



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty a soudkyň Kateřiny Štěpánové a Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **Česká televize**, Na Hřebenech II 1132/4, Praha 4, zastoupené JUDr. Pavlem Dejlem, Ph.D., LL.M., advokátem, Jungmannova 745/24, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 29. 10. 2018, čj. 47886/18/5300-22444-711887, čj. 47887/18/5300-22444-711887, čj. 47891/18/5300-22444-711887, čj. 47892/18/5300-22444-711887, čj. 47893/18/5300-22444-711887 a čj. 47895/18/5300-22444-711887 a ze dne 19. 12. 2018, čj. 56075/18/5300-22444-711887, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 17. 1. 2022, čj. 9 Af 47/2018-149,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 17. 1. 2022, čj. 9 Af 47/2018 - 149, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

[1] V této věci se posuzuje, zda městský soud správně dovedl nepřezkoumatelnost rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství, jimiž žalobkyni snížilo nárok na odpočet DPH. Při výpočtu totiž postupovalo tzv. *výnosovou metodou*, aniž vyhodnotilo možnost použít žalobkyní navrhaný způsob výpočtu tzv. *metodou ekonomicky zdůvodnitelného kritéria*. Městský soud též shledal nedostatečně odůvodněným rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství o stanovení penále.

1. Popis věci

[2] Žalobkyně podala dodatečná daňová přiznání k DPH za zdaňovací období července až prosince 2011, v nichž snížila hodnotu osvobozených plnění bez nároku na odpočet daně

a poslední známou daňovou povinnost v souhrnu o částku bezmála 241 milionů Kč. Měla za to, že televizní poplatky nejsou úplatou za službu televizního vysílání, a neměly by tak být zahrnuty do výpočtu koeficientu pro krácení/snížení nároku na odpočet daně na vstupu.

[3] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (*správce daně*) s žalobkyní nesouhlasil a dodatečnými platebními výměry žalobkyni vyměřil změnu poslední známé daňové povinnosti ve výši 0 Kč za dotčená zdaňovací období. Dovodil, že televizní poplatky lze považovat za úplatu, proti které žalobkyně poskytuje veřejnou službu v oblasti televizního vysílání. Ta tak není poskytována bezúplatně. Částka televizních poplatků je osvobozená od daně. Vyloučením televizních poplatků z plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet došlo ke zkreslení koeficientu pro stanovení výše nároku na odpočet daně. Žalobkyní navrhovaná oprava výše nároku na odpočet DPH za dotčená zdaňovací období byla neoprávněná.

[4] Žalovaný (Odvolací finanční ředitelství – *OFŘ*) odvolání žalobkyně svým (prvním) rozhodnutím ze dne 7. 10. 2015 zamítl a platební výměry potvrdil.

[5] Jeho rozhodnutí zrušil Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 22. 11. 2017, čj. 3 Af 57/2015 - 81. Vyšel z rozsudku Soudního dvora EU (*SD EU*) ze dne 22. 6. 2016, C-11/15, ve věci Českého rozhlasu, který řešil povahu rozhlasových poplatků, a na něj navazujícího rozsudku NSS ze dne 30. 8. 2016, čj. 5 Afs 124/2014 - 178. Podle citované judikatury poplatky za rozhlasové/televizní vysílání nejsou předmětem DPH; žalobkyni tak nemůže vzniknout nárok na odpočet DPH v celé výši, ale pouze v poměru, který odpovídá rozsahu použití plnění v rámci ekonomické činnosti.

[6] V novém řízení žalovaný seznámil žalobkyni dne 2. 10. 2018 (*Seznámení*) se změnou právního názoru a upozornil ji, že má nárok na odpočet pouze v poměrné výši (dle rozsahu použití plnění v rámci ekonomické činnosti). Příslušná výše odpočtu daně se určí v souladu s § 75 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro daná zdaňovací období (*ZDPH*), pomocí poměrného koeficientu. Ten se pak vypočte jako podíl ekonomické činnosti žalobkyně na její celkové činnosti. Je proto třeba stanovit výši žalobkyní přijatých zdanitelných plnění, která byla použita jak pro ekonomickou činnost, tak pro činnost, která není předmětem daně (smíšená/neekonomická činnost). Žalovaný v Seznámení též uvědomil žalobkyni, že při výpočtu bude vycházet z údajů žalobkyně uvedených v řádných daňových přiznáních (žalobkyně si dodatečně uplatnila nárok na odpočet daně u přijatých plnění, která souvisí s činností neekonomickou¹) a využije žalobkyní deklarované výnosy (tzv. výnosová metoda) podle Výroční zprávy o hospodaření za rok 2011 (Výroční zpráva), v níž jsou procentuálně rozčleněny jednotlivé zdroje financování². Žalovaný uzná nárok na 12 % (po zaokrouhlení) z celkového nároku na odpočet daně z přijatých smíšených plnění: nárok na odpočet daně bude takto krácen.

¹ Žalobkyně si dodatečně uplatnila nárok na odpočet daně u přijatých plnění, která souvisí s činností vykonávanou bez úplaty; v dodatečných daňových přiznáních navyšovala celkovou hodnotu přijatých zdanitelných plnění s nárokem na odpočet daně o plnění, která souvisí pouze s neekonomickou činností, tudíž není předmětem daně, a proto nemá u těchto plnění nárok na odpočet daně, jelikož je v takovém případě konečným spotřebitelem.

² Žalobkyně ve výroční zprávě sama mj. stanovila, že pouze 11,7 % z jejích celkových výnosů tvoří výnosy z podnikatelské činnosti.

pokračování

[7] Žalovaný v Seznámení **vyzval žalobkyni k prokázání rozsahu** použití přijatých zdanitelných plnění k uskutečňování ekonomické činnosti a **výše** osvobozených plnění bez nároku na odpočet daně. Žalobkyni poučil, že pokud nedoloží průkaznou metodu stanovení výše nároku na odpočet daně (dle § 75 a 76 ZDPH), bude postupovat v souladu se závěry vyjádřenými v Seznámení; tj. vycházet z Výroční zprávy a řádných daňových přiznání k DPH za dotčené zdaňovací období.

[8] K Seznámení podala žalobkyně dne 17. 10. 2018 vyjádření (*Vyjádření*). Byť nesouhlasila s odpočtem daně pouze v částečné výši (setrvala na názoru, že veřejná služba je co do své povahy ekonomickou činností, a proto je oprávněna uplatnit plný nárok na odpočet daně), vyjádřila se i k rozsahu svého nároku na odpočet: způsob výpočtu nalezla v novele ZDPH č. 170/2017 Sb., tedy v metodě, která byla s účinností od 1. 7. 2017 zákonodárcem vtělena do ZDPH (tzv. metoda ekonomicky zdůvodnitelného kritéria³) s tím, že novela vyplňuje právní mezeru a bylo nutné k ní přihlídnout. Žalobkyně předestřela modelové situace. Pro účely určení poměru pro krácení nároku na odpočet DPH u nákladů, které souvisí se všemi programy České televize, je dle žalobkyně nejhodnější vycházet v prvním kroku z poměru mezi počtem programů, na nichž je vysílán komerční obsah, a celkovým počtem všech programů provozovaných Českou televizí (4:7). Ve druhém kroku je pak potřeba tento poměr objektivizovat a každému jednotlivému programu přisoudit váhu dle výše nákladů vynaložených na daný program.

[9] Žalovaný v napadených rozhodnutích změnil platební výměry správce daně (změnil způsob výpočtu nároku odpočtu) a žalobkyni odpočet daně snížil/krátil. Fakticky tedy neuznal požadavek na vyplacení nárokovaných nadměrných odpočtů na DPH. Shodně se Seznámením pojednal o povaze televizních poplatků: ta již není nadále sporná, a žalobkyně tak nemůže nárokovat odpočet daně v plné výši, nýbrž jen ve výši poměrné dle § 75 ZDPH. V souladu se Seznámením určil výši odpočtu poměrným koeficientem, který vypočetl jako podíl ekonomické činnosti žalobkyně na její celkové činnosti. Aplikoval tzv. výnosovou metodu (poměr použití smíšených plnění v rámci ekonomické činnosti na základě poměru výnosů z podnikatelské činnosti za rok 2011 a celkových výnosů žalobkyně za daný rok) a opřel se o Výroční zprávu. Žalovaný také zvažoval určení poměrného koeficientu dle vysílacího času, avšak shledal, že tento způsob není zcela spolehlivý. Nepřistoupil na žalobkyní navrhovaný postup při stanovení poměrového koeficientu dle Vyjádření, neboť vychází z právní úpravy, která nebyla účinná pro šetřená zdaňovací období. Odkazem na judikaturu NSS k rozsahu nároku zopakoval, že pro účely DPH je třeba vyčíslit celkovou činnost žalobkyně, aby bylo možné stanovit podíl ekonomické činnosti na její celkové činnosti vzhledem k tomu, že žalobkyně používala

³ Novelizované znění § 75 odst. 1 ZDPH účinné od 1. 7. 2017 zní takto: 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.

přijatá plnění jak v rámci své ekonomické činnosti, tak v rámci činnosti, která není předmětem DPH. Též jí předepsal penále za zdaňovací období prosince 2011.

[10] Žalobkyně podala proti rozhodnutím žalovaného žalobu, v níž nadále obsáhle namítala nesprávné hodnocení povahy své činnosti. Pro případ, že by mohl být její nárok na odpočet daně snížen, vyjádřila se i k rozsahu takového „krácení“. Za jediné akceptovatelné řešení považovala metodu zohledněnou novelou ZDPH č. 170/2017 Sb. Dle žalobkyně se žalovaný nevypořádal s její argumentací ohledně vhodnosti a použitelnosti této metody. Žalovaným vytvořený poměr je pro správné stanovení daňové povinnosti žalobkyně nevhodný. Dále namítala, že jí nemělo být stanoveno penále daně za období prosince 2011.

[11] Městský soud zrušil napadená rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Konstatoval, že otázka povahy poplatků přijímaných provozovateli rozhlasového a televizního vysílání již byla vyřešena: hodnota zdanitelného plnění v rozsahu veřejnoprávního vysílání není dána výší televizních poplatků. K rozsahu nároku žalobkyně na odpočet daně shledal důvod ke zrušení napadených rozhodnutí z důvodu nedostatečného prověření a odůvodnění, zda není možné alternativně využít způsob zdanění žalobkyně na základě metody, kterou pro účely provozovatelů rozhlasového a televizního vysílání stanovil ZDPH platný v době rozhodování žalovaného. Žalovaný neposoudil návrh žalobkyně na využití metody dle zákona a neověřil, zda a jak by tato metoda spolehlivěji odrážela skutečné poměry žalobkyně oproti poměrům dle výnosové metody. Městský soud též vyjádřil výhrady k výroku žalovaného o stanovení penále v rozhodnutí za zdaňovací období prosinec 2011. Žalovaný výrok o vyměření penále, kromě odkazu na zákonné ustanovení, nijak neodůvodnil.

2. Kasační řízení

[12] Žalovaný (*stěžovatel*) napadl rozsudek městského soudu kasační stížností.

[13] Požadavek městského soudu stran využití žalobkyní navrhované metody představuje nepřípustný požadavek na retroaktivní aplikaci novely zákona č. 170/2017 Sb. Požadavek žalobkyně uplatněný ve Vyjádření stěžovatel vypořádal. Je nutno vycházet z hmotněprávní úpravy účinné pro šetřená zdaňovací období. Na zdaňovací období roku 2011 nebylo možno aplikovat budoucí změny ZDPH účinné od 1. 7. 2017.

[14] Poukázal na judikaturu NSS, která v obdobných věcech úvahy finančních orgánů ohledně užití metody navrhované žalobkyní shledala dostačující. Daň byla v souzené věci stanovena dokazováním, žalobkyně neposkytla ani přes výzvu dostatečnou součinnost, a proto stěžovatel vyšel z dostupných údajů (tj. Výroční zprávy a řádných daňových přiznání). Žalobkyní navrhovanou metodu nemohl stěžovatel zohledňovat ani jako vodítko, neboť z důvodové zprávy k další novele ZDPH (č. 80/2019 Sb.) vyplývá, že novela č. 170/2017 Sb. byla rozporná s právem EU.

[15] Stěžovatel nesouhlasí ani s požadavkem městského soudu na bližší odůvodnění uloženého penále. Má je za souladné s judikaturou NSS. Ve věci byly naplněny podmínky

pokračování

§ 251 odst. 1 daňového řádu, stěžovatel neměl prostor pro jakékoli správní uvážení ohledně uložení této sankce.

[16] Žalobkyně, shodně s městským soudem, považuje odůvodnění napadeného rozhodnutí co do aplikace jí navržené metody výpočtu nároku na odpočet za vágní. Stěžovatel se nezabýval samotnou podstatou navržené metody. Nesouhlasí s tím, že by se domáhala retroaktivní aplikace zákona, pouze navrhl způsob stanovení poměru použití přijatých plnění pro ekonomickou a neekonomickou činnost. Polemizuje i s tím, že by metoda vtělená do ZDPH novelou č. 170/2017 Sb. byla neslučitelná s unijní úpravou. Je naopak od 1. 7. 2017 dosud vůči žalobkyni používána.

[17] Žalobkyně rovněž (obsáhle) souhlasí s městským soudem v tom, že stanovení penále za období prosince 2011 nebylo dostatečně odůvodněné.

[18] V doplnění kasační stížnosti stěžovatel poukázal na rozsudek NSS z 22. 4. 2022, čj. 2 Afs 170/2019 - 47, který ve skutkově i právně totožné věci téhož účastníka potvrzuje jeho závěry. S tím nesouhlasí žalobkyně. Citovaný rozsudek má za skutkově odlišný a nepřiléhavý.

3. Právní hodnocení

[19] **Kasační stížnost je důvodná.**

[20] Stěžejní je vyhodnotit, zda stěžovatel v napadených rozhodnutích dostatečně vypořádal návrh žalobkyně na aplikaci alternativní metody výpočtu poměrného koeficientu pro určení nároku odpočtu daně. S tím bytostně souvisí i to, zda mu žalobkyně k takovému vypořádání poskytla (ve Vyjádření) dostatečný podklad; jinými slovy, zda vyhověla jeho výzvě (v Seznámení) a naplnila její obsah.

[21] Úvodem NSS konstatuje, že se pro nadbytečnost nebude vyjadřovat k samotné povaze činnosti žalobkyně. Ta již byla dostatečně v judikatuře uchopena a vyjasněna⁴.

[22] Odůvodnění rozsudku městského soudu již ustálené závěry v tomto směru reflektuje. Co do posouzení povahy činnosti žalobkyně tak městskému soudu není co vytknout; řádně a přezkoumatelně vypořádal žalobní námitky.

3. 1 K rozsahu nároku na odpočet daně a přezkoumatelnosti odůvodnění (ne)použití alternativní metody

[23] NSS se proto věnoval přezkoumatelnosti odůvodnění stěžovatele co do (ne)vypořádání, resp. (ne)použití, alternativní metody stanovení nároku na odpočet daně navržené žalobkyní.

⁴ Viz rozsudek SD EU ze dne 22. 6. 2019 ve věci C-11/15, *Český rozhlas* a navazující rozsudek NSS ze dne 30. 8. 2016, čj. 5 Afs 124/2014-178. Stejně se k této otázce vyjádřil generální advokát Szpunar ve zmíněné věci *Český rozhlas* C-11/15. Dále např. rozsudky NSS ze dne 26. 11. 2021, čj. 4 Afs 130/2021-59, ze dne 22. 4. 2022, 2 Afs 170/2019-49, či ze dne 25. 2. 2022, čj. 2 Afs 160/2021-58.

[24] K tomu stručně předešle (též již judikaturně ustálené) závěry k otázce snížení⁵ nároku na odpočet daně (podle § 72 odst. 5 zákona o DPH v rozhodném znění). Výkladem ustanovení upravujících odpočet DPH v poměrné výši se opakovaně zabýval SD EU i NSS. Soudy dovodily, že právní úprava nároku na odpočet daně pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití přijatých plnění pro ekonomickou činnost plátce je v souladu s unijním právem⁶. Z citované judikatury vyplývá, že obtížné vymezení přesného poměru, v jakém je konkrétní plnění přijaté na vstupu využito v rámci té které činnosti, nemůže mít za následek nárok na plný odpočet DPH zaplacené na vstupu (nastala by situace, kdy by zdanitelná plnění na vstupu v podstatě nebyla vůbec zdaněna).

[25] NSS⁷ též odmítl argumentaci, dle níž by nebylo možno snížit nárok na odpočet vzhledem k tomu, že ZDPH v rozhodném období nestanovil mechanismus pro snížení/krácení nároku na odpočet DPH. Nárok na odpočet DPH žalobkyni v plném rozsahu nikdy nevznikl, neboť dle § 72 odst. 5 ZDPH 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 ovšem nelze považovat poskytování služby veřejnoprávního vysílání v rozsahu financovaném televizními/rozhlasovými poplatky). Judikatura rovněž uzavřela, že o nároku na odpočet daně lze v posuzovaných případech uvažovat pouze za předpokladu, že daňový subjekt prokáže, že pořízená (přijatá) plnění byla alespoň částečně využita v rámci jiných jeho činností podléhajících DPH. Pouze ve vztahu k takovým činnostem vzniká nárok na odpočet DPH u přijatých plnění na vstupu, a to v rozsahu, v jakém byla k tomuto účelu skutečně použita.

[26] K samotnému způsobu snížení nároku na odpočet DPH je možno shodně s judikaturou SD EU⁸ zdůraznit, že „*při absenci zvláštních pravidel výslovně stanovených v použitelné daňové úpravě, která by se týkala kritérií a metod rozdělení DPH zaplacené na vstupu mezi ekonomické a neekonomické činnosti, může osoba povinná k dani obdržet od příslušných vnitrostátních daňových orgánů individuální daňové rozhodnutí, v němž se analyzuje její specifická situace a sdělí se jí, jak správně postupovat podle zákona. Kromě toho (...) si může osoba povinná k dani zvolit vhodnou metodu pro účely provedení takového rozdělení. (...)*“⁹. Jinými slovy, absence pravidel rozdělení DPH zaplacené na vstupu mezi ekonomické a neekonomické činnosti nebrání osobě povinné k dani, aby si určila výši odpočitatelné DPH.

[27] Uplatnila-li tedy žalobkyně nárok na odpočet DPH, bylo v první řadě na ní, aby v případě, kdy toto plnění nebylo použito výlučně v rámci její ekonomické činnosti, stanovila, v jakém poměru bylo konkrétní přijaté plnění použito ve vztahu k její ekonomické a neekonomické činnosti. Správce daně byl přitom oprávněn zvolený výpočet korigovat tak, aby skutečně poměru mezi ekonomickými a neekonomickými činnostmi

⁵ Snížení bývá označováno v některých rozhodnutích jako „krácení“, ač ve skutečnosti ke krácení odpočtu DPH může docházet v případech podle § 72 odst. 4 zákona o DPH, o jehož aplikaci se v nynější věci nejedná.

⁶ Rozsudek NSS ze dne 30. 8. 2016, čj. 5 Afs 124/2014 - 178, č. 3506/2017 Sb. NSS (v němž vystupovaly totožné strany sporu jako v nyní posuzované věci) a tam citované odkazy na judikaturu SD EU, zejména jeho rozsudky ze dne 13. 3. 2008, *Securenta*, C-437/06, ze dne 12. 2. 2009, *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie*, C-515/07, ze dne 6. 9. 2012, *Portugal Telecom*, C-496/11.

⁷ Viz již zmíněný rozsudek ze dne 30. 8. 2016, čj. 5 Afs 124/2014–178.

⁸ Rozsudek ze dne 8. 5. 2019 ve věci C-566/17, *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach*.

pokračování

daňového subjektu ve vztahu ke konkrétnímu přijatému plnění co nejvíce odpovídal (zvolená metoda se mohla u jednotlivých přijatých plnění lišit)⁹.

[28] Bylo jednoznačně povinností žalobkyně jakožto daňového subjektu, který uplatňuje nárok na odpočet daně, prokázat splnění zákonných podmínek. Prokazování nároku na odpočet DPH je prvotně záležitostí dokladovou. Primárně bylo na žalobkyni, aby v případě, kdy plnění nepoužila výlučně v rámci své ekonomické činnosti, stanovila, v jakém poměru je použila ve vztahu ke své ekonomické a neekonomické činnosti. Metody výpočtu byly na jejím uvážení; správce daně pak byl oprávněn zvolený výpočet upravit¹⁰.

[29] V rozhodné době ZDPH neobsahoval konkrétní metodu snížení odpočtu v případě, je-li přijaté plnění na vstupu použito jak pro ekonomické, tak i jiné činnosti. **Bylo tedy primárně na žalobkyni, aby tuto metodu stanovila, poměrně odpočet daně z přidané hodnoty snížila, určila výši odpočitatelné DPH, přičemž její výpočet mohl být daňovými orgány posléze korigován** (viz přiměřeně opakovaně citovaný rozsudek č. j. 5 Afs 124/2014 - 178, str. 12, šestý odstavec). Žalobkyně měla tvrdit a prokázat, v jakém poměru bylo to které přijaté plnění použito v rámci ekonomické činnosti a v jakém poměru k činnosti jiné. Správce daně byl přitom oprávněn uvedený výpočet změnit, aby co nejvíce odpovídal skutečnému poměru mezi ekonomickými a neekonomickými činnostmi žalobkyně.

[30] NSS konstatuje, že již opakovaně rozhodoval ve věcech obdobného skutkového stavu, tedy o výpočtu poměrného nároku podle výnosové metody za pomoci Výroční zprávy. Opakovaně dovodil, že tato metoda bude vždy přiléhavá a použitelná v obdobných situacích sporu o výpočet nároku na odpočet daně u provozovatelů veřejnoprávního vysílání, pokud jeho provozovatelé neprokáží jinou možnost stanovení poměrného koeficientu pro účely spolehlivého výpočtu nároku na odpočet daně¹¹. NSS shledal, že žalovaný správně přistoupil k užití výnosové metody (resp. že ji i náležitě odůvodnil), přičemž reakci plátce daně na výzvy finančních orgánů nepokládal co do specifikace jiné metody, konkrétně odkazem na novelu ZDPH č. 170/2017 Sb., za dostatečnou, resp. její aplikaci považoval za nepřípustně retroaktivní.

[31] I v nynější věci stěžovatel rozhodoval o změně daňové povinnosti žalobkyně až v odvolacím řízení. Seznámením uvědomil žalobkyni o změně právního názoru a nově zjištěných skutečnostech, na které žalobkyně reagovala ve Vyjádření, a to odkazem na zmiňovanou novelu ZDPH, jejíž aplikaci považovala za vhodnější. Městský soud nynější situaci shledal odlišnou; stěžovatel měl zvážit způsob výpočtu poměrného nároku na odpočet daně u žalobkyně s využitím metody označené ve Vyjádření, a to alespoň jako možný návod, byť nebyl povinen citované zákonné ustanovení retroaktivně aplikovat jako právní předpis. Stěžovatel však návrh nikterak neposoudil, a to i za situace, kdy zákonné ustanovení nabízející tuto metodu bylo v době rozhodování již platné.

⁹ Srov. blíže DRÁBOVÁ, Milena kol. Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, s. 649.

¹⁰ Srov. opět rozsudek NSS ze dne 30. 8. 2016, čj. 5 Afs 124/2014-178, či ze dne 15. 11. 2018, čj. 9 Afs 427/2017-42, nověji pak ze dne 22. 4. 2022, čj. 2 Afs 170/2019-47.

¹¹ Rozsudky ze dne 26. 11. 2011, čj. 4 Afs 130/2021-59; ze dne 14. 1. 2022, čj. 4 Afs 129/2021-53; ze dne 4. 2. 2022, čj. 4 Afs 355/2018-55, ze dne 22. 2. 2022, čj. 2 Afs 170/2019-49.

[32] NSS přisvědčuje názoru městského soudu potud, pokud z něj plyne možnost žalobkyně při absenci konkrétní metody snížení odpočtu si takovou stanovit. Nemůže jej však již podpořit v tom, že žalobkyně poskytla svým Vyjádřením dostatečně konkrétní podklad pro to, aby mohlo OFŘ navrženou metodu na případ žalobkyně aplikovat, pracovat s ní či ji v důsledku korigovat, jak mu ukládá a umožňuje výše citovaná judikatura. Prokazování nároku na odpočet DPH je prvotně záležitostí dokladovou. NSS ve Vyjádření nenachází krom obecného odkazu na novelu zákona (citaci normy a důvodové zprávy) obsahující metodu daného výpočtu a naznačeného poměru mezi počtem programů, na nichž je vysílán komerční obsah a počtem všech programů provozovaných žalobkyní, žádnou jasně stanovenou metodu výpočtu, jasně označený poměrný odpočet či výši odpočitatelné DPH. OFŘ žalobkyni přitom jednoznačně vyzvalo k prokázání rozsahu použití přijatých zdanitelných plnění k uskutečňování ekonomické činnosti a zároveň výše osvobozených plnění bez nároku na odpočet daně; žalobkyně byla zároveň poučena, že musí doložit průkaznou metodu stanovení výše nároku na odpočet daně, jinak bude stěžovatel postupovat tzv. výnosovou metodou.

[33] Žalobkyně tedy měla nejen tvrdit, v jakém poměru bylo to které přijaté plnění použito v rámci ekonomické činnosti a v jakém poměru k činnosti jiné (což by snad ve velice obecné rovině bylo možno ve Vyjádření nalézt), ale též takové tvrzení prokázat. Ve Vyjádření NSS postrádá jakoukoli konkretizaci, návrh výpočtu, či vyčíslení, které by mohl správce daně zohlednit při stanovení daňové povinnosti a případně využít své oprávnění žalobkyní uvedený výpočet upravit tak, aby co nejvíce odpovídal skutečnému poměru mezi ekonomickými a neekonomickými činnostmi. Finančnímu orgánu tedy žalobkyně nedoložila dostatečný podklad pro stanovení její daňové povinnosti, resp. její konkrétní výše tak, aby mohl žalobkyní navrženou metodu v posuzovaném případě aplikovat, případně korigovat, a posoudit ji co do vhodnosti s jimi popsanou metodou výnosovou.

[34] Žalobkyně ve Vyjádření dostatečně nereagovala na Seznámení, v němž byla srozumitelně vyzvána k poskytnutí součinnosti ve formě prokázání rozsahu použití přijatých zdanitelných plnění k uskutečňování ekonomické činnosti a výše osvobozených plnění bez nároku na odpočet daně. Žalobkyně byla poučena o následcích nevyhovění výzvě.

[35] OFŘ tak následně (správně) postupovalo v souladu se Seznámením, pokud stanovilo potřebný poměr využitím žalobkyní deklarovaných výnosů (tzv. výnosová metoda) podle Výroční zprávy (v níž byly procentuálně rozčleněny jednotlivé zdroje financování), neboť mu k užití jí zdůrazňované metody žádné podklady ani přes výzvu zaznívající v Seznámení neposkytla.

[36] NSS nesouhlasí s názorem městského soudu, který v souzené věci spatřuje rozdílnou skutkovou situaci oproti rozsudku NSS ze dne 26. 11. 2011, čj. 4 Afs 130/2021 - 59, (žalobce Český rozhlas). I v této věci se NSS zabýval odkazem plátce na novelu ZDPH č. 170/2017 (vtělenou rovněž do vyjádření k seznámení OFŘ, jak je tomu v nynější věci) a shledal nemožnost jejího použití na posuzovaný případ z důvodu respektování ústavně zakotveného zákazu retroaktivity (srov. bod [56] tohoto rozsudku). Identicky uvažil NSS i v rozsudku

pokračování

ze dne 14. 1. 2022, čj. 4 Afs 129/2021 - 53, (žalobce Český rozhlas), v jeho bodě [51], a to i za situace, kdy OFŘ rozhodovalo již za účinnosti novely č. 170/2017 Sb., konkrétně v roce 2018 o zdaňovacím období ledna až prosince 2008. Shodně v rozsudku ze dne 4. 2. 2022, čj. 4 Afs 355/2018 - 55, NSS neshledal nepřezkoumatelným, pokud se OFŘ nikterak nevyjádřilo k návrhu, aby pro účely poměrného snížení odpočtu DPH byla použita metoda, kterou zákonodárce vtělil s účinností od 1. 7. 2017 do novely zákona o DPH provedené zákonem č. 170/2017 Sb. Za dostačující považoval NSS úvahu OFŘ o nemožnosti tuto metodu použít proto, že se jedná v době jeho rozhodování o neúčinnou právní úpravu. V rozsudku ze dne 22. 2. 2022, čj. 2 Afs 170/2019-50, NSS v situaci, kdy argument o aplikaci metody dle novely č. 170/2017 Sb. byl uplatněn až v žalobě a městský soud jej opomněl vypořádat, uzavřel, že ani případné vypořádání námítky ohledně této metody by nic nezměnilo na správnosti výpočtu výnosovou metodou, neboť metodu vyplývající z novely č. 170/2017 Sb. nebylo možno využít proto, že „se jednalo v době rozhodování žalovaného o neúčinnou právní úpravu. To, že určitá metoda byla později zákonodárcem vtělena do zákona, nic nevypovídá o tom, zda výnosová metoda aplikovaná žalovaným byla, či nebyla vhodná, a to především s ohledem na podklady doložené plátcem daně a další zjiřitelné skutečnosti, na jejichž základě žalovaný metodu stanovil. Žalovaný tak nebyl povinen metodu podle novely č. 170/2017 Sb. aplikovat.“

[37] NSS uzavírá, že žalobkyně v souzené věci k výzvě OFŘ dostatečně konkrétně nerozklíčovala podíl své ekonomické a neekonomické činnosti (rozsah podílu stanovila toliko obecně předestřením jisté modelové situace), a již vůbec neuvedla výši nároku na odpočet, resp. možný výpočet snížení nároku na odpočet; též nedoložila podklady na podporu své metody. Na výzvu správce tak reagovala pouze obecně a NSS nemá ani za skutkové a právní situace nyní souzené věci důvod se odchýlit od své předchozí judikatorní praxe, která posvětila možnost snížit nárok na odpočet tzv. výnosovou metodou. Na jeho závěru nemůže nic změnit ani to, že žalobkyní navrhovaná metoda byla následně zákonodárcem vtělena do ZDPH a že stěžovatel v nynější věci rozhodoval již za účinnosti novely č. 170/2017 Sb. I kdyby NSS odhlédl od toho, že správce daně vždy vychází z hmotněprávní úpravy účinné pro šetřená zdaňovací období, opětovně musí zdůraznit, že žalobkyně jako daňový subjekt dostatečně konkrétně nereagovala na výzvu stěžovatele dle Seznámení, a sama tak učinila tuto hypotetickou možnost bezpředmětnou.

[38] Daňový subjekt má v rámci daňového řízení povinnost prokázat skutečnosti, které sám tvrdí. Podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní.

[39] V nynější věci žalobkyně řádně netvrdila konkrétní skutečnosti pro svou daňovou povinnost, resp. nárok. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení přitom vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v posuzovaném případě z § 75 a 76 ZDPH v rozhodném znění. Hodlala-li žalobkyně uplatnit nárok na odpočet DPH metodou, na niž odkázala, byla povinna dostatečně konkrétně tvrdit a prokázat **rozsah** použití přijatých zdanitelných plnění k uskutečňování ekonomické činnosti a zároveň i **výši**

osvobozených plnění bez nároku na odpočet. Této povinnosti nedostála. Stěžovatel proto nebyl povinen, a prakticky neměl ani možnost, se jí navrhovanou metodou obsahově zabývat nad rámec toho, jak to učinil v napadených rozhodnutích.

[40] Napadená rozhodnutí stěžovatele v posuzovaném rozsahu přezkoumatelná jsou.

3.2 Penále

[41] Zbývá posoudit správnost úvah městského soudu k otázce penále.

[42] Městský soud stěžovateli vytkl, že rozhodnutí o stanovení penále krom odkazu na zákonné ustanovení blíže neodůvodnil, ač penále bylo žalobkyni uloženo až v odvolacím řízení.

[43] Jeho výtka není oprávněná.

[44] Rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 24. 11. 2015, čj. 4 Afs 210/2014 - 57, vyslovil, že předpis penále „nepodléhá správnímu uvážení správce daně“. Stanovení povinnosti uhradit penále v rámci dodatečného platebního výměru je tak „automatické“ (v návaznosti na zjištění skutečností uvedených v § 37b odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, dnes § 251 odst. 1 daňového řádu).

[45] Pokud tedy stěžovatel dospěl k závěru, že došlo k naplnění podmínek § 251 odst. 1 daňového řádu, neměl již prostor pro správní uvážení ohledně uložení této sankce, čemuž odpovídá i odůvodnění stanovení penále, které v zásadě spočívá jen v odkazu na konkrétní ustanovení daňového řádu. Jednalo se vlastně o prostou matematickou operaci, jak ostatně uzavřel i městský soud.

[46] Uvedené aproboval NSS i v rozsudku ze dne 4. 2. 2022, 4 Afs 355/2018 - 55. V této věci bylo odůvodnění stanovení penále v napadeném rozhodnutí srovnatelné s nynější věcí. NSS v ní upozornil, že to je primárně právě plátce daně (žalobkyně), který na základě změny svého názoru na povahu uvedených poplatků oproti řádnému daňovému tvrzení přistoupil k podání dodatečných daňových tvrzení. Ta podal proto, že poplatky za veřejnou službu v oblasti rozhlasového/televizního vysílání nepovažoval za úplatu osvobozenou od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet této daně. Jeho úvaha se ukázala jako lichá, a finanční orgán tudíž daňová tvrzení nemohl považovat za správná.

[47] Žalobkyně má za zmatečné, pokud žalovaný v rozhodnutí o penále užil jak písm. a), tak i písm. b) § 251 odst. 1 daňového řádu. Podle dotčeného ustanovení vzniká „*daňovému subjektu povinnost uhradit penále z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani, ve výši a) 20 %, je-li daň zvyšována, b) 20 %, je-li snižován daňový odpočet*“.

[48] NSS poukazuje na to, že stěžovatel změnou poměru pro výpočet nároku na odpočet daně ovlivnil jak výši zdanitelného plnění, z něhož se daň vyměřila, tak i objem přijatého zdanitelného plnění, z něhož byl nárok na odpočet stanoven. Jinými slovy, úpravou poměru stěžovatel změnil jak základ pro výpočet DPH na výstupu [§ 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu], tak (logicky) i nárok na odpočet DPH na vstupu [§ 251 odst. 1 písm. b) daňového

pokračování

řádu]. Jedná se o „propojené nádoby“; z povahy věci tedy byla správně aplikována obě zákonná ustanovení. Změna užitého poměru přitom byla v odůvodnění rozhodnutí OFŘ náležitě odůvodněna. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí jsou patrné obsáhlé okolnosti, na jejichž základě došlo ke změně nároku na odpočet daně, a to v důsledku stanovení poměru použití smíšených plnění v rámci ekonomické činnosti žalobkyně.

[49] Penále takto stanoveno být mohlo a postup stěžovatele, který vedle změny poslední známé daňové povinnosti žalobkyni vyměřil i penále, byl správný.

4. Závěr a náklady řízení

[50] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou. Rozsudek městského soudu podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude městský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[51] Městský soud v novém rozhodnutí rozhodne též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 27. března 2024

Mgr. Ondřej Mrákota
předseda senátu