



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **Český rozhlas**, IČO: 452 45 053
se sídlem Vinohradská 12, Praha 2
zastoupená advokátem JUDr. Pavlem Dejlem, Ph.D., LL.M.
se sídlem Jungmannova 24, Praha 4

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
se sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 3. 2023, č. j. 9023/23/5300-22443-710132

takto:

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

Odůvodnění:

I. Průběh řízení a obsah napadeného rozhodnutí

1. Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) vydal na základě výsledku daňové kontroly za období únor až prosinec roku 2013 následující dodatečné platební výměry ze dne 6. 1. 2015:
 - dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za únor 2013, č. j. 7027690/14/2002-52523-108987, kterým byla doměřena daň ve výši 0 Kč;

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

- dodatečný platební výměr na DPH za březen 2013 č. j. 7027724/14/2002-52523-108987, kterým byla doměřena daň ve výši 0 Kč;
- dodatečný platební výměr na DPH za duben 2013 č. j. 7010743/14/2002-52523-108987, kterým byla doměřena daň ve výši 0 Kč;
- dodatečný platební výměr na DPH za květen 2013 č. j. 7011151/14/2002-52523-108987, kterým byla doměřena daň ve výši 0 Kč;
- dodatečný platební výměr na DPH za červen 2013 č. j. 7011340/14/2002-52523-108987, kterým byla doměřena daň ve výši 0 Kč;
- dodatečný platební výměr na DPH za červenec 2013 č. j. 7011486/14/2002-52523-108987, kterým byla doměřena daň ve výši 0 Kč;
- dodatečný platební výměr na DPH za srpen 2013 č. j. 7027808/14/2002-52523-108987, kterým byla doměřena daň ve výši 0 Kč;
- dodatečný platební výměr na DPH za září 2013 č. j. 7027834/14/2002-52523-108987, kterým byla doměřena daň ve výši 0 Kč;
- dodatečný platební výměr na DPH za říjen 2013 č. j. 7027856/14/2002-52523-108987, kterým byla doměřena daň ve výši 0 Kč;
- dodatečný platební výměr na DPH za listopad 2013 č. j. 7027877/14/2002-52523-108987, kterým byla doměřena daň ve výši 0 Kč;
- dodatečný platební výměr na DPH za prosinec 2013 č. j. 7027904/14/2002-52523-108987, kterým byla doměřena daň ve výši 0 Kč;

(společně dále jen „dodatečné platební výměry“).

2. Žalobce se žalobou domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného označeného v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž byly platební výměry změněny.
3. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný shrnul, že žalobce podal dne 20. 8. 2014 dodatečná daňová priznání na DPH za leden až prosinec 2013, v nichž snížil původně vykázaná uskutečněná zdanitelná plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet o hodnotu rozhlasových poplatků. Správce daně dospěl k závěru, že rozhlasové poplatky jsou zdrojem používaným k plnění veřejných služeb rozhlasového vysílání. Tyto služby jsou poskytovány za úplatu, jsou předmětem DPH a jsou od daně osvobozeny. Správce daně proto žalobci nárokovaný odpočet nepřiznal a změnu daňových povinností vyčíslil na 0 Kč. Žalobce podal proti dodatečným platebním výměrům odvolání, které bylo zamítnuto rozhodnutím žalovaného ze dne 27. 8. 2015, č.j. 27846/15/5300-224443-711377. Toto rozhodnutí bylo následně zrušeno rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 16. 10. 2019, č.j. 5 Af 66/2015-105, jenž konstatoval, že rozhlasové poplatky nepředstavují úplatu za poskytování služeb, a proto je nelze zahrnout do jmenovatele zlomku pro výpočet koeficientu pro krácení nároku na odpočet DPH. Poskytování služby veřejnoprávního rozhlasového vysílání nelze považovat za ekonomickou činnost.
4. Žalovaný následně vydal nové odvolací rozhodnutí ze dne 7. 8. 2020, č.j. 29522/20/5300-22444-711887, kterým dodatečné platební výměry změnil. Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 18. 10. 2022, č.j. 5 Af 30/2020-90 i toto rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Dospěl k závěru, že části rozhodnutí týkající se zahraničního vysílání jsou nepřezkoumatelné. Odkázal přitom na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

2022, č.j. 4 Afs 355/2018-55. Žalovaný následně uložil správci daně doplnit odvolací řízení a současně vydal v případě zdaňovacích období leden až prosinec 2012 a leden 2013 samostatné rozhodnutí ze dne 10. 3. 2023, č.j. 9022/23/5300-22443-710132, jímž z důvodu uplynutí objektivní desetileté lhůty zrušil dodatečné platební výměry správce daně za dotčená zdaňovací období a v tomto rozsahu odvolací řízení zastavil (tato období tedy nebyla předmětem soudního řízení – pozn. soudu).

5. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný shrnul odvolací námitky žalobce, odkázal na zákon č. 484/1991 Sb., o Českém rozhlasu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZČR“) a konstatoval, že rozhlasové vysílání vykonávané žalobcem nelze považovat za ekonomickou činnost ve smyslu § 5 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“). Také dle stanoviska generálního advokáta SDEU žalobce neprovozuje pouze jedinou činnost v podobě veřejné služby v oblasti rozhlasového vysílání, ale také podnikatelskou činnost, která souvisí s předmětem jeho činnosti. Nelze dospět k závěru, že žalobce není schopen provozovat veřejnou službu bez své podnikatelské činnosti, neboť k financování této služby slouží primárně rozhlasové poplatky. Není tedy možné, aby žalobce nárokoval odpočet DPH v plné výši. Rozhlasové poplatky nelze pokládat za protiplnění za veřejnou službu rozhlasového vysílání. Její poskytování v rozsahu financovaném rozhlasovými poplatky nelze považovat za ekonomickou činnost a z přijatých plnění souvisejících s touto činností žalobci nevzniká nárok na odpočet DPH.
6. Také zahraniční vysílání je financováno ze státního rozpočtu. To potvrzují výroční zprávy žalobce za roky 2012 a 2013 (dále jen „Zprávy“), podle nichž je financováno jako smluvní služba poskytovaná Ministerstvu zahraničních věcí. Povinnost jej platit tedy vyplývá Ministerstvu zahraničních věcí přímo ze zákona. Nejedná se tedy o úplatu za poskytované služby stanovenou na základě dohody mezi žalobcem a Ministerstvem zahraničních věcí. Platba od Ministerstva zahraničních věcí je paušálním poplatkem a jedná se o dotaci vyplacenou jako kompenzace za ztrátu žalobce vyplývající z jeho činnosti nařízené zákonem, nikoliv o ekonomickou činnost ve smyslu ZDPH. Žalobce vychází z chybné teze, že vysílání do zahraničí provozuje na základě smlouvy. Tato činnost je však vykonávána na základě zákona. Dotace Ministerstva zahraničních věcí nelze pokládat za protiplnění za veřejnou službu rozhlasového vysílání dle § 2 odst. 1 ZČR. Z přijatých plnění souvisejících se službou rozhlasového vysílání do zahraničí tedy nelze nárokovat odpočet DPH.
7. Žalovaný žalobce vyzval k prokázání nároku na odpočet v poměrné výši, žalobce však setrval na názoru, že mu přísluší plný nárok. Protože žalobce žádný použitelný způsob výpočtu nenavrhl, dopěl žalovaný k závěru, že nejpřesnějším způsobem jeho stanovení je využití výnosů deklarovaných ve Zprávách. Z nich žalovaný zjistil, že žalobce v roce 2012 použil 6 % z vykazovaných zdanitelných plnění v rámci svých ekonomických činností a pouze u těchto plnění mu vzniká nárok na odpočet DPH dle § 75 ZDPH.
8. Žalobce přijatá zdanitelná plnění využil také pro účely uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet. Vznikla mu tak povinnost krátit svůj nárok způsobem stanoveným v § 76 ZDPH. Z daňových přiznání plyne hodnota uvedených zdanitelných plnění v roce 2012 ve výši 109 638 092 Kč, výše osvobozených plnění bez nároku na odpočet po zohlednění oprav činí 9 140 943 Kč. Koeficient dle § 76 odst. 3 a 9 ZDPH proto činí 92,3 %, tj. po zaokrouhlení 93 %. V roce 2013 činila hodnota uvedených zdanitelných plnění

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

104 478 160 Kč, výše osvobozených plnění bez nároku na odpočet po zohlednění oprav činí 8 871 127 Kč. Koeficient proto činí 92,17 %, tj. po zaokrouhlení 93 %.

Žalovaný se dále vyjádřil k povaze zahraničního vysílání žalobce. Uvedl, že žalobce je povinen provozovat rozhlasové vysílání do zahraničí ze zákona a náklady na toto vysílání je Česká republika povinna hradit ze státního rozpočtu. Na základě smluvního vztahu pak bylo stanoveno, jaké činnosti je nutno rozumět vysíláním do zahraničí. Strany se současně smluvně zavázaly, jaké činnosti a v jakém rozsahu je žalobce povinen uskutečňovat pro naplnění povinnosti vysílání do zahraničí a jakou částku za tuto činnost od Ministerstva zahraničních věcí obdrží. Smluvně ujednané částky tedy mají charakter přímé souvislosti mezi poskytnutou službou zahraničního vysílání a získanou protihodnotou. Byly tedy naplněny předpoklady judikatury SDEU kladené na poskytnutí služby za úplatu, která je předmětem daně ve smyslu § 2 odst. 1 písm. b) ZDPH. Žalovaný dále zkoumal, zda mohla být předmětná služba osvobozena od DPH ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. q) Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému DPH (dále jen „Směrnice“). Poskytnutí služby zahraničního vysílání splňuje podmínky osvobození ve smyslu shora uvedeného článku a § 51 odst. 1 písm. b) ve spojení s § 53 ZDPH, a je tedy osvobozeno od daně bez nároku na odpočet. S ohledem na skutečnost, že žalovaný po přehodnocení považuje zahraniční vysílání za součást ekonomické činnosti žalobce, která je osvobozena od daně bez nároku na odpočet daně, provedl přepočítání koeficientu dle § 75 ZDPH. Vypočetl jej následovně: výnosy z podnikatelské činnosti 86 579 000 Kč + ostatní výnosy z prodeje služeb ve výši 25 436 000 Kč + výnosy ze zahraničního vysílání ve výši 25 000 000 Kč/celkové výnosy bez mimořádných ve výši 2 198 282 000 Kč * 100 = (137 015 000/2 198 282 000) * 100 = 6,2328 %, tj. po zaokrouhlení 7 %. Poté se žalovaný zabýval výpočtem krácených odpočtů v jednotlivých zdaňovacích obdobích.

9. Žalobce následně zaslal žalovanému návrh na pokračování v dokazování, v němž uvedl další dvě metody určení poměrného koeficientu (metodu přiřazení podílu podle využití přijatých plnění a metodu dle poměru nákladů na jednotlivé bloky vysílání). Současně navrhl, aby žalovaný s rozhodnutím vyčkal do doby, než SDEU vydá rozhodnutí o předběžných otázkách ve věcech C-573/22 a C-249/22). Žalovaný však shledal, že není důvod čekat na rozhodnutí o předběžných otázkách u jiného daňového subjektu.
10. K metodě přiřazení podílu podle využití přijatých plnění žalovaný uvedl, že pro výpočet poměrných koeficientů je třeba vycházet z takových parametrů, aby byl výsledný koeficient v souladu s rozsudkem SDEU ze dne 22. 6. 2016, sp. zn. C-11/15. Žalobce může rozhlasové poplatky užívat pouze k uskutečňování veřejné služby v oblasti rozhlasového vysílání. Výnosy a příjmy z uskutečňování ekonomické činnosti může financovat jak náklady na svou podnikatelskou činnost, tak veřejnou službu v oblasti rozhlasového vysílání. Předpoklad žalobce, že přijatá plnění použita pro veřejnoprávní rozhlasové vysílání jsou použita výhradně pro ekonomickou činnost, když pod ekonomickou činností obchodní povahy zahrnul veškerá přijatá plnění, tedy i ta, která slouží k uskutečňování veřejné služby, která není předmětem daně, není akceptovatelný.
11. Ve vztahu k metodě dle poměru nákladů na jednotlivé bloky vysílání žalovaný uvedl, že vychází ze znění ZDPH účinného od 1.7.2017. Je však nutno vycházet ze znění zákona účinného pro předmětná zdaňovací období. Nadto bylo znění § 75 ZDPH změněno novelou účinnou od 1. 4. 2019, protože nebylo v souladu s unijní úpravou. Tuto metodu tedy nelze akceptovat (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 4. 2022, č.j. 2 Afs 170/2019-47). Podstatné je, že daň byla stanovena dokazováním. Žalobce byl vyzván

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

k součinnosti, ale neposkytl ji v dostatečné míře. Žalovaný tedy vyšel z údajů o činnosti žalobce, aby byl poměr smíšených činností určen co nejpřesněji. Také Nejvyšší správní soud shledal použití výnosové metody za dostačující a plně vyhovující kritériím přezkoumatelnosti.

12. Stran námitky, že žalovaný použil nesprávnou výši výnosů z rozhlasových poplatků ze Zprávy (za rok 2013), žalovaný konstatoval, že použil částku, kterou uvedl žalobce (2 000 291 000 Kč). Správce daně využil pro stanovení poměrného koeficientu údaje ze Zprávy za rok 2013 s tím, že zahrnuje do výpočtu koeficientu výnosy z čerpání fondu rozhlasových poplatků. Nadto ani použití hodnoty celkových výnosů by nemělo vliv na výši poměrného koeficientu. Také ve vztahu k námitce, že zúčtované opravné položky nelze zahrnovat do úplaty za plnění, žalovaný uvedl, že ani očištění výnosů od opravných položek by nemělo vliv na výši poměrného koeficientu. I kdyby žalovaný přistoupil na argumentaci žalobce, nemělo by to vliv na jeho rozhodnutí. Poměrný koeficient by po zaokrouhlení vždy vyšel 7 %.
13. Žalovaný současně setrval na názoru, že do výpočtu koeficientu neměly být zahrnuty výnosy z prodeje nemovitého majetku, a to s ohledem na jejich mimořádnost a na skutečnost, že šlo o prodej nemovitostí. Jejich zahrnutím by došlo ke zkreslení poměrného koeficientu. V případě prodeje nemovitostí se u žalobce jedná o mimořádné výnosy, přičemž z povahy jeho činnosti je zřejmé, že se obvykle a soustavně nevěnuje prodeji nemovitostí a takovéto mimořádné výnosy nemohou být podřazeny pod jeho ekonomickou činnost. Tím by došlo ke zkreslení výsledků. Totožný postup žalovaného již byl přezkoumán Městským soudem v Praze, který v jeho postupu neshledal pochybení. Následně žalovaný vypořádal jednotlivé odvolací námitky žalobce.

II. Obsah žaloby

14. Žalobce v první žalobní námitce namítl nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí s tím, že žalovaný nevypořádal jeho relevantní argumenty. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 11. 2021, č.j. 4 Afs 130/2021-59 namítl, že ZDPH v rozhodné době nestanovil jednoznačný způsob, jak stanovit poměrný koeficient pro snížení nároku na odpočet DPH, a daňové orgány tak měly akceptovat jakékoliv žalobcem zvolené vhodné kritérium. Žalobce zvolil metodu přiřazení podílu podle využití přijatých plnění a navrhl i alternativní metodu dle nákladů na bloky vysílání. Žalovaný však použil metodu vlastní, aniž by zdůvodnil, proč je správná a proč jsou žalobcem zvolené metody nepoužitelné. Žalovaný žalobcem použitou metodu nepochopil a alternativní metodu vůbec nehodnotil. Svůj postup se pokusil ospravedlnit odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 4. 2022, č.j. 2 Afs 170/2019-47, v tam posuzované věci však žalobce na rozdíl od nyní posuzované věci doklady potřebné pro alternativní metodu nedoložil. Na tom nic nemění ani skutečnost, že žalobce doložil doklady až v rámci odvolacího řízení.
15. Žalovaný se nevypořádal ani s nárokem na odpočet DPH z nákupů od tuzemských a zahraničních tiskových agentur a správců autorských práv, které žalobce v minulosti neuplatňoval, avšak rádně tvrdil a doložil dne 20. 2. 2023. Žalovaný byl povinen přihlédnout i k těmto skutečnostem a hodnotit je. Částkami v hodnotě 98 000 000 Kč se však v odůvodnění napadeného rozhodnutí nezabýval.
16. Ve druhé žalobní námitce žalobce namítal, že pro správné stanovení daně byly rozhodné zejména důkazy, které navrhl v podání ze dne 20. 2. 2023. Jejich odmítnutí bez řádného zdůvodnění je v rozporu s právem na spravedlivý proces. Šlo o stěžejní důkazy pro správné

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

stanovení daně i pro metodu aplikovanou žalovaným. Toto tvrzení žalobce doložil výpočtem. Žalobce si zvolil metodu pro určení svého nároku na odpočet DPH a doložil údaje pro její použití. Odmítnutím předložených důkazů mu nebylo umožněno navrženou výši poměrného koeficientu prokázat.

17. Obsahem třetí žalobní námitky bylo tvrzení žalobce, že mu žalovaný měl umožnit, aby si zvolil ekonomicky odůvodnitelnou metodu pro vyčíslení poměrného koeficientu a zvolenou metodu pak byl povinen akceptovat. Žalobce navrhl dvě shora uvedené metody stanovení koeficientu naplňující smysl právní úpravy. Žalobce následně popsal metodu dle využití přijatých plnění a konstatoval, že na jejím základě stanovil poměrný koeficient ve výši 88 %. Takto vypočtená výše odpovídala soudní praxi i smyslu krácení nároku na odpočet. Následně žalobce popsal také metodu dle nákladů na blok vysílání s tím, že na základě její aplikace vypočetl poměrný koeficient na 94 %. Žalobce nikdy nezastíral, že tato metoda do značné míry koresponduje s principy zavedenými novelou provedenou zákonem č. 170/2017 Sb., nejde však o metodu totožnou. Nepožadoval retroaktivní aplikaci zákona č. 170/2017 Sb., ale alternativně navrhl metodu dle poměru nákladů na jednotlivé programové bloky, která neodporuje právní úpravě účinné v roce 2013. Žalobce označil za nepravdivé tvrzení žalovaného o rozporu uvedené metody s unijním právem. Ke zrušení uvedené úpravy došlo pouze z důvodu zachování obecnosti zákona. Žalovaným uváděná novela nadto používání metody dle zákona č. 170/2017 Sb., neukončila, protože tato bude používána až do 31. 12. 2024.
18. Dle čtvrté žalobní námitky je to žalovaným užitá výnosová metoda, která odporuje judikatuře SDEU. Žalovaný měl akceptovat žalobcem zvolenou metodu výpočtu, namísto toho však svévolně použil výnosovou metodu, která odporuje zákonu i soudní praxi. Nezohledňuje totiž způsob použití přijatých plnění a principy provozování rozhlasového vysílání a vychází z předpokladu, že hodnota rozhlasových poplatků reflektuje hodnotu žalobcem poskytovaného plnění v podobě rozhlasového vysílání. Tato metoda je založena na výnosech. Nereflektuje, že úplaty za reklamní sdělení bezprostředně souvisejí s náklady na výrobu a zajištění nejen reklamy, ale také na vysílání. Vysílání obchodních sdělení je neoddělitelně spjata s vysíláním programů. Plnění přijatá žalobcem za účelem zajištění vysílání, do něhož zařazuje obchodní sdělení, mají bezprostřední vztah k protiplnění a jsou součástí transakcí na výstupu podléhajících DPH. Premisa, že žalobce financuje z rozhlasových poplatků pouze činnost, která mu nepřináší úplatu, je nesprávná. Rozhlasové poplatky také nepředstavují hodnotu veřejnoprávního vysílání. Jejich výše je politickým rozhodnutím a nepředstavují hodnotu jakékoliv části činnosti žalobce, což potvrdil i SDEU. Poměrný koeficient se určuje dle poměru využití nakoupených plnění pro ekonomickou činnost a nemůže být určován na základě způsobu financování veřejnoprávního média (viz rozsudek SDEU ze dne 16. 9. 2021, sp. zn. C-21/20 nebo ze dne 22. 10. 2015, sp. zn. C-126/14 či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 8. 2014, č.j. 9 Afs 36/2013-29). Žalobce ve Zprávě hodnoty relevantní pro výpočet poměrného koeficientu neuvedl, a žalovaný tak stanovil daňovou povinnost v rozporu se ZDPH. Nejvyšší správní soud se až dosud výnosovou metodou nezabýval. Zabýval se pouze tím, zda žalovaný její použití řádně odůvodnil. Potvrdit její užití nemohl ani SDEU, protože žalovaný ji začal užívat až po vydání jeho rozsudku. Žalobce se současně vymezil proti přijetí argumentace generálního advokáta SDEU. Také Nejvyšší správní soud se SDEU dotazoval na činnost spočívající výhradně v poskytování služeb bez přímého protiplnění, u nichž neexistuje vyměřovací základ, přičemž žalobce tuto činnost nerozporuje.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

19. Žalovaný nejenže použil nesprávnou metodu, ale také ji nesprávně aplikoval, protože ji užil na nesprávnou hodnotu přijatých plnění. Opomenul totiž celkovou výši přijatých zdanitelných plnění (do výpočtu měla být zahrnuta veškerá přijatá plnění související s rozhlasovým vysíláním včetně hodnot neuplatněných v řádných daňových příznacích – např. plnění od tiskových agentur). Žalovaný je však nezohlednil.
20. V páté žalobní námitce žalobce rozporoval vyměření penále za březen a červen 2013 a avizovaný úrok z prodlení, které označil za rozporné s cílem správy daní, s dobrými mravy i povahou penále. Dlužná daň byla žalobci doměřena z důvodu nevyřešeného sporu o povahu rozhlasových poplatků a činnosti žalobce, což zpochybňuje naplnění podmínek pro uložení penále. Je absurdní, aby byl žalobce trestán za pochybení České republiky a daňových orgánů. Žalovaný také nezohlednil, že žalobci za předmětná zdaňovací období vyměřil přeplatek na DPH ve výši 6 408 136 Kč (oproti sankcionovaným nedoplatkům ve výši 606 241 Kč byly žalobci vyměřeny přeplatky ve výši 7 014 377 Kč). Penalizované nedoplatky tedy nebyly dlužnou daní, ale výsledkem revize nesprávných rozhodnutí správce daně. Penále v částce 121 247 Kč a avizované vyměření úroku z prodlení je absurdní a nemravné.
21. Žalobce závěrem navrhl přerušení soudního řízení do rozhodnutí SDEU ve věcech vedených pod sp. zn. C-573/22 a C-249/22.

III. Vyjádření žalovaného

22. Žalovaný soudu ve svém vyjádření navrhl zamítnutí žaloby. Konstatoval, že napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné a uvedl, že v jeho odůvodnění popsal, jak dospěl k poměrnému koeficientu a provedl přepočítání hodnot po zrušujícím rozsudku Městského soudu v Praze. Současně se v něm zabýval žalobcem navrženými metodami a zdůvodnil, proč je nelze použít. Také se vypořádal se všemi odvolacími námitkami žalobce. Stran namítaných vad dokazování konstatoval, že správní orgán nemá povinnost vyhovět všem důkazním návrhům. Daňové orgány relevantní důkazy provedly a u těch, které neprovedly, svůj postup zdůvodnily.
23. Je primárně na daňovém subjektu, aby stanovil metodu snížení odpočtu daně. Žalovaný však není povinen automaticky tuto metodu akceptovat. Daňové orgány ji mají *v zásadě akceptovat, jedná-li se o kritérium vhodné pro konkrétní případ*. Žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2016, č.j. 5 Afs 124/2014-178 a uvedl, že žalobce navrhl dvě shora uvedené metody. Následně žalovaný zopakoval argumentaci obsaženou v odůvodnění napadeného rozhodnutí a konstatoval, že nelze vyjít ani z obsahu zákona č. 170/2017 Sb., a použít jej snad jako „návod“ pro poměrné snížení odpočtu pro neslučitelnost této novely s evropským právem. Zopakoval, že bylo na žalobci, aby stanovil poměr použití smíšených plnění v rámci jeho ekonomické činnosti, který by co nejvíce odpovídal skutečnému stavu. Žalobce to však neučinil. Žalovaný tedy vyšel ze Zprávy a užil výnosovou metodu, přičemž správnost tohoto postupu byla potvrzena také rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 20. 11. 2018, sp. zn. 11 Af 21/2017.
24. Není pravdou, že žalovaný výnosovou metodu nesprávně aplikoval. Předmětem činnosti žalobce nejsou jen činnosti, které jsou předmětem DPH, a správce daně tak nemá k dispozici podklady dokládající celkovou činnost žalobce. Proto vycházel z údajů ve Zprávě.
25. Stran penále a úroků z prodlení žalovaný uvedl, že povinnost platit penále vzniká ze zákona, nikoliv až na základě rozhodnutí v daňovém řízení. Penále vzniká jen u nesprávného tvrzení

daně, které správce daně zjistil vlastní činností. V případě žalobce rozdíl nevznikl proto, že by daňové orgány odhalily jiná pochybení, ale z důvodu, že správce daně neuznal položku snižující základ daně. K doměření daňové povinnosti tedy nedošlo na základě okolností uplatněných v dodatečných daňových příznáních, ale na základě posouzení charakteru uplatněných odpočtů s ohledem na charakter a rozsah ekonomické a jiné činnosti žalobce. Žalovaný tedy neměl prostor pro úvahu o tom, zda byly splněny podmínky pro uplatnění výjimky ze stanovení penále.

26. K návrhu na přerušování řízení žalovaný uvedl, že SDEU již řešil přímo žalobce v rozsudku ze dne 22. 6. 2016, sp. zn. C-11/15 a udal zde směr, kterým se žalovaný řídil. K přerušování řízení tak není důvod.

IV. Replika žalobce

27. Žalobce v replice setrval na své žalobní argumentaci. Zopakoval, že žalovaný se nevypořádal s jím navrhovaným způsobem kalkulace uvedeným v podání ze dne 20. 2. 2023. Pokud by žalobcem zvolenou metodu věcně přezkoumal, zjistil by, že je v souladu se zákonem i judikaturou.
28. Žalobce dále zopakoval svou argumentaci týkající se vad dokazování. Opět odkázal na podání ze dne 20. 2. 2023, v němž navrhl důkazy k prokázání zdanitelných plnění přijatých v předmětných zdaňovacích obdobích. Žalovaný si přitom absurdně stěžoval na to, že mu chyběly podklady a údaje o celkové činnosti žalobce. Sám tak přiznává důvodnost této námitky.
29. Také ve vztahu k metodám výpočtu žalobce zopakoval svou žalobní argumentaci a opětovně dokázal na rozsudek SDEU ze dne 8. 5. 2019, sp. zn. C-566/17. Ke výnosové metodě uvedl, že nezohledňuje skutečný způsob použití přijatých zdanitelných plnění a v rozporu se shora uvedeným rozsudkem SDEU vychází z předpokladu, že hodnota rozhlasových poplatků reflektuje hodnotu plnění v podobě rozhlasového vysílání. Žalobce současně zopakoval, že žalovanému potřebné údaje a důkazy poskytl, ten je však ignoroval.
30. Žalobce setrval také na své argumentaci stran daňového penále a úroku z prodlení a zopakoval svůj návrh na přerušování řízení.

V. Shrnující vyjádření žalobce ze dne 14. 5. 2024

31. Ve shrnujícím vyjádření ze dne 14. 5. 2024 žalobce de facto zestručněnou formou zopakoval svou argumentaci uvedenou již v předchozích podáních.

VI. Ústní jednání před soudem

32. Při ústním jednání před soudem konaném dne 16. 5. 2024 účastníci setrvali na svých procesních stanoviscích. Právní zástupce žalobce při jednání zopakoval žalobní argumentaci. Žalovaný odkázal na vyjádření k žalobě, jehož obsah stručně shrnul. Soud při jednání zamítl návrhy žalobce na doplnění dokazování, neboť dospěl k závěru, že k rozhodnutí o žalobě postačí obsah předloženého správního spisu.

VII. Posouzení věci soudem

33. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.), jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti. Vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

správního
(§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

orgánu

34. V projednávané věci vyšel soud z následující právní úpravy:
35. Podle § 4 odst. 4 písm. e) ZPDH v rozhodném znění pro účely tohoto zákona se dále rozumí dlouhodobým majetkem vytvořeným vlastní činností dlouhodobý majetek, který plátce v rámci svých ekonomických činností vyrobil, postavil nebo jinak vytvořil; technické zhodnocení se považuje za samostatný dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností.
36. Podle § 5 odst. 1 ZDPH v rozhodném znění osoba povinná k dani je fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti, pokud tento zákon nestanoví v § 5a jinak. Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti.
37. Podle § 5 odst. 2 ZDPH v rozhodném znění ekonomickou činností uvedenou v odstavci 1 se pro účely tohoto zákona rozumí soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů, zejména nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, vychovatelské nebo učitelů, jakož i nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních znalců. Za ekonomickou činnost se také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně. Samostatně uskutečňovanou ekonomickou činností není činnost zaměstnanců nebo jiných osob, kteří mají uzavřenou smlouvu se zaměstnavatelem, na základě níž vznikne mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem pracovněprávní vztah, případně činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti podle zvláštního právního předpisu.
38. Podle § 5 odst. 3 ZDPH v rozhodném znění stát, kraje, obce, organizační složky státu, krajů a obcí, dobrovolné svazky obcí, hlavní město Praha a jeho městské části a právnické osoby založené nebo zřízené zvláštním právním předpisem nebo na základě zvláštního právního předpisu se při výkonu působností v oblasti veřejné správy nepovažují za osoby povinné k dani, a to i v případě, kdy za výkon těchto působností vybírají úplatu. Pokud však uskutečňováním některých z těchto výkonů došlo podle rozhodnutí příslušného orgánu k výraznému narušení hospodářské soutěže, považuje se, pokud jde o tento výkon, za osobu povinnou k dani, a to ode dne nabytí právní moci vydaného rozhodnutí. Osoba podle věty první se však vždy považuje za osobu povinnou k dani, pokud uskutečňuje činnosti uvedené v příloze č. 1.
39. Podle bodu 10 přílohy č. 1 ZDPH jsou služby provozovatelů rozhlasového a televizního vysílání jiné než osvobozené od daně podle § 53 plněními, při jejichž provádění se subjekty, které vykonávají veřejnou správu, považují za osoby povinné k dani.
40. Podle § 53 ZDPH v rozhodném znění rozhlasovým nebo televizním vysíláním se pro účely osvobození od daně rozumí rozhlasové nebo televizní vysílání prováděné provozovateli vysílání ze zákona, s výjimkou vysílání reklam, teleshoppingu nebo sponzorování.
41. Podle § 72 odst. 5 ZDPH v rozhodném znění plátce má nárok na odpočet daně v plné výši u přijatých zdanitelných plnění, která použije výhradně pro uskutečnění plnění uvedených v odstavci 1. Pokud plátce přijatá zdanitelná plnění použije jak k uskutečnění plnění uvedených v odstavci 2, tak i plnění uvedených v § 75 odst. 1, je povinen krátit odpočet daně způsobem uvedeným v § 76.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

42. Podle § 72 odst. 6 ZDPH v rozhodném znění použije-li plátce přijaté zdanitelné plnění jak pro účely, které zakládají nárok na odpočet daně, tak pro jiné účely, je oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně jen v části připadající na použití s nárokem na odpočet daně (dále jen „odpočet daně v částečné výši“), pokud zákon nestanoví jinak. Příslušná výše odpočtu daně v částečné výši se stanoví postupem podle § 75 nebo 76.
43. Podle § 75 odst. 1 ZDPH v rozhodném znění použije-li plátce přijaté zdanitelné plnění jak v rámci svých ekonomických činností, tak pro účely s nimi nesouvisejícími, má nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití pro své ekonomické činnosti.
44. Podle § 75 odst. 3 ZDPH v rozhodném znění příslušná výše odpočtu daně v poměrné výši se vypočte jako součin daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, u kterého má plátce nárok na odpočet daně v poměrné výši, a podílu použití tohoto plnění pro ekonomické činnosti plátce (dále jen „poměrný koeficient“). Poměrný koeficient se vypočítá jako procentní podíl zaokrouhlený na celé procento nahoru.
45. Podle § 76 odst. 9 ZDPH v rozhodném znění dojde-li po vypořádání odpočtu daně k opravě uskutečněných plnění za některé ze zdaňovacích období již vypořádaného roku, výše nároku na odpočet daně v krácené výši se přepočte novým vypořádacím koeficientem vypočteným z údajů za celé vypořádávané období s promítnutím všech oprav.
46. Podle § 251 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) v rozhodném znění daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani, ve výši a) 20 %, je-li daň zvyšována, b) 20 %, je-li snižována daňový odpočet, nebo c) 1 %, je-li snižována daňová ztráta.
47. Soud se předně zabýval námitkou nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Je nutno uvést, že zrušení správního rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám správních rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů skutečně nelze správní rozhodnutí meritorně přezkoumat. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů však musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit z něj jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-76).
48. S ohledem na shora uvedená judikatorní východiska soud napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné nepovažuje. Žalovaný v jeho odůvodnění srozumitelně zdůvodnil, proč přistoupil k užití výnosové metody a dostatečně podrobně a s odkazy na relevantní judikaturu správních soudů zdůvodnil, proč nemohl postupovat dle žalobcem navrhovaných metod stanovení poměrného koeficientu. Současně přezkoumatelným způsobem vypořádal veškeré odvolací námitky žalobce. Námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí tedy soud důvodnou neshledal.
49. Ke druhé žalobní námitce týkající se odmítnutí důkazů, které žalobce navrhl v podání ze dne 20. 2. 2023, soud uvádí, že z odůvodnění napadeného rozhodnutí nevyplývá, že by daňové orgány žalobcem navržené důkazy odmítly provést. Žalovaný se skutečností a důkazy uvedenými v tomto podání v odůvodnění napadeného rozhodnutí důkladně zabýval a zdůvodnil, proč nebyly relevantní pro posouzení věci. Žalovaný podání ze dne 20. 2. 2023 v napadeném rozhodnutí označuje jako „*Reakce na Seznámení 2*“ a s jeho obsahem a v něm navrhovanou metodou výpočtu poměrného koeficientu dle poměru na jednotlivé bloky vysílání se vypořádal v bodech 86-99 napadeného rozhodnutí. Soud přitom s odůvodněním

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

žalovaného souhlasí i po věcné stránce a v podrobnostech v tomto směru odkazuje na vypořádání třetí a čtvrté žalobní námitky. Žádné jiné konkrétní důkazy, které by daňové orgány v daňovém řízení odmítly provést, aniž by takový postup zdůvodnily, žalobce v žalobě ani v jiných podáních neoznačil. Závěrem soud obecně poznamenává, že správní orgány nejsou povinny provést veškeré účastníky řízení nevržené důkazy. Jsou však povinny vypořádat veškeré důkazní návrhy, a neprovedou-li tedy některé z navrhovaných důkazů, jsou povinny svůj postup přezkoumatelným způsobem, byť třeba implicitně, odůvodnit. Těmto povinnostem daňové orgány bezesbytku dostály.

50. Dále se soud zabýval způsobem stanovení nároku na odpočet DPH a společně vypořádal třetí a čtvrtou žalobní námitku, které spolu úzce souvisejí. Soud k těmto námitkám předně uvádí, že touto problematikou se správní soudy již opakovaně zabývaly, a to jak přímo ve věcech žalobce, tak také v rozsudcích týkajících se České televize.
51. Žalovaný umožnil žalobci volbu metody výpočtu poměrného koeficientu, tu ostatně umožnil již dříve správce daně, který jej k volbě metody vyzval. Poté, co bylo zrušeno předchozí rozhodnutí žalovaného, provedl správce daně doplnění řízení. S hodnocením skutečností zjištěných v doplněném řízení byl žalobce seznámen písemností ze dne 19. 1. 2023, č. j. 2309/23/5300-22443-710132, na což reagoval podáními ze dne 26. 1. 2023 a 20. 2. 2023. Správce daně tedy žalobci nijak neznemožnil volbu metody, toliko ji neakceptoval a v napadeném rozhodnutí odůvodnil, proč tak učinil. Soud má za to, že správní orgány nejsou povinny přijmout jakoukoli metodu výpočtu poměrného koeficientu navrženou daňovým subjektem, naopak jsou oprávněny ji korigovat (viz např. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 21. 5. 2019, č. j. 3 Af 11/2017-195, bod 98).
52. Žalovaný se přijatelností metody výpočtu poměrného koeficientu dle ZDPH ve znění zákona č. 170/2017 Sb., v napadeném rozhodnutích věcně zabýval, přičemž soud jeho závěrům přisvědčuje s ohledem na to, že jsou souladné s ustálenou judikaturou správních soudů (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 10. 2023, č. j. 5 Afs 184/2022-40, bod 31-33). Podle zmíněného rozsudku Nejvyššího správního je dle § 5 odst. 5 ZDPH ve znění zákona č. 170/2017 Sb., činnost žalobce spočívající ve veřejnoprávním vysílání z vůle vnitrostátního zákonodárce pro účely ZDPH považována za činnost ekonomickou, a to na základě právní fikce, čímž došlo k významnému posunu v právní úpravě. Nejvyšší správní soud též konstatoval, že závěr o nepoužitelnosti metody výpočtu poměrného koeficientu dle ZDPH ve znění zákona č. 170/2017 Sb., z důvodu zákazu retroaktivity vyplývá z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu i Městského soudu v Praze (zejm. bod 38 a násl. rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 10. 2023, č. j. 5 Afs 184/2022-40). Ani okolnost, že se tato metoda bude užívat až do 31. 12. 2024, neznamená, že ji lze použít na předcházející zdaňovací období.
53. K tomu, že žalobce nenavrhoval retroaktivní užití zákona č. 170/2017 Sb., nýbrž jen užití metody výpočtu poměrného koeficientu dle ZDPH tam uvedené, kterou považoval za vhodnou i před touto novelizací ZDPH, soud uvádí, že podstatné je, že tato úprava v rozhodné době neplatila a že nepřipadá v úvahu ani její analogické použití jakožto návodu či vodítka. Zákonem č. 170/2017 Sb., došlo pro účely ZDPH k zakotvení fikce ekonomické činnosti žalobce spočívající ve veřejnoprávním vysílání. Je zřejmé, že metodu výpočtu poměrného koeficientu dle ZDPH ve znění zákona č. 170/2017 Sb., nelze použít pro dřívější znění ZDPH, když tato metoda navazuje na danou fikci, která dříve nebyla součástí ZDPH. Jednalo se o zásadní změnu, nikoliv o novelu, která by validovala, že se takto mělo postupovat již dříve.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

54. Pro úplnost soud dodává, že žalobcem odkazovaný rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 17. 1. 2022, č. j. 9 Af 47/2018-149 byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2024, č. j. 10 Afs 79/2022-56.
55. Jestliže tedy nelze aplikovat metodu výpočtu poměrného koeficientu dle ZDPH ve znění zákona č. 170/2017 Sb., nezbývá než uzavřít, že za této situace platí vypořádání žalobní námítky týkající se metody výpočtu poměrného koeficientu, jak bylo uvedeno např. v rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 21. 5. 2019, č. j. 3 Af 11/2017-195, body 93-105. Správní orgány oprávněně využily metodu výpočtu poměrného koeficientu vycházející z výnosů žalobce, a to na základě údajů ze Zprávy. Správnost této metody ostatně potvrzuje i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 10. 2023, č. j. 5 Afs 184/2022-40 v něm uvedená judikatura.
56. Soud pro úplnost uvádí, že na rozdíl od postupu žalovaného ve věci řešené v rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 29. 6. 2020, č. j. 8 Af 11/2017-236 vyšel žalovaný při stanovení nároku na odpočet z vlastního výpočtu poměrného koeficientu, zdůvodnil, proč považoval údaje o uskutečněných zdanitelných plnění za věrohodné atd.
57. Soud nad rámec již řečeného konstatuje, že ve věcech obdobného skutkového stavu již opakovaně rozhodoval také Nejvyšší správní soud (viz např. body 30 a následující výše uvedeného rozsudku č. j. 10 Afs 79/2022-56):

„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 daně. 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 nepřijatelně retroaktivní. 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.“

(...)

„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.

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 žalobkyni 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 žalobkyni navrženou metodu v posuzovaném případě aplikovat, případně korigovat, a posoudit ji co do vhodnosti s jimi popsanou metodou výnosovou.“

58. Ani v nyní projednávané věci žalobce neprokázal, v jakém poměru byla jednotlivá přijatá plnění použita v rámci ekonomické činnosti a v jakém poměru k činnosti jiné. Žalovaný proto postupoval správně, pokud uplatnil metodu výnosovou. Nedůvodná je i námitka žalobce, že žalovaným uplatněná metoda ve skutečnosti výnosovou metodou není, neboť pracuje s údaji ze Zprávy, které jsou „ryze účetními“ položkami. Metoda uplatněná žalovaným v nyní projednávané věci se nijak neodlišuje od metody uplatněné vůči žalobci v jiných zdaňovacích obdobích, které již opakovaně přezkoumaly správní soudy. Není přitom vadou, pokud žalovaný vycházel z „ryze účetních“ položek.
59. Na uvedených závěrech nic nemění žalobcem zdůrazňovaný rozsudek SDEU ve věci C-21/20. Ani po přijetí tohoto rozsudku žalobce neprezentoval žádnou metodu, kterou by žalovaný mohl akceptovat. Navíc sám SDEU dospěl v odkazovaném rozsudku k závěru, že: „v tomto ohledu z judikatury Soudního dvora vyplývá, že stanovení metod a kritérií rozdělení částek DPH zaplacené na vstupu mezi ekonomické a neekonomické činnosti spadá do posuzovací pravomoci členských států.“ Soud proto nepovažoval za nutné pokládat SDEU předběžnou otázku, jak žalobce navrhoval. Městský soud v Praze nadto není soudem, který by měl povinnost předběžnou otázku položit ve smyslu čl. 267 třetího pododstavce Smlouvy o fungování Evropské unie.
60. V páté žalobní námitce žalobce namítal, že k doměření daně došlo výlučně z důvodu nejasné a sporné interpretace relevantní právní úpravy a její aplikace na poměry žalobce, a žalobci proto neměla být s doměřením daně uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně a úrok z prodlení.
61. Z § 251 odst. 1 daňového řádu je zřejmé, že penále je příslušenstvím daně, sleduje jeho osud a od vlastní daňové povinnosti daňového subjektu se odvíjí jeho právní režim, jakož i to, že k vyčíslené výši penále v platebním výměru dospívá správce daně matematickou operací. Rozhodnutí správce daně, kterým je daňovému subjektu stanovena povinnost hradit penále, je tudíž deklaratorním rozhodnutím, kterým se daňovému subjektu sděluje předpis penále, avšak povinnost platit penále vzniká přímo ze zákona a nikoli až na základě vydaného pravomocného rozhodnutí.
62. Smyslem penále je sankcionovat daňový subjekt za to, že ve svém daňovém přiznání nesplnil břemeno tvrzení údajů pro správné stanovení daně, jestliže správce daně toto pochybení následně zjistí a zjištěný rozdíl doměří. Povinnost uhradit penále však nevzniká v souvislosti s každým doměřovacím řízením. Ve snaze motivovat daňové subjekty k dobrovolnému přiznání pochybení při stanovení daně totiž zákon rozlišuje, jakým způsobem došlo ke zjištění skutečnosti, že daň byla daňovým subjektem původně deklarována v nesprávné výši. Pokud se poslední známá daň zvyšuje na základě dodatečného daňového přiznání podaného samotným daňovým subjektem, platí, že se penále za porušení povinnosti přiznat daň neuplatní. Tato sankce je tedy konstruována na principu penalizovat pouze ty případy, kdy správce daně ze své vlastní iniciativy, tj. bez přičinění daňového subjektu, odhalí skutečnost, že daňový subjekt při vyměření daně přiznal daň v nesprávné výši (srov. Baxa, J. a kol. Daňový řád: Komentář. [Systém ASPI]. Praha: Wolters Kluwer. ISSN 2336-517X, komentář k § 251). I podle názoru Nejvyššího správního soudu vzniká penále jen u nesprávného

tvrzení daně, kterou správce daně zjistil vlastní činností (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014-57).

63. V projednávané věci bylo zjištěno, že správce daně, které vedlo k doměření daně a uložení penále, iniciováno dodatečnými daňovými přiznáními podanými žalobcem a rozdíl mezi částkou daně tvrzenou v dodatečných daňových přiznáních a částkou daně stanovenou dodatečnými platebními výměry a potvrzenou napadeným rozhodnutím nevznikl proto, že by správce daně či žalovaný sám ze své iniciativy v rámci kontrolní činnosti odhalili jiná pochybení žalobce, tj. z důvodu zjištění pochybení žalobce nad rámec údajů uvedených v dodatečném daňovém přiznání. Vznikl z toho důvodu, že daňové orgány neuznaly jako položky základ daně snižující položky uplatněné žalobcem v dodatečných daňových přiznáních (nárokovaný odpočet DPH).
64. Pro posouzení oprávněnosti stanovení penále je třeba se zabývat tím, zda se liší poslední stanovená daň od daně doměřené, a pokud ano, zda byla daň doměřena na základě tvrzení obsaženého v dodatečném daňovém přiznání. Jestliže byla daň doměřena na základě tvrzení obsaženého v dodatečném daňovém přiznání, tak se penále neuplatní, neboť došlo k dobrovolnému podání dodatečného daňového přiznání, které vedlo ke zvýšení daně. Jestliže však dochází k doměření daně nad rámec tvrzení uplatněných v dodatečném daňovém přiznání nebo na základě jiných okolností, než jsou okolnosti uplatněné v dodatečném daňovém přiznání, tak i přes podání dodatečného daňového přiznání se z takto nad rámec daňových tvrzení doměřené daně penále stanoví, neboť ke zvýšení vyměřené daně nedošlo na základě dodatečného daňového přiznání podaného samotným daňovým subjektem, ale až na základě zjištění, které správce daně vycházející z těchto podkladů následně učinil.
65. V projednávané věci nedošlo k doměření daňové povinnosti přímo na základě tvrzení uplatněných žalobcem 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. 1 Afs 250/2016-48). Žalobní tvrzení ohledně avizovaného úroku z prodlení je potom bezpředmětné, jelikož ten vůbec nebyl předmětem napadeného rozhodnutí.
66. Soud tedy neshledal žalobu důvodnou, a proto ji dle § 78 odst. 7 s.ř.s. prvním výrokem rozsudku zamítl.
67. Jelikož žalobce nebyl ve sporu úspěšný a žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady v řízení nevznikly, soud ve druhém výroku rozsudku v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 16. května 2024

Mgr. Martin Kříž v. r.
předseda senátu