209312/10/002512108987 ze dne 10. 12. 2010, - č. j. 46047/18/5300-22444-711887 ze dne 18. 10. 2018 (dále také „rozhodnutí o odvolání 9“), kterým bylo změněno rozhodnutí správce daně – dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2009 č. j. 209313/10/002512108987 ze dne 10. 12. 2010, - č. j. 46049/18/5300-22444-711887 ze dne 18. 10. 2018 (dále také „rozhodnutí o odvolání 10“), kterým bylo změněno rozhodnutí správce daně – dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2009 č. j. 209314/10/002512108987 ze dne 10. 12. 2010, - č. j. 46050/18/5300-22444-711887 ze dne 18. 10. 2018 (dále také „rozhodnutí o odvolání 11“), kterým bylo změněno rozhodnutí správce daně – dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2009 č. j. 209315/10/002512108987 ze dne 10. 12. 2010, - č. j. 46051/18/5300-22444-711887 ze dne 18. 10. 2018 (dále také „rozhodnutí o odvolání“, kterým bylo změněno rozhodnutí správce daně – dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2009 č. j. 209316/10/002512108987 ze dne 10. 12. 2010, 6254/19/5100-41454-708892, č. j. 45923/18/5300-22444-711887 ze dne 18. 10. 2018 (dále také „rozhodnutí o odvolání 13“), kterým bylo změněno rozhodnutí správce daně – dodatečný platební výměr na daň z

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2010 č. j. 3471734/13/2002-24903-108987 ze dne 28. 6. 2013, - č. j. 45943/18/5300-22444-711887 ze dne 18. 10. 2018 (dále také „rozhodnutí o odvolání 14“), kterým bylo změněno rozhodnutí správce daně – dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2010 č. j. 3636553/13/2002-24903-108987 ze dne 28. 6. 2013, - č. j. 45945/18/5300-22444-711887 ze dne 18. 10. 2018 (dále také „rozhodnutí o odvolání 15“), kterým bylo změněno rozhodnutí správce daně – dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2010 č. j. 3640360/13/2002-24903-108987 ze dne 28. 6. 2013, - č. j. 45947/18/5300-22444-711887 ze dne 18. 10. 2018 (dále také „rozhodnutí o odvolání 16“), kterým bylo změněno rozhodnutí správce daně – dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2010 č. j. 3640757/13/2002-24903-108987 ze dne 28. 6. 2013, - č. j. 45949/18/5300-22444-711887 ze dne 18. 10. 2018 (dále také „rozhodnutí o odvolání 17“), kterým bylo změněno rozhodnutí správce daně – dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2010 č. j. 3640975/13/2002-24903-108987 ze dne 28. 6. 2013, - č. j. 45950/18/5300-22444-711887 ze dne 18. 10. 2018 (dále také „rozhodnutí o odvolání 18“), kterým bylo změněno rozhodnutí správce daně – dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2010 č. j. 3641215/13/2002-24903-108987 ze dne 28. 6. 2013, - č. j. 45951/18/5300-22444-711887 ze dne 18. 10. 2018 (dále také „rozhodnutí o odvolání 19“), kterým bylo změněno rozhodnutí správce daně – dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2010 č. j. 3641446/13/2002-24903-108987 ze dne 28. 6. 2013, - č. j. 45952/18/5300-22444-711887 ze dne 18. 10. 2018 (dále také „rozhodnutí o odvolání 20“), kterým bylo změněno rozhodnutí správce daně – dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2010 č. j. 3641714/13/2002-24903-108987 ze dne 28. 6. 2013, - č. j. 45953/18/5300-22444-711887 ze dne 18. 10. 2018 (dále také „rozhodnutí o odvolání 21“), kterým bylo změněno rozhodnutí správce daně – dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2010 č. j. 3642281/13/2002-24903-108987 ze dne 28. 6. 2013, - č. j. 45955/18/5300-22444-711887 ze dne 18. 10. 2018 (dále také „rozhodnutí o odvolání 22“), kterým bylo změněno rozhodnutí správce daně – dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2010 č. j. 3642594/13/2002-24903-108987 ze dne 28. 6. 2013, - č. j. 45956/18/5300-22444-711887 ze dne 18. 10. 2018 (dále také „rozhodnutí o odvolání 23“), kterým bylo změněno rozhodnutí správce daně – dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2010 č. j. 3642701/13/2002-24903-108987 ze dne 28. 6. 2013, - č. j. 45957/18/5300-22444-711887 ze dne 18. 10. 2018 (dále také „rozhodnutí o odvolání 24“), kterým bylo změněno rozhodnutí správce daně – dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2010 č. j. 3642890/13/2002-24903-108987 ze dne 28. 6. 2013 (společně dále také jako „rozhodnutí o odvolání“).

2. Předmětem sporu mezi žalobcem a žalovaným v dané věci je stanovení výše nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění, a to v případě prokázání, že žalobcem poskytovaná služba veřejnoprávního rozhlasového vysílání ve smyslu § 2 odst. 1 zákona č. 484/1991 Sb., o Českém rozhlasu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o Českém rozhlasu“), financovaná z rozhlasových poplatků, není předmětem Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému DPH (dále jen „směrnice“), resp. předmětem daně z přidané hodnoty. Žalobce má za to, že rozhlasové poplatky, které mu podle zákona č. 348/2005 Sb., o rozhlasových a televizních poplatcích náleží, nejsou

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

úplatou za jím poskytovanou službu v oblasti rozhlasového vysílání a neměly by být zahrnuty do výpočtu koeficientu pro krácení nároku na odpočet DPH.

II.

Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

3. Žalobce podal za zdaňovací období leden až prosinec 2009 a leden až prosinec 2010 dodatečná daňová přiznání k dani z přidané hodnoty, neboť dospěl na základě výkladu právní úpravy a soudní judikatury přesvědčení, že rozhlasové poplatky, které mu náleží podle zákona č. 348/2005 Sb., o rozhlasových a televizních poplatcích, nejsou úplatou za jím poskytovanou službu v oblasti rozhlasového vysílání, neměly být proto zahrnuty do výpočtu koeficientu pro krácení nároku na odpočet DPH na vstupu. Správce daně vydal ve věci dodatečné platební výměry, kterými vyměřil změnu poslední známé daňové povinnosti žalobce ve výši 0 Kč. Dodatečné platební výměry žalobce napadl odvoláními, které byly žalovaným zamítnuty rozhodnutím ze dne 12. 5. 2011, č. j. 5876/11-1300-101206 (rozhodnutí I.) a rozhodnutím ze dne 26. 3. 2014, č. j. 7081/14/5000-14306-711377 (rozhodnutí II.).
4. Obě rozhodnutí žalobce napadl správní žalobu, o níž rozhodl Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 5. 12. 2017, č. j. 6Af 52/2011-124 tak, že rozhodnutí I. jako nezákonné zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. O žalobě, kterou bylo napadeno rozhodnutí II, rozhodl Městský soud v Praze finálně rozsudkem ze dne 22. 11. 2017, č. j. 3Af 20/2014-96, rozhodnutí jako nezákonné rovněž zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Městský soud takto postupoval s ohledem na závěry týkající se povahy rozhlasových poplatků vyslovené Soudním dvorem Evropské unie v rozsudku ze dne 22. 6. 2016, C-11/15.
5. Žalovaný následně rozhodl o podaných odvoláních žalobce proti dodatečným platebním výběrům shora uvedenými rozhodnutími o odvolání, jimiž stanovil daňovou povinnost žalobce zcela nově. Podle vlastní metody a na základě nových, v porovnání s dosud aplikovanými názory žalovaného diametrálně odlišných, závěrů týkajících se povahy činnosti žalobce a povahy úplaty inkasované žalobcem za zahraniční vysílání stanovil žalobci značný daňový nedoplatek a současně žalobci předepsal penále.
6. V podané žalobě žalobce vymezil čtyři žalobní námitky:

i) Povaha činnosti žalobce spočívající v provozování rozhlasového vysílání.

Jak žalobce uvedl, žalovaný vyšel z toho, že rozhlasové vysílání provozované žalobcem není ekonomickou činností, jak je tato pro účely zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále také jen „ZDPH“) definována v § 5 odst. 2, a to přesto, že činnost žalobce splňuje veškeré zde uvedené znaky a že ani sám žalovaný neuvedl, který ze zde uvedených znaků by splňovat neměla. Ačkoli žalobce provozuje pouze jediné nedělitelné rozhlasové vysílání žalovaný účelově, uměle a v rozporu se skutečností a příslušnou právní úpravou rozděluje rozhlasové vysílání provozované žalobcem na dvě různé, samostatné 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.

ii) Povaha úplaty za zahraniční vysílání.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

Žalovaný prosazuje názor, že úplata hrazená žalobci ministerstvem zahraničních věcí za vysílání do zahraničí není úplatou za rozhlasové vysílání. Žalobce trvá na tom, že tato úplata na rozdíl od rozhlasových poplatků vykazuje všechny atributy úplaty za poskytovanou službu.

iii) Způsob stanovení nároku žalobce na odpočet daně.

Žalovaný stanovil daňovou povinnost na základě poměru, který vykonstruoval v napadených rozhodnutích za účelem zkrácení nároku žalobce na odpočet daně. V rozporu s rozhodnutím Soudního dvora, podle kterého rozhlasové poplatky nejsou hodnotou, která by mohla vstupovat do výpočtu nároku žalobce na odpočet DPH, žalovaný stanovil tento poměr i na jejich základě. Žalobce namítl, že žalovaný není oprávněn vytvořenou metodu a kritéria stanovící odpočet DPH uplatnit, neboť tato lze stanovit výlučně zákonem. Dále namítl, že v napadených rozhodnutích se žalovaný nevypořádal s tím, proč měla být jím použitá metoda stanovení daňové povinnosti vhodnější než metoda, jejíž použití navrhoval žalobce.

iv) Uplatnění penále a úroku z prodlení.

Žalobce dále namítl, že žalovaný s doměrkem daně žalobci automaticky vyměřil též penále ve výši 20 % podle § 37b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Postupoval tak v rozporu s relevantní judikaturou, podle které povinnost uhradit penále z doměřené daně vzniká pouze tehdy, jestliže je daň doměřována na základě daňově relevantní skutkové okolnosti, která nebyla tvrzena v řádném daňovém přiznání či dodatečném daňovém přiznání. Žalobci byla daň doměřena na základě tvrzení předložených žalobcem v jeho daňových přiznáních. K doměření daně došlo výlučně na základě nepředvídatelné změny právního názoru žalovaného týkajícího se povahy činnosti žalobce. Sankce v podobě penále byla žalobci uložena, aniž by se dopustil jakéhokoliv protiprávního jednání.

7. Vedle toho žalobce dále namítl, nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, nedostatečné zjištění skutkového stavu, porušení zásady *in dubio mitius* a *in dubio pro liberate*.
8. Ad i) v první žalobní námitce žalobce konkrétně namítl, že činnost jím vykonávaná, spočívající v rozhlasovém vysílání, je ekonomickou činností, která splňuje všechny podmínky definované § 5 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalovaný založil napadené rozhodnutí na tom, že žalobce vykonává činnost spočívající v rozhlasovém vysílání financovanou rozhlasovými poplatky, a vedle toho vedlejší podnikatelskou činnost. Žalobce trval na tom, že žádnou činnost financovanou výlučně rozhlasovými poplatky nevykonává. Vykonává činnost spočívající v rozhlasovém vysílání, jehož nedílnou a neoddělitelnou součástí jsou pořady různého typu, zpravodajské, edukativních, zábavné, ale i reklamy a jiná obchodní sdělení. Činnost žalobce je vedle rozhlasových poplatků financovaná rovněž z úplat, které žalobce v souvislosti s touto činností inkasuje. Činnost žalobce spočívající v rozhlasovém vysílání je přitom jeho jedinou činností.
9. Tento závěr je nutné učinit i na základě klasifikace ekonomických činností stanovené Evropskou unií (NACE), která byla zavedena (viz předpis č. 244/2007 Sb., o zavedení klasifikace ekonomických činností) v rámci klasifikace byl žalobci přiřazen kód 60.10 rozhlasové vysílání, nikoliv více kódů pro více činností.
10. Činnost žalobce je vykonávána na zcela shodných principech jako činnost všech ostatních provozovatelů rozhlasového vysílání. Přesto žalovaný na činnost žalobce nahlíží z hlediska

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

daňových povinností žalobce zcela odlišným způsobem, což zakládá neodůvodněný a diskriminační přístup žalovaného k žalobci.

11. Ad ii) ve druhé žalobní námitce žalobce namítl, že to, zda je úplata za zahraniční vysílání hrazené žalobci na základě zákona či na základě smlouvy, není pro posouzení její povahy rozhodující. Podle praxe Soudního dvora je rozhodné, zda mezi poskytovatelem a příjemcem platby existuje právní, nikoliv smluvní vztah. Žalobce v řízení před žalovaným doložil smlouvu o zajištění a provozování rozhlasového vysílání Českého rozhlasu do zahraničí uzavřenou s ministerstvem zahraničních věcí dne 30. 3. 2000, ve znění dodatku č. 1 ze dne 5. 10. 2000, v rozhodné době žalobce zajišťoval vysílání do zahraničí na základě smlouvy. Tato smlouva v úvodním článku stanoví, že se žalobce uvedenou smlouvou zavazuje zajistit a provozovat vysílání do zahraničí v rozsahu a za podmínek určených ve smlouvě a objednatel se zavazuje poskytnout provozovateli za jeho činnost provádění této smlouvy úplatu. Nepochybně je tedy dána existence právního vztahu mezi poskytovatelem a příjemcem služby ve smyslu praxe soudního dvora, v jehož rámci dochází k výměně plnění, přičemž odměna hrazená poskytovateli představuje protihodnotu za poskytovanou službu.
12. Ad iii) ve třetí žalobní námitce a v rámci vyjádření učiněného při ústním jednání, žalobce namítl nezákonnost a nesprávnost metody aplikované žalovaným na odpočet daně v poměrné výši a namítl nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí v tomto směru.
13. Žalobce pro případ, že by měl být jeho nárok na odpočet DPH jen z toho důvodu, že je jeho činnost částečně financována z rozhlasových poplatků, krácen, navrhl postup podle zákona o dani z přidané hodnoty v aktuálním platném a účinném znění tj. ve znění novely č. 170/2017 Sb. a navrhl, aby byl příslušný poměr stanoven jako podíl hodnoty přijatých plnění určených k tvorbě, pořízení a zpřístupnění programového obsahu vysílaného na programu, v jehož rámci lze podle zvláštního právního předpisu uskutečňovat zdanitelná plnění, nebo na internetu, a hodnoty celkových přijatých plnění určených k tvorbě, pořízení a zpřístupnění programového obsahu vysílaného na všech programech nebo na internetu. Uvedenou metodu určení žalobce považuje pro stanovení jeho daňové povinnosti jako nevhodnější, neboť plně reflektuje, jak situaci provozovatelů rozhlasového vysílání obecně, tak specifika rozhlasového vysílání provozovaného žalobcem.
14. Žalovaný nicméně vyměřil daňovou povinnost žalobce na základě výnosů deklarovaných ve zprávě o činnosti žalobce. V napadeném rozhodnutí přitom neodůvodnil, z jakého důvodu metodu navrhovanou žalobcem pokládá za nevhodnou a proč upřednostňuje metodu výnosovou. Žalobce má za to, že postup žalovaného je v rozporu se závěry rozsudků soudního dvora ve věci C-437/06, *Securenta*. Metodou výpočtu poměrného odpočtu daně podle § 72 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty se nezabýval ani generální advokát ve svém stanovisku k věci žalobce předložené Soudnímu dvoru. Žalobce trval na tom, že stanovení poměru pro určení nároku žalobce na odpočet DPH na základě celkových výnosů za příslušný kalendářní rok je 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.
15. V podané žalobě žalobce trval na tom, že nestanoví-li zákon o dani z přidané hodnoty v rozhodném období způsob krácení nároku na odpočet DPH, tj. nestanovila-li Česká republika v rozhodné době pravidla pro stanovení nároku na odpočet daně, která by byla aplikovatelná na poměry žalobce (k tomu žalobce odkázal na judikaturu soudního dvora,

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

zejména rozsudky C-408/98, Abbey National, na nebo C-432/15, Odvolací finanční ředitelství ve. Pavlína Baštová, a též C-108/14 Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG v Finanzamt Nordenham and Finanzamt Hamburg-Mitte v Marenavé Schiffahrts AG) nelze než přiznat žalobci nárok na odpočet daně v plné výši, jak tento uplatnil v daňových přiznáních.

16. V rámci ústního vyjádření žalobce s ohledem na vývoj judikatury ve věci navrhl, aby soud napadené rozhodnutí zrušil též pro nepřezkoumatelnost, týkající se této žalobní námitky, s tím, že žalovaný se s návrhem žalobce na použití jím navrhované metody vypořádal pouze tak, že by se jednalo o nepřípustnou retroaktivitu, neboť výpočet daně z přidané hodnoty, byl nově upraven zákonem účinným až po rozhodném zdaňovacím období. Žalobce má za to, že v daném případě o retroaktivitu nejde, a použití jím navrhované metody není vyloučeno ani pro období v nyní posuzované věci.
17. Ad iv) Pokud jde o uložení penále a úroku z prodlení, žalobce argumentoval tím, že daň mu byla doměřena na základě skutkových tvrzení v jeho daňových přiznáních, která pokládal za správná, a která se nakonec jako správné osvědčila. Bylo primárně na České republice, aby určila metodu výpočtu daňové povinnosti žalobce. Konkrétní metodu a na jejím základě poměr, který byl použit na stanovení výše daňové povinnosti žalobce, určil nakonec sám žalovaný, a to až ve druhém odvolacím řízení. Byla to tedy Česká republika, potažmo žalovaný, kdo v rozhodné době nestanovili metodu nezbytnou k tomu, aby žalobce mohl správně vyčíslit svou daňovou povinnost ve svých daňových přiznáních. Za toto jejich pochybení nemůže být žalobce trestán.
18. V písemném vyjádření žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.
19. K žalobním námitkám pak předně uvedl, že je zavázán právním názorem vyjádřeným v předmětných rozsudcích Městského soudu v Praze, na základě kterých byla původní rozhodnutí žalovaného zrušena a věc vrácena k dalšímu řízení a ve kterých je jasně uvedeno (s odkazem na judikaturu NSS), že žalobce nemůže mít plný nárok na odpočet daně, dále odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí.
20. K první žalobní námitce žalovaný poukázal na rozsudek SDEU ze dne 22. 6. 2016 ve věci C-11/15 týkající se řízení o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU (podané rozhodnutím NSS ze dne 18. 12. 2014), s tím, že „jednotný základ daně musí být vykládán v tom smyslu, že taková činnost veřejnoprávního vysílání, o jakou jde ve věci v původním řízení, která je financována prostřednictvím povinného poplatku placeného na základě zákona vlastníky či držiteli rozhlasového přijímače a provozována vysílací společností zřízenou zákonem, není poskytováním služeb „za protiplnění“ ve smyslu tohoto ustanovení, a nespadá tedy do působnosti uvedené směrnice.“
21. Dále žalovaný konstatoval, že kromě povahy rozhlasových poplatků, je třeba se rovněž zabývat samotným nárokem žalobce na odpočet daně z přidané hodnoty, odkázal k tomu na stanovisko generálního advokáta SDEU M. Szpunar ze dne 17. 3. 2016, podle něhož 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“.
22. Podle závěru žalovaného žalobce sice je osobou povinnou k dani ve smyslu § 5 ZDPH a vykonává ekonomickou činnost, za tu však lze považovat jen a pouze činnost

podnikatelskou, nikoliv poskytování služeb v oblasti veřejnoprávního rozhlasového vysílání.

23. Pokud jde o druhou žalobní námitku, žalovaný s argumenty žalobce v zásadě souhlasil. Povinnost platit za rozhlasové vysílání vyplývá Ministerstvu zahraničních věcí přímo ze zákona o Českém rozhlasu 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. 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 Českém rozhlasu). Vzhledem k tomu, že žalobce v souvislosti s touto činností nezískává žádnou úplatu, jedná se o činnost, která není ekonomickou činností ve smyslu ZDPH, z přijatých plnění souvisejících s touto činností žalobci tedy nevzniká nárok na odpočet daně.
24. Co se týče třetí žalobní námitky, žalovaný, s odkazem na odůvodnění napadených rozhodnutí, uvedl, 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 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 Českém rozhlasu, 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. Proto žalobci může vzniknout nárok na odpočet daně pouze u plnění, jež jsou použita pro účely vykonávání ekonomické činnosti. 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.
25. Co se týče čtvrté žalobní námitky, konstatoval žalovaný, že rozhodnutí správce daně, kterým je daňovému subjektu stanovena povinnost hradit penále, je deklaratorním rozhodnutím, kterým se daňovému subjektu sděluje předpis penále, když povinnost platit penále vzniká přímo ze zákona a nikoli až na základě vydaného pravomocného rozhodnutí. [50] Tato sankce je 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.
26. Pokud jde o namítaná procesní pochybení, žalovaný uvedl, že odůvodnění napadených rozhodnutí splňují veškeré požadavky uvedené v § 102 odst. 3 a 4 daňového řádu, ve shodě s požadavky kladenými na přezkoumatelnost správních rozhodnutí vyjádřenými v judikatuře správních soudů, použití uvedených zásad je na místě tehdy, stojí-li proti sobě srovnatelně přesvědčivé výkladové alternativy aplikovaného právního předpisu, což v daném případě dáno není.
27. Žalobce v písemné replice k vyjádření žalovaného setrval na své argumentaci.

III. Posouzení žaloby

28. Městský soud v Praze ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí. Jiné vady, k nimž by byl povinen přihlídnout z moci úřední, soud neshledal a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
29. Mezi účastníky nebylo sporu o skutkovém stavu.
30. Městský soud vyšel proto ze zjištění, že žalobce podal dne 26. 11. 2010 dodatečná daňová přiznání k dani z přidané hodnoty (dále také „DPH“) za zdaňovací období měsíců ledna až prosince roku 2009. V těchto dodatečných daňových přiznáních žalobce snížil původně vykázaná uskutečněná plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně o hodnotu rozhlasových poplatků a provedl opravu vypořádání odpočtu daně dle § 76 odst. 10 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro předmětná zdaňovací období (dále jen „ZDPH“), čímž došlo ke změně daňových povinností v celkové částce - 106.285.195,- Kč.
31. Správce daně následně zahájil za výše uvedená zdaňovací období vytykácí řízení dle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“), neboť měl o žalobcem vykázaných údajích pochybnosti.
32. Po shromáždění a vyhodnocení důkazních prostředků dospěl 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 ZDPH. Z těchto důvodů správce daně doměřovací řízení uzavřel vydáním dodatečných platebních výměrů, v nichž žalobci dodatečně nárokováný odpočet daně nepřiznal a změnu daňových povinností vyčíslil v částce 0 Kč.
33. Proti předmětným dodatečným platebním výměrům podal žalobce u správce daně odvolání, které bylo rozhodnutím Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „rozhodnutí FŘ“) zamítnuto. Proti tomuto výsledku odvolacího řízení podal žalobce k Městskému soudu v Praze žalobu, který napadené Rozhodnutí FŘ rozsudkem ze dne 5. 12. 2017, sp. zn. 6 Af 52/2011, zrušil.
34. Žalovaný jako odvolací orgán následně na základě rozsudku SDEU C-11/15 ze dne 22. 6. 2016 ve věci Český rozhlas přistoupil k doplnění odvolacího řízení. S obsahem a vyhodnocením důkazních prostředků provedených v rámci odvolacího řízení a se změnou právního názoru byl žalobce dne 17. 9. 2018 seznámen písemností č. j. 41361/18/5300-22444-711887. Následně žalovaný s ohledem na uvedenou judikaturu SDEU rozhodl rozhodnutím o odvolání 1 až 12 tak, že změnil odvoláními napadené dodatečné platební výměry.
35. Ve dnech 25. 1. 2013, 25. 2. 2013, 25. 3. 2013 a 2. 4. 2013 podal žalobce dodatečná daňová přiznání k DPH za zdaňovací období měsíců ledna až prosince roku 2010. V těchto dodatečných daňových přiznáních žalobce snížil původně vykázaná uskutečňovaná plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně o hodnotu rozhlasových poplatků a provedl opravu vypořádání odpočtu daně dle § 76 odst. 10 ZDPH, čímž došlo ke změně daňových povinností v celkové částce -92 511 548 Kč.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

36. Správce daně následně zahájil za předmětná zdaňovací období postupy k odstranění pochybností dle § 89 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), neboť měl o žalobcem vykázaných údajích pochybnosti.
37. Po shromáždění a vyhodnocení důkazních prostředků dospěl 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 ZDPH. Z těchto důvodů správce daně doměřovací řízení uzavřel vydáním dodatečných platebních výměrů, v nichž žalobci dodatečně nárokovány odpočet daně nepřiznal a změnu daňových povinností vyčíslil v částce 0 Kč.
38. Proti předmětným dodatečným platebním výměrům podal žalobce dne 24. 7. 2013 odvolání, které bylo rozhodnutím žalovaného č. j. 7081/14/5000-14306-711377 ze dne 26. 4. 2013 zamítnuto. Proti tomuto výsledku odvolacího řízení brojil žalobce žalobou k Městskému soudu v Praze, který rozsudkem ze dne 9. 11. 2016, sp. zn. 3 Af 20/2014 zrušil jak napadené Rozhodnutí OFŘ, tak dodatečné platební výměry. Na základě podané kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 2. 3. 2017, sp. zn. 1 Afs 322/2016, rozsudek Městského soudu zrušil a vrátil věc k dalšímu řízení. Městský soud v Praze následně dne 22. 11. 2017 rozsudkem sp. zn. 3 Af 20/2014 zrušil Rozhodnutí OFŘ a vrátil věc odvolacímu orgánu k dalšímu řízení.
39. Žalovaný následně přistoupil k doplnění odvolacího řízení. S obsahem a vyhodnocením důkazních prostředků provedených v rámci odvolacího řízení a se změnou právního názoru byl žalobce dne 17. 9. 2018 seznámen písemností č. j. 41362/18/5300- 22444-711887. Následně žalovaný rozhodl rozhodnutím o odvolání 13 až 24 tak, že změnil odvoláními napadené dodatečné platební výměry.
40. O žalobních námitkách uvážil Městský soud v Praze takto:

Ad i)

41. 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. V recentním rozhodnutí zdejšího soudu ze dne 2. 3. 2022, č. j. 8Af 13/2019-190, je pak uvedena argumentace, s níž se osmý senát zcela ztotožňuje. Městský soud proto předesílá, 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.
42. 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.

43. 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.
44. 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.
45. 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.
46. 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 univerzality DPH.“* Dále k tomu (v bodu 52.) doplnil, že by bylo *„nelogické přiznat nárok na odpočet v případě činností, které nejsou předmětem daně proto, že nejsou uskutečňovány za protiplnění, a nárok na odpočet nepřiznat u stejných činností, pokud by předmětem daně byly.“*
47. 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*

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

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.“

48. 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. Opírá se o tato konstatování, považoval městský soud za nezbytné znovu uvést, jak je pro účely DPH chápán pojem „ekonomická“ činnost.
49. 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.
50. 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.
51. 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.
52. 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 plátce nárok na odpočet daně. Pojem „ekonomická činnost“ pro účely nároku na odpočet DPH a stanovení jeho výše u žalobce tak dle názoru 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“).
53. 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.*

54. 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.*
55. 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.*
56. 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.*
57. 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.*
58. 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.
59. 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.

60. 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.
61. 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.
62. 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.

Ad ii)

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

64. 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.
65. 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 upozaďuje, 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 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.

66. 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.
67. V tomto ohledu tedy městský soud dospěl k obdobným závěrům jako již v rozsudku ze dne 2. 3. 2022, č. j. 8Af 13/2019 – 190, jako též 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.

Ad iii)

68. Městský soud se dále 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.
69. 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

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.

70. 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 první řadě na něm, aby v případě, kdy toto plnění není použito výlučně v rámci jeho ekonomické činnosti, stanovil, v jakém poměru bylo konkrétní přijaté plnění použito ve vztahu k jeho ekonomické a neekonomické činnosti, s tím, že správce daně je 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).
71. 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 první 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).
72. 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.

73. 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.
74. Městský soud nicméně musí do jisté míry námitce žalobce přisvědčit.
75. Podle § 75 odst. 1 zákona o DPH ve znění zákona č. 170/2017 Sb., *použije-li plátce přijaté zdanitelné plnění v rámci své ekonomické činnosti jak pro účely činností, které jsou předmětem daně, tak pro účely činností, které předmětem daně nejsou, má nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití pro činnosti, které jsou předmětem daně. Pro určení rozsahu použití se použije ekonomicky zdůvodnitelné kritérium. Pro plátce uvedené v § 5 odst. 5 se rozsah použití pro činnosti, které jsou předmětem daně, stanoví jako podíl hodnoty přijatých plnění určených k tvorbě, pořízení a zpřístupnění programového obsahu vysílaného na programu, v jehož rámci lze podle zvláštního právního předpisu uskutečňovat zdanitelná plnění, nebo na internetu, a hodnoty celkových přijatých plnění určených k tvorbě, pořízení a zpřístupnění programového obsahu vysílaného na všech programech nebo na internetu.*
76. Žalovaný se s možností použít uvedenou metodu věcně nevypořádal a tím zatížil napadené rozhodnutí dílčí nepřezkoumatelností. Je při tom zjevné, že jde zjevně o výpočet vyhovující představám zákonodárce o řádném vyměření daně.
77. Skutečnost, že v rozhodné době právní úprava neobsahovala metodu určenou ke stanovení daňové povinnosti žalobce, není překážkou k použití žalobcem navrhované příjmové metody. Právo vždy obsahuje tzv. bílá místa, s nimiž si musí státní úředník poradit. Ústavním i Nejvyšším správním soudem aprobovaným způsobem je využití analogie.
78. Použití příjmové metody, tak jak ji stanoví citované zákonné ustanovení i na předchozí období nepředstavuje nepřipustnou retroaktivitu (zpětnou účinnost) zákona ale šlo by o „analogii legis“ kdy se na skutkovou podstatu zákonem neřešenou aplikuje právní norma, která je obdobná (analogická) a se skutkovou podstatou co nejpodobnější.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

79. Žalovaný takovou úvahu neprovedl a nevysvětlil v napadených rozhodnutích, proč by takový postup nebyl možný, z uvedeného důvodu nemohou napadená rozhodnutí v uvedené části obstát.

Ad iv.)

80. Nakonec se městský soud zabýval námitkou nezákonnosti uloženého penále.
81. 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.
82. 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 zaplácena.
83. 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.
84. 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).
85. 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 nárokovaný odpočet DPH).
86. 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.

87. 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.
88. 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

89. 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.
90. 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 72 000 Kč (24 x 3000 Kč) za žalobu proti 24 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 2 856 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, 88 456 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 nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

Praha dne 11. května 2022

JUDr. Slavomír Novák v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.