

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Petry Weissové a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobce: **Český rozhlas,** se sídlem Vinohradská 12, Praha 2, zast. JUDr. Pavlem Dejlem Ph.D., LL.M., advokátem, se sídlem Jungmannova 745/24, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 28. 3. 2017, č. j. 15068/17/5300-22444-711877, č. j. 15080/17/5300-22444-711877, č. j. 15095/17/5300-22444-711877, č. j. 15098/17/5300-22444-711877, č. j. 15104/17/5300-22444-711877, č. j. 15108/17/5300-22444-711877, č. j. 15115/17/5300-22444-711877, č. j. 15121/17/5300-22444-711877, č. j. 15130/17/5300-22444-711877, č. j. 15135/17/5300-22444-711877, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 19. 10. 2018, č. j. 11 Af 21/2017 - 173,

takto:

I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 19. 10. 2018, č. j. 11 Af 21/2017 - 173, **se zrušuje.**

II. Rozhodnutí Odvolací finančního ředitelství ze dne 28. 3. 2017, č. j. 15068/17/5300-22444-711877, č. j. 15080/17/5300-22444-711877, č. j. 15095/17/5300-22444-711877, č. j. 15098/17/5300-22444-711877, č. j. 15104/17/5300-22444-711877, č. j. 15108/17/5300-22444-711877, č. j. 15115/17/5300-22444-711877, č. j. 15121/17/5300-22444-711877, č. j. 15130/17/5300-22444-711877, č. j. 15135/17/5300-22444-711877, **se zrušují** a věci **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti ve výši 59.684 Kč k rukám zástupce žalobce JUDr. Pavla Dejla, Ph.D., LL.M., advokáta do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad pro Prahu 2 (dále jen „správce daně“) dne 27. 5. 2010 doměřil žalobci deseti dodatečnými platebními výměry daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců března až prosince roku 2007 ve výši 0 Kč. Odmítl žalobcovo tvrzení, že rozhlasové poplatky nejsou úplatou za jím poskytovanou veřejnou službu v oblasti rozhlasového vysílání, a nesouhlasil tedy ani se snížením hodnoty plnění osvobozených od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet této daně, jež nacházelo svůj odraz i ve stanovení vypořádacího koeficientu krácení nároku na odpočet daně z přidané hodnoty a v následném zvýšení uplatňovaného odpočtu uvedené daně.

[2] Odvolání proti uvedeným deseti dodatečným platebním výměrům zamítlo Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „finanční ředitelství“) rozhodnutím ze dne 11. 11. 2010, č. j. 13911/10-1300-101206 (dále jen rozhodnutí ze dne 11. 11. 2010). Mělo za to, že rozhlasové poplatky jsou úplatou za veřejnou službu v oblasti rozhlasového vysílání žalobce.

[3] Proti rozhodnutí ze dne 11. 11. 2010 se žalobce bránil žalobou u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), který jej zrušil rozsudkem ze dne 25. 1. 2017, č. j. 5 Afs 2/2011 - 102, a věc vrátil finančnímu ředitelství k dalšímu řízení.

[4] Žalovaný, na nějž v mezidobí přešla působnost finančního ředitelství, následně v záhlaví označenými rozhodnutími (dále jen „napadená rozhodnutí“) změnil dodatečné platební výměry vydané správcem daně tak, že žalobci doměřil za jednotlivé měsíce roku 2007 celkem částku 29.629.858 Kč a sdělil mu vznik povinnosti uhradit penále ve výši 20 % v celkové výši 5.925.971 Kč. K zaplacení uvedených částek stanovil náhradní dobu splatnosti.

[5] Žalovaný vyšel jednak z toho, že veřejnoprávní rozhlasové vysílání financované prostřednictvím povinného poplatku placeného vlastníky či držiteli rozhlasového přijímače není poskytováním služby za protiplnění (úplatu), nelze je považovat za ekonomickou činnost, a z přijatých plnění souvisejících s touto činností tak nevzniká nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Dále dovodil, že obdobně je třeba nahlížet i na platby Ministerstva zahraničních věcí (dále také jen „ministerstvo“) za zahraniční vysílání žalobce. Uplatněný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty tedy snížil v poměrné výši podle § 72 odst. 5 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o DPH“), za použití metody založené na výnosech žalobce za jednotlivé jím poskytované služby (dále také jen tzv. výnosová metoda). Jelikož žalovaný shledal, že žalobce použil přijatá plnění i pro účely uskutečnění plnění osvobozených od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet daně, tento nárok také krátil podle pravidel vyplývajících z § 72 odst. 4 zákona o DPH.

II.

[6] Další žalobou podanou u městského soudu se žalobce domáhal zrušení napadených rozhodnutí a vrácení věcí žalovanému k dalšímu řízení. Městský soud žalobu zamítl shora označeným rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek“).

[7] Městský soud shrnul skutkový stav věci, dosavadní průběh řízení a taktéž právní úpravu aplikovanou na posuzovaný případ. Následně se zabýval posouzením uplatněných žalobních námitek, žádný ze žalobních bodů však neshledal důvodným.

[8] Nepřisvědčil žalobci v tom, že napadená rozhodnutí jsou nepřezkoumatelná pro nesrozumitelnost z důvodu nesprávného výkladu použitých ustanovení zákona o DPH, ani pro nedostatek důvodů pro nedostatečné vypořádání námitky žalobce o možnosti použití § 72 odst. 5 uvedeného zákona v posuzovaném případě.

[9] Městský soud neshledal ani nesprávné právní posouzení povahy provozování veřejnoprávního rozhlasového vysílání ze strany správních orgánů. Poukázal na rozsudek Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) ze dne 22. 6. 2019, ve věci C-11/15, *Český rozhlas* (dále již jen „rozsudek Soudního dvora C-11/15“), jímž rozhodl o předběžné otázce položené Nejvyšším správním soudem ve věci sp. zn. 5 Afs 124/2014. Soudní dvůr v něm dovodil, že činnost veřejnoprávního vysílání, která je financována prostřednictvím povinného poplatku placeného vlastníky či držiteli rozhlasového přijímače a která je provozována společností založenou zákonem, není poskytováním služby za protiplnění a nespadá do působnosti směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (dále jen „šestá směrnice“). Městský soud dodal, že ač byla šestá směrnice ke dni 31. 12. 2006 zrušena, nahradila ji směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice 2006/112/ES“), která však v relevantních ustanoveních použitelných i v souzené věci obsahuje úpravu prakticky totožnou jako šestá směrnice. Městský soud na základě rozsudku Soudního dvora C-11/15 vysvětlil, že neexistuje přímá souvislost mezi službou veřejnoprávního vysílání a poplatkem za něj a povinnost zaplatit poplatek není vázána na využívání služby veřejnoprávního vysílání žalobce, nýbrž se váže na držení rozhlasového přijímače, aniž musí být používán. Nadto přístup ke službě veřejnoprávního rozhlasového vysílání není podmíněn placením poplatku.

[10] Dále městský soud ve vztahu k posouzení povahy veřejnoprávního rozhlasového vysílání poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 Afs 124/2014 - 178, který v návaznosti na rozsudek Soudního dvora C-11/15 uzavřel, že žalobce nevykonává při poskytování veřejné služby v oblasti rozhlasového vysílání ekonomickou činnost. Městský soud tudíž odkázal na § 72 odst. 5 zákona o DPH, podle nějž nárok na odpočet daně z přidané hodnoty může náležet žalobci pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití přijatých plnění pro žalobcovu ekonomickou činnost. Tento závěr považoval za souladný i s unijním právem a ustálenou judikaturou Soudního dvora.

[11] K navazující sporné otázce týkající se povahy činnosti žalobce jako činnosti ekonomické podle zákona o DPH městský soud zopakoval, že vzhledem k tomu, že poskytování služby veřejnoprávního rozhlasového vysílání v rozsahu financovaném rozhlasovými poplatky není službou za protiplnění a nelze je tedy ani považovat za ekonomickou činnost podle § 5 odst. 2 zákona o DPH, v rozsahu plnění souvisejících

s uvedenou činností (poskytováním služby veřejnoprávního rozhlasového vysílání) žalobci nárok na odpočet daně z přidané hodnoty vůbec nevznikl.

[12] Nesouhlasně se žalobcem se městský soud vyjádřil i k otázce povahy zahraničního vysílání jako ekonomické činnosti. Poukázal na úvahy žalovaného v napadených rozhodnutích o tom, že zahraniční vysílání žalobce je financováno ze státního rozpočtu (§ 10 odst. 2 zákona č. 484/1991 Sb., o Českém rozhlasu; dále jen „zákon o Českém rozhlasu"), což plyne i z uzavřených smluv o zajištění a provozování rozhlasového vysílání ČRo do zahraničí. Tedy ani platba za zahraniční vysílání není podle městského soudu hrazena z právního vztahu zahrnujícího vzájemné poskytování plnění, ale jde o plnění povinnosti stanovené přímo zákonem. Ani dotace Ministerstva zahraničních věcí poskytovaná na toto zahraniční vysílání proto nemůže být považována za protiplnění za poskytování veřejné služby rozhlasového vysílání. Uvedené zahraniční vysílání tedy také nepředstavuje ekonomickou činnost podle § 5 odst. 2 zákona o DPH. Z přijatých plnění souvisejících s touto činností tudíž žalobci nárok na odpočet daně z přidané hodnoty také nevznikl.

[13] S ohledem na uvedené závěry se městský soud dále zabýval rozsahem nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Odmítl názor žalobce, podle nějž proto, že zákon o DPH nestanovil v rozhodné době mechanismus pro snížení tohoto nároku, jej vůbec snížit nelze a žalobci náleží nárok na odpočet daně z přidané hodnoty v plném rozsahu. Takový úplný nárok totiž podle městského soudu žalobci nikdy nevznikl, což vyplývá z § 72 odst. 5 zákona o DPH. Nárok na odpočet daně z přidané hodnoty u přijatých plnění náleží pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití těchto plnění při ekonomické činnosti žalobce. Městský soud měl za to, že to byl primárně žalobce, kdo měl stanovit, v jakém poměru bylo to které konkrétní přijaté plnění použito na ekonomickou a jinou (neekonomickou) činnost a správce daně mohl tento výpočet korigovat. Městský soud v tomto ohledu potvrdil jako nejpřesnější stanovení tohoto poměru na základě výnosů deklarovaných ve Výroční zprávě o hospodaření Českého rozhlasu za rok 2007 (dále jen „zpráva o hospodaření"), jak k věci přistoupil žalovaný. Z celkových výnosů (2.129.877.000 Kč) činil podle zprávy o hospodaření výnos z čerpání fondu rozhlasových poplatků 87,8 % výnosů (1.870.113.000 Kč), výnos ze zahraničního vysílání činil 3,19 % všech výnosů (68.000.000 Kč) a ostatní výnosy v částce 27.549.000 Kč (tj. 1,29 % všech výnosů) se týkaly činnosti, která nepodléhá DPH (granty, dotace, úroky a smluvní pokuty). Z uvedeného dospěl k závěru o poměru 7,72 %, tj. po zaokrouhlení 8 % z vykazovaných plnění, která žalobce využil v rámci ekonomických činností a u nichž mu tudíž vznikl nárok na odpočet daně z přidané hodnoty.

[14] Za konkrétně, určitě a srozumitelně provedené považoval městský soud též určení nároku na odpočet daně z přidané hodnoty v krácené výši (podle § 72 odst. 4 zákona o DPH), jak je provedl žalovaný v napadených rozhodnutích. Použil-li žalobce přijatá zdanitelná plnění i pro uskutečnění plnění bez nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, bylo třeba stanovit koeficient pro toto krácení. Jeho konkrétní způsob stanovení podle městského soudu žalovaný dostatečně vysvětlil v odst. 39 a 40 napadených rozhodnutí.

[15] Za nepřípadnou považoval městský soud námitku porušení zásady *in dubio mitius* ze strany žalovaného. Upozornil, že její aplikace přichází v úvahu tehdy, pokud se nabízí více výkladů použité právní normy, což však není posuzovaný případ. V dané věci nejde o volbu výkladu určité právní normy, ale o způsob stanovení konkrétní výše žalobcovy daňové povinnosti.

[16] Závěrem městský soud vyslovil úvahy k námitkám týkajícím se stanoveného penále z částek doměřené daně. Upozornil, že smyslem penále je sankcionovat daňový subjekt za to, že v daňovém přiznání nesplnil břemeno tvrzení ke správnému stanovení daně, správce daně toto pochybení zjistí a rozdíl doměří. Zákon však rozlišuje, jakým způsobem došlo ke zjištění skutečnosti, že daň byla daňovým subjektem deklarována v nesprávné výši. Penále je sankcí pouze v těch případech, kdy pochybení daňového subjektu zjistí správce daně z vlastní iniciativy, bez přičinění daňového subjektu. Podle městského soudu v daném případě došlo k těmto zjištěním o nesprávném stanovení daně žalobce v důsledku dodatečných daňových přiznání, avšak daň byla doměřena nikoliv na základě okolností v nich daňovým subjektem uplatněných, ale na základě právního posouzení charakteru uplatněných odpočtů z uskutečněných zdanitelných plnění oproti podaným dodatečným daňovým přiznáním. Daňové orgány tudíž neměly prostor pro úvahu o tom, že by se mohla uplatnit výjimka ze stanovení daňového penále. Pochybení žalovaného, resp. správce daně, při stanovení penále tudíž městský soud nedovodil.

III.

[17] Proti napadenému rozsudku se žalobce (dále jen „stěžovatel“) brání kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Navrhuje zrušit nejen napadený rozsudek, ale i napadená rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

[18] Stěžovatel předně v kasační stížnosti namítá, že městský soud nesprávně pochopil podstatu sporu. Vymezuje se jednak proti závěru městského soudu, který přisvědčil žalovanému v tom, že krácení nároku na odpočet daně z přidané hodnoty stanovil podle § 72 odst. 4 zákona o DPH namísto § 72 odst. 5 téhož zákona. Žalovaný však v napadených rozhodnutích uvedl, že nárok stěžovatele na odpočet daně z přidané hodnoty je třeba krátit právě podle § 72 odst. 5 zákona o DPH a tyto jeho závěry také stěžovatel v žalobě napadal. Aplikace § 72 odst. 4 zákona o DPH, na niž odkazuje městský soud, podstatou žalobních námitek vůbec nebyla a použití tohoto ustanovení stěžovatel zmiňoval pouze v souvislosti s posouzením úplaty za zajištění zahraničního vysílání.

[19] Obdobě zcela mimo předmět sporu stojí podle stěžovatele i závěr městského soudu vyslovený v odst. 42. napadeného rozsudku, podle nějž „*zásadní žalobní námitkou bylo nesprávné právní posouzení provozování veřejnoprávního rozhlasového vysílání jako služby poskytované za protiplnění, tj. za úplatu ve formě rozhlasových poplatků, která je osvobozena od DPH bez nároku na odpočet.*“ Takovou námitku totiž stěžovatel nevznesl. S ohledem na rozsudek Soudního dvora C-11/15 totiž již před vydáním napadených rozhodnutí bylo postaveno na jisto, že rozhlasové poplatky protiplněním za veřejnoprávní rozhlasové vysílání provozované stěžovatelem nejsou a z toho vycházel v napadených rozhodnutích i žalovaný. Již pro uvedené je třeba napadený rozsudek zrušit.

[20] Stěžovatel dále rozporuje způsob, jakým žalovaný „krátil“ nárok na odpočet daně z přidané hodnoty a stanovil konkrétní daňovou povinnost. Žalovaný vykonstruoval metodu a kritéria pro toto „krácení“, ač to lze stanovit výlučně zákonem; nadto žalovaným užitá metoda je nesprávná. Soudní dvůr v rozsudku C-11/15 výslovně uvedl, že rozhlasové poplatky nejsou úplatou, která by mohla vstupovat do výpočtu nároku stěžovatele na odpočet daně z přidané hodnoty, přesto žalovaný uvedený poměr snižující nárok na odpočet daně stanovil na jejich základě.

[21] Stěžovatel v této souvislosti upozorňuje na čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“) s tím, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona. Stanovení způsobu určení výše nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je taktéž uložením daně. Stěžovatel zde odkazuje na závěry vyplývající z rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006 - 155, jakož i na rozsudek Soudního dvora ze dne 13. 3. 2008 ve věci C-437/06, *Securenta* (dále jen „rozsudek *Securenta*“), podle nějž metody a kritéria ke stanovení způsobu výpočtu rozdělení částek daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu mezi ekonomické a neekonomické činnosti jsou v pravomoci členských států. Členským státem však nelze rozumět žalovaného. Uvedenou metodu či kritéria výpočtu musí stanovit Česká republika zákonem. Stěžovatel dodává, že ani žalovaný ani městský soud nezpochybnili, že žalobci vznikl nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, sporné je pouze to, zda a případně jak má být tento nárok „krácen“. Vzhledem k citovanému článku Listiny však nelze ponechat na žalovaném, aby takový mechanismus stanovil sám a nadto po mnoha letech. Učinil-li tak, postupoval nezákonně a v rozporu s čl. 11 odst. 5 Listiny.

[22] Stěžovatel upozorňuje na závěry vyplývající z rozsudku č. j. 5 Afs 124/2014 - 178, v němž Nejvyšší správní soud vyslovil, že je to prvořadě stěžovatel, kdo má stanovit, v jakém poměru bylo konkrétní přijaté plnění použito ve vztahu k jeho ekonomické a neekonomické činnosti. Stěžovatel přitom (ač setrvale zastává názor, že prakticky veškerá plnění přijatá v rozhodné době použil pro účely své ekonomické činnosti) navrhl, aby pro případ, že by jeho nárok měl být „krácen“, žalovaný postupoval podle novely zákona o DPH provedené zákonem č. 170/2017 Sb. Právě zákonodárcem zvolenou metodu obsaženou v uvedené novele považuje stěžovatel za nejvhodnější. Žalovaný, aniž by uvedl, proč tuto metodu naopak za vhodnou nepovažuje, vymyslel metodu zcela odlišnou, zohledňující nikoliv poměr použití stěžovatelem přijatých plnění na ekonomické činnosti, ale zohledňující výnosy žalobce. Důvody tohoto postupu žalovaný blíže neobjasnil. Žalovaný totiž snížil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na základě s přijatými plněními nesouvisejících výnosů stěžovatele z různých zdrojů, a proto je žalovaným vytvořený poměr naprosto nevhodný. Stěžovatel se zde dovolává rozsudku *Securenta*, z nějž vyplývá, že i Soudní dvůr považuje pro stanovení nároku na odpočet daně z přidané hodnoty za relevantní údaje týkající se výdajů daňového subjektu, nikoliv jeho výnosy, resp. příjmy. Nadto stěžovatel v době, kdy byl povinen podat daňové přiznání, neměl a nemohl mít údaje o výnosech za příslušný kalendářní rok k dispozici. I proto měl žalovaný „krátit“ nárok na odpočet daně z přidané hodnoty podle metody obsažené v novele č. 170/2017 Sb. Ta je i v souladu se závěry vyslovenými v rozsudku *Securenta*, stejně jako i se závěry vyjádřenými v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 124/2014 - 178. Městský soud se k námitkám, v nichž proti uvedenému postupu

žalovaného stěžovatel brojil, nikterak nevyjádřil a s námitkami se nevypořádal, zatížil tudíž napadený rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti.

[23] Stěžovatel rozporuje i posouzení povahy úplaty za zahraniční vysílání. Žalovaný zastává názor, že úplata hrazená Ministerstvem zahraničních věcí úplatou za rozhlasové vysílání není, ač na rozdíl od rozsahových poplatků vykazuje všechny atributy úplaty za poskytovanou službu, jak je vymezil ve své praxi Soudní dvůr. Žalovaný na tuto povahu úplaty za zahraniční vysílání usoudil na základě toho, že povinnost platit za zahraniční rozhlasové vysílání plyne ministerstvu přímo ze zákona, nikoliv ze smlouvy. Stěžovatel však má za to, že uvedená skutečnost není pro posouzení povahy úplaty rozhodná. Zahraniční vysílání v rozhodné době poskytoval stěžovatel na základě Smlouvy o zajištění a provozování rozhlasového vysílání ČRo do zahraničí uzavřené s ministerstvem do 30. 3. 2000, ve znění dodatku č. 1 ze dne 5. 10. 2000 (dále jen „smlouva o vysílání do zahraničí"). Z jejího čl. I.1 vyplývá poskytování úplaty za zajištění a provozování vysílání do zahraniční. Úplata hrazená ministerstvem nadto není pouhým paušálním poplatkem, ale její výše se mění v návaznosti na rozsah poskytnuté služby. Městský soud tedy pochybil, shledal-li správným a zákonným závěr žalovaného o tom, že úplata hrazená za zahraniční vysílání má stejnou povahu jako rozhlasové poplatky. Chybný je též závěr městského soudu, že tato úplata není hrazena z právního vztahu, neboť se jedná o vztah vyplývající ze smlouvy. Úplata není dotací bez poskytnutí příslušného protiplnění, nýbrž zohledňuje konkrétní rozsah hrazené služby i náklady vynakládané na její zajištění. Stěžovatel navrhuje, aby za předpokladu, že by měl Nejvyšší správní soud pochybnosti o správnosti jeho argumentace, položil Soudnímu dvoru předběžnou otázku stejně, jako to učinil v případě rozhlasových poplatků. Městský soud i žalovaný tedy posoudili uvedenou otázku nesprávně, a proto jejich rozhodnutí nemohou obstát.

[24] Stěžovatel dále v kasační stížnosti snáší argumentaci ve prospěch povahy činnosti spočívající v rozhlasovém vysílání jako činnosti ekonomické ve smyslu § 5 odst. 2 zákona o DPH. Upozorňuje, že obdobný názor, jaký zastává, donedávna zastával i žalovaný. Jelikož stěžovatel je osobou poskytující služby, která vykonává soustavnou činnost podle zvláštního právního předpisu ve smyslu zmíněného ustanovení zákona o DPH, není zřejmé, jak mohl žalovaný dospět k závěru, že stěžovatel není osobou vykonávající ekonomickou činnost podle definice uvedené v § 5 odst. 2 zákona o DPH. Městský soud se přitom s obdobnými žalobními námitkami nevypořádal a existenci citovaného ustanovení pominul. Obdobně nezohlednil ani § 72 odst. 1 zákona o DPH, neboť žádné z těchto ustanovení ve výčtu použitých ustanovení obsaženém v napadeném rozsudku nezmínil. Důvodem pro ignorování této platné a účinné právní úpravy nemůže podle stěžovatele být ani jejich případný nesoulad se směrnicí 2006/112/ES, na niž žalovaný i městský soud poukazují. Směrnice totiž nejsou přímo závazné. Stěžovatel považuje za nedostatečné vypořádání této námitky způsobem, jak to učinil městský soud, který v jednom odstavci reprodukoval závěry žalovaného o tom, že *„poskytování služby veřejnoprávního rozhlasového vysílání - v rozsahu financování rozhlasovými poplatky - nelze považovat za ekonomickou činnost podle § 5 odst. 2 zákona o DPH."* Stěžovatel poukazuje na to, že jeho činnost spočívá v jediném rozhlasovém vysílání, které nelze uměle a pouze pro účely snížení nároku na odpočet daně z přidané hodnoty dělit na činnosti dvě, a to na rozhlasové vysílání financované výlučně rozhlasovými poplatky a na další rozhlasové

vysílání financované výlučně z jiných zdrojů. Stěžovatel tedy vykonává pouze jedinou činnost spočívající v rozhlasovém vysílání, kterou financuje vedle rozhlasových poplatků též z úplat, které v souvislosti s touto činností inkasuje. Stěžovatel tedy vykonává svoji činnost na zcela shodných principech jako ostatní (komerční) provozovatelé rozhlasového vysílání. I u něj proto beze zbytku platí, že náklady vynakládané na jím vyráběné a vysílané pořady mají bezprostřední souvislost se zdanitelnými plněními na výstupu v podobě úhrad za různá obchodní sdělení, bez nichž by příslušných úhrad nedosáhl. Neplatí tedy, že by v případě rozhlasového vysílání uskutečňovaného stěžovatelem neexistovala daň z přidané hodnoty na výstupu. To pak nutně zakládá i stěžovatelovo právo odečíst si tuto daň i na vstupu. Diametrálně odlišný přístup žalovaného ke stěžovateli oproti ostatním (komerčním) provozovatelům rozhlasového vysílání je neodůvodněný a diskriminační. Náklady na rozhlasové vysílání stěžovatele vykazují přímou a bezprostřední souvislost s jeho celkovou ekonomickou činností a jsou součástí prvků spoluurčujících cenu jím poskytovaných zdanitelných plnění na výstupu. Stěžovateli by tudíž neměl být odpírán nárok na odpočet daně z přidané hodnoty.

[25] Stěžovatel shrnuje, že žalovaný v celé řadě jiných řízení prezentoval jednoznačný závěr, že § 72 odst. 5 zákona o DPH nelze v případě stěžovatele použít, tudíž tento názor stěžovatel považoval za správný výklad příslušných ustanovení zákona o DPH a za ustálenou praxi žalovaného. Tu nemohl žalovaný zpětně v napadených rozhodnutích k tíži žalobce změnit. S touto argumentací se městský soud vůbec nevypořádal.

[26] Za nesprávné považuje stěžovatel i posouzení uloženého penále a úroku z prodlení ze strany městského soudu. Upozorňuje na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 - 57, podle nějž je třeba na penále podle § 37b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) nahlížet jako na sankci za to, že daňový subjekt nepředložil správci daně skutkové údaje nezbytné pro správné stanovení jeho daňové povinnosti. Žalovaný však v daném případě nezpochybňoval správnost skutkových údajů a tvrzení obsažených v řádných i dodatečných daňových přiznáních. Zpochybňoval pouze právní kvalifikaci stěžovatelem vykázaného příjmu z rozhlasových poplatků a následně poté, co dal stěžovateli za pravdu Soudní dvůr, zpochybňoval právní kvalifikaci samotné činnosti vykonávané stěžovatelem. Jelikož povinnost stanovit způsob výpočtu a stanovit metodu a kritéria rozdělení částek daně z přidané hodnoty odvedených na vstupu mezi ekonomické a neekonomické činnosti měly podle rozsudku *Securenta* členské státy, nepochybil žalobce, ale Česká republika, potažmo žalovaný, když v rozhodné době nestanovili kritéria nezbytná k tomu, aby žalobce mohl ve svých daňových přiznáních správně vyčíslit svoji daňovou povinnost. Za to tudíž nemůže být stěžovatel trestán v podobě stanovení penále. Daň z přidané hodnoty byla doměřena na základě skutkových tvrzení uvedených stěžovatelem, která žalovaný považoval za správná. Ke změně došlo výlučně v právním posouzení povahy činnosti stěžovatele spočívající v rozhlasovém vysílání. Za to nemůže být stěžovatel sankcionován. K uložení penále tudíž došlo nezákonně a v rozporu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu. Městský soud se dopustil nezákonnosti, pokud aproboval závěry žalovaného.

[27] Z obdobných důvodů nemůže být stěžovateli předepsán ani úrok z prodlení s úhradou daně. Stěžovatel nemohl provést nezbytný výpočet své daňové povinnosti ke dni

jejího vzniku, neboť metody a kritéria pro provedení tohoto výpočtu Česká republika v rozhodné době nestanovila a stanovil je až žalovaný v napadených rozhodnutích. Stěžovateli tudíž nemohla začít běžet lhůta pro úhradu daně, a tudíž mu nemohla vzniknout ani povinnost uhradit úrok z prodlení s touto úhradou. Ačkoliv stěžovatel tuto otázku v řízení o žalobě vznesl, městský soud se k ní vůbec nevyjádřil. Napadený rozsudek také proto neobstojí.

IV.

[28] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že se zcela ztotožňuje s napadeným rozsudkem, který nepovažuje za nezákonný ani nepřezkoumatelný. Navrhuje proto kasační stížnost zamítnout jako nedůvodnou.

[29] Žalovaný předesílá, že předmětem sporu je stanovení výše nároku na odpočet daně z přidané hodnoty z přijatých zdanitelných plnění. Nesouhlasí se stěžovatelovým tvrzením, že městský soud nesprávně pochopil podstatu sporu. Ta se totiž postupně vyvíjela a byla ovlivněna především rozsudkem Soudního dvora C-11/15, který odpověděl na povahu veřejnoprávního rozhlasového vysílání, a následně rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 124/2014 - 178, který závěry Soudního dvora dále rozvinul a uzavřel, že poplatky za rozhlasové vysílání nejsou předmětem daně z přidané hodnoty. Stěžovateli proto nevznikl nárok na odpočet uvedené daně v celé výši, ale pouze v poměrné části odpovídající rozsahu použití přijatých plnění v rámci jeho ekonomické činnosti. Z tohoto rámce se napadený rozsudek nevychýlil.

[30] K nesouhlasu stěžovatele se způsobem „krácení“ jeho nároku na odpočet daně z přidané hodnoty a stanovení konkrétní daňové povinnosti žalovaný dále uvádí, že nárok na odpočet vznikne pouze u plnění, jež jsou použita pro účely vykonávání ekonomické činnosti ve smyslu § 72 odst. 1 písm. a) až e) zákona o DPH. Žalovaný při snížení nároku na odpočet daně z přidané hodnoty vycházel ze stanoviska generální advokáta Soudního dvora M. Szpunara podaného ve věci C-11/15, podle nějž není možné si nárokovat odpočet v plné výši. To shodně vyslovil i Nejvyšší správní soud v již zmiňovaném rozsudku č. j. 5 Afs 124/2014 - 178. Bylo na stěžovateli, aby si nárokoval odpočet daně z přidané hodnoty ve správné výši, zvolená metoda a způsob výpočtu, jakož i výsledný nárok na odpočet však musí být v souladu s § 72 odst. 5 zákona o DPH.

[31] K námitce nesprávného posouzení povahy zahraničního vysílání žalovaný opakuje své závěry z napadeného rozhodnutí. Zahraniční vysílání je podle něj financováno ze státního rozpočtu. Platba za toto vysílání tak není hrazena v rámci právního vztahu zahrnujícího vzájemné poskytování plnění, ale v rámci plnění povinnosti stanovené zákonem a není zde úměra mezi velikostí prospěchu z přijaté služby a výší úplaty, neboť ta nezávisí na tom, kolika posluchačům bylo zahraniční vysílání zprostředkováno. Úplata od Ministerstva zahraničních věcí je paušálním poplatkem a nejedná se o cenu dohodnutou, zahraniční vysílání tedy není ekonomickou činností ve smyslu § 5 odst. 2 zákona o DPH a stěžovateli v souvislosti s ním nenáleží nárok na odpočet daně z přidané hodnoty.

[32] K posouzení povahy činnosti stěžovatele žalovaný vyslovuje souhlas s argumentací městského soudu a 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, nemůže mít za následek nárok na plný odpočet daně z přidané hodnoty, jak se dožaduje stěžovatel. Žalovaný s poukazem na závěry vyplývající z rozsudku Soudního dvora C-11/15 a na stanovisko generálního advokáta M. Szpunara v dané věci uzavírá, že stěžovatel je sice osobou povinnou k dani z přidané hodnoty ve smyslu § 5 zákona o DPH a vykonává ekonomickou činnost, za tu však lze považovat pouze činnost podnikatelskou, nikoliv poskytování služeb v oblasti veřejnoprávního rozhlasového vysílání.

[33] Nakonec žalovaný zaujímá stanovisko k námitkám týkajícím se penále a úroku z prodlení a poukazuje na skutečnost, že rozhodnutí správce daně, kterým je stanovena povinnost hradit penále, je deklaratorním rozhodnutím, povinnost platit penále vzniká přímo ze zákona. Penále je sankcí za to, že správce daně z vlastní iniciativy, bez přičinění daňového subjektu, odhalí, že daňový subjekt přiznal daň v nesprávné výši. V daném případě rozdíl mezi částkou daně tvrzenou v dodatečném daňovém přiznání a částkou daně stanovenou napadenými rozhodnutími vznikl proto, že správce daně neuznal položku základ daně snižující, tj. nesprávně a nedůvodně nárokovaný odpočet daně z přidané hodnoty. K doměření daňové povinnosti tedy došlo na základě právního posouzení charakteru uplatněných odpočtů z uskutečněných zdanitelných plnění stěžovatele s ohledem na charakter a rozsah jeho ekonomické a jiné činnosti. Žalovaný tudíž neměl prostor pro úvahu, zda by mohl uplatnit výjimku ze stanovení daňového penále.

V.

[34] Stěžovatel v replice k vyjádření žalovaného opakuje svoji argumentaci vyjádřenou již v kasační stížnosti, kterou dále rozvíjí. Setrvává na podané kasační stížnosti, napadený rozsudek považuje za nesprávný a nezákonný.

VI.

[35] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[36] Kasační stížnost je zčásti důvodná.

[37] Jelikož stěžovatel napadá rozsudek městského soudu mimo jiné pro jeho nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost a nedostatek důvodů podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve těmito kasačními námitkami. Bylo by předčasné, aby se zabýval právním posouzením věci samé, pokud by byl napadený rozsudek nepřezkoumatelný.

[38] Stěžovatel napadenému rozsudku vytýká jeho nesrozumitelnost. Nejvyšší správní soud již v minulosti dovodil, že rozsudek správního soudu lze považovat za nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost, pokud z něj nelze jednoznačně seznat, jakým právním názorem je správní orgán po zrušení svého rozhodnutí vázán, resp. jak má v dalším řízení postupovat, nebo pokud z něj nevyplývá, podle kterých ustanovení a podle jakých právních předpisů byla v kontextu správní žaloby posuzována zákonnost napadeného správního rozhodnutí, pokud je jeho odůvodnění vystavěno na rozdílných

a vnitřně rozporných právních hodnoceních téhož skutkového stavu, či pokud je jeho výrok vnitřně rozporný nebo z něj nelze zjistit, jak vlastně soud rozhodl (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013 - 25).

[39] Uvedený deficit má napadený rozsudek podle stěžovatele vykazovat proto, že v odst. 41. obsahuje odkaz na § 72 odst. 4 zákona o DPH, ve vztahu k němuž žádné žalobní námitky nesměřovaly, a dále proto, že v odst. 42. napadeného rozsudku městský soud vyslovil, že „*zásadní žalobní námitkou bylo nesprávné právní posouzení provozování veřejnoprávního rozhlasového vysílání jako služby poskytované za protiplnění, tj. úplaty ve formě rozhlasových poplatků, která je osvobozena od DPH bez nároku na odpočet.*“ Tyto závěry nasvědčují podle stěžovatele tomu, že městský soud nepochopil, co je předmětem a podstatou daného soudního sporu.

[40] Stěžovateli je třeba přisvědčit v tom, že námitky ve vztahu ke krácení daně z přidané hodnoty podle § 72 odst. 4 zákona o DPH (o nichž žalovaný pojednal v odstavcích [37] až [42] napadených rozhodnutí) stěžovatel v žalobě neuplatnil a z tohoto pohledu se závěr městského soudu obsažený v odst. 41. napadeného rozsudku, podle nějž „*(...) žalovaný konkrétně vysvětlil, že žalobcem poskytovanou službu rozhlasového vysílání posoudil jako plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně a povinnost krátit nárok na odpočet daně tak stanovil podle § 72 odst. 4 zákona o DPH namísto sporovaného zákonného ustanovení § 72 odst. 5 téhož zákona*“ jeví jako zavádějící. Nutno však zdůraznit, že citovaná pasáž z napadeného rozsudku, z níž stěžovatel dovozuje nepochopení podstaty sporu ze strany městského soudu (čemuž citace nasvědčuje), je obsažena v části, v níž se městský soud věnuje žalobní námitce nepřezkoumatelnosti napadených rozhodnutí z důvodu nesprávné aplikace § 72 odst. 5 zákona o DPH žalovaným. Městský soud zde (vedle citované pasáže) dospívá k závěru, podle nějž pochybení v aplikaci práva nezakládá nepřezkoumatelnost rozhodnutí, nýbrž je otázkou právního posouzení. S tímto posledně uvedeným závěrem Nejvyšší správní soud souhlasí. Citovaná pasáž tedy nečiní napadený rozsudek bez dalšího nesrozumitelným, byť, jak již uvedeno, je v kontextu žalobních námitek zavádějící. Není zde sporu o tom, že námitky směřující ke krácení daně podle § 72 odst. 4 zákona o DPH stěžovatel v žalobě nevznášel, a nebylo tudíž potřebné ani nutné se k uvedenému jakkoliv vyjadřovat.

[41] Obdobně nesrozumitelnost napadeného rozsudku nezakládá ani shrnutí toho, co městský soud považoval za stěžejní žalobní námitku, obsažené v odst. 42. napadeného rozsudku (viz citace výše). Tento odstavec je fakticky uvozením části rozsudku věnující se úvahám městského soudu o námitkách týkajících se tvrzeného nesprávného právního posouzení věci ze strany daňových orgánů. Tato výše již citovaná pasáž napadeného rozsudku totiž sama o sobě neobsahuje žádné hodnotící závěry městského soudu ve vztahu k předmětu sporu, a je tak v podstatě pouze úvodem toho, čemu by se měly věnovat následující části odůvodnění (byť lze opět dílem stěžovateli přisvědčit v tom, že tak, jak tuto „stěžejní žalobní námitku“ městský soud shrnul, aktuálním předmětem žaloby nebyla). Z nich je pak zřejmé, a opak netvrdí ani stěžovatel, že městský soud se zabýval těmi žalobními námitkami, které skutečně stěžovatel v žalobě nastolil, a otázkami, jež byly mezi účastníky řízení sporné. Tudíž tato nepřesnost ve formulaci „stěžejní žalobní

námitky“ opět bez dalšího nemůže založit nesrozumitelnost napadeného rozsudku v míře mající za následek jeho kasaci.

[42] Stěžovatel napadenému rozsudku vytýká též nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů. Nejvyšší správní soud pravidelně považuje rozhodnutí správních soudů za nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů mj. tehdy, opřel-li soud rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, nebo pokud zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, či ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74, a ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75). Současně však kasační soud setrvale vychází z toho, že soudy nemají povinnost reagovat na každou dílčí žalobní argumentaci a tu obsáhle vyvrátit. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 - 19). Podstatné je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí věnoval všem stěžejním námitkám účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013 - 33).

[43] Stěžovatel uvedenou vadu napadeného rozsudku spatřuje konkrétně v tom, že se městský soud nevypořádal s námitkami, které směřovaly k volbě metody pro snížení nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, tj. stanovení poměru, na základě nějž byl tento jeho nárok snížen. Měl za to, že městský soud pouze „kopíroval“ neodůvodněný názor žalovaného.

[44] Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že *„je-li rozhodnutí žalovaného důkladné, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, není praktické a ani časově úsporné zdlouhavě a týmiž nebo jinými slovy říkat totéž. Naopak je vhodné správné závěry si přisvojit se souhlasnou poznámkou názor žalované.“* (srov. rozsudek ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 130). Tak tomu bylo i v souzené věci v otázce námitek směřujících proti volbě metody pro poměrné snížení nároku na odpočet daně z přidané hodnoty podle § 72 odst. 5 zákona o DPH (které stěžovatel označuje ne zcela přesným termínem „krácení“).

[45] Žalovaný se problematice poměru, jejž stanovil pro snížení nároku na odpočet daně z přidané hodnoty podle § 72 odst. 5 zákona o DPH, věnoval v odstavcích [31] až [36] napadených rozhodnutí a dále pak v souvislosti s vypořádáním odvolacích námitek v části c) v odstavcích [56] až [64] těchto rozhodnutí. Své úvahy náležitě vysvětlil, aniž by bylo třeba (shodně jako je tomu v případě soudních rozhodnutí – viz judikatura zmíněná výše), aby se jednotlivě vypořádal s každou dílčí námitkou vznesenou stěžovatelem v odvolacím řízení. Nejvyšší správní soud považuje vypořádání odvolacích námitek stěžovatele o této otázce za dostatečné i srozumitelné, ucelenou argumentací reagující na stěžovatelovy výtky týkající se možnosti snížení nároku na odpočet daně z přidané hodnoty a použití metody tohoto snížení.

[46] S ohledem na tuto skutečnost nebylo třeba, aby městský soud opětovně v rozsudku opakoval, co obsáhle odůvodnil již žalovaný za předpokladu, že závěry žalovaného shledal dostatečnými, logickými a správnými. Skutečnost, že městský soud znovu tyto závěry v napadeném rozsudku nereprodukoval, nýbrž odkázal na přiléhavé úvahy žalovaného se souhlasnou poznámkou, tudíž v této části napadený rozsudek nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů nečiní. Městský soud se v tomto směru zaměřil především na zdůraznění závěrů, jež dovodily vysoké soudy ke sporné otázce snížení nároku na odpočet daně z přidané hodnoty v případech, v nichž přijatá plnění plátce daně použije jak pro ekonomické činnosti, tak i pro činnosti jiné povahy. Tyto svoje úvahy vyjádřil v odstavcích 50. až 59. a také 63. až 68. napadeného rozsudku. Pokud zde mj. zopakoval i závěry žalovaného a dodal, že je považuje za konkrétní, určité a srozumitelné, považuje Nejvyšší správní soud takové odůvodnění v nynější věci s ohledem na výše uvedené za zcela dostačující. Skutečnost, že se s těmito závěry (žalovaného a městského soudu) stěžovatel neztotožňuje či že je sám ze svého subjektivního pohledu považuje za nikoliv vyčerpávající, nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů nezakládá.

[47] Z judikatury Nejvyššího správního soudu ale také plyne, že pokud správní soud přezkoumá správní rozhodnutí, které je stiženo vadnou nepřezkoumatelnosti, zatíží stejnou vadou i svoje rozhodnutí (srov. rozsudek ze dne 13. 6. 2007, č. j. 5 Afs 115/2006 - 91).

[48] Právě s ohledem na posledně zmíněné judikaturní závěry dovodil Nejvyšší správní soud dílčí nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů. Shledal, že touto vadou napadený rozsudek trpí v části týkající se posouzení povahy plnění poskytovaného za provozování zahraničního vysílání.

[49] Této námitce se městský soud věnoval v odst. 62. napadeného rozsudku. V něm opět přitakal závěrům žalovaného obsaženým v napadeném rozhodnutí, což by, jak shora uvedeno, samo o sobě nemuselo být na závadu. Nejvyšší správní soud však považuje (z důvodů dále vyložených) napadená rozhodnutí o této otázce za nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů, tudíž stejnou vadou zatížil městský soud co do posouzení povahy poplatků za zahraniční vysílání i napadený rozsudek. Ten je tedy v této části také nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, a je proto naplněn kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. K němu je kasační soud povinen přihlížet i bez návrhu [stěžovatel námitky o této otázce vznášel s odkazem na kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

[50] Žalovaný v napadených rozhodnutích zaujal názor, že povinnost platit za rozhlasové vysílání vyplývá pro ministerstvo přímo ze zákona, nikoliv ze smlouvy, a platba za zahraniční vysílání tak není placena v rámci právního vztahu zahrnujícího vzájemné poskytování plnění, ale v rámci plnění povinnosti stanovené zákonem. Ministerstvo zahraničních věcí přitom nemá nástroje kontroly zahraničního vysílání, a nemá tak možnost kontroly poskytovatele služeb. Předmětná platba je dotací vyplacenou jako kompenzace za finanční ztráty stěžovatele vyplývající z jeho činnosti nařízené

zákonem. Zahraniční vysílání stěžovatele tedy podle žalovaného není ekonomickou činností ve smyslu zákona o DPH.

[51] Žalovanému lze přisvědčit v tom, že stěžovatelem provozované vysílání do zahraničí ve smyslu § 3 odst. 2 zákona o Českém rozhlasu je skutečně hrazeno ze státního rozpočtu, což plyne ze samotné dikce § 10 odst. 2 tohoto zákona. Tato skutečnost však sama o sobě nevyvrací argumentaci stěžovatele uplatněnou v daňovém řízení v jeho vyjádření doručeném žalovanému dne 17. 3. 2017, podle níž zahraniční vysílání jím provozované je nutno považovat za ekonomickou činnost zejména s ohledem na obsah smlouvy o vysílání do zahraničí. Ačkoliv městský soud v řízení o žalobě na tuto smlouvu v obecnosti odkázal, blíže ji nehodnotil. Stalo se tak zjevně proto, že se přiklonil k závěrům žalovaného obsaženým v odst. [28] až [30] napadených rozhodnutí. Ani žalovaný se však touto smlouvou ve svých rozhodnutích nezabýval, neobstaral si ji a její obsah nepodrobil žádnému posouzení. Nezohlednil tudíž stěžovatelovy argumenty týkající se obsahu uvedené smlouvy, které v daňovém řízení uplatňoval. Své závěry žalovaný založil výlučně na výkladu zákona o Českém rozhlasu vycházeje ze závěru, že povinnost platit poplatky za rozhlasové vysílání do zahraničí vyplývá ministerstvu přímo ze zákona, nikoliv ze smlouvy, a platba za zahraniční vysílání tak není placena v rámci právního vztahu zahrnujícího vzájemné poskytování plnění, ale v rámci plnění povinnosti stanovené zákonem.

[52] Ve vyjádření doručeném žalovanému dne 17. 3. 2017 učiněném v odvolacím řízení přitom stěžovatel vznesl podstatné argumenty týkající se obsahu smlouvy, které žalovaný mohl řádně vypořádat pouze za předpokladu, že by si smlouvu obstaral a podrobil ji bližší analýze s ohledem na stěžovatelovy námitky. Ze správního spisu vyplývá, že takové kroky žalovaný neučinil a pouze ve shodě se správcem daně v napadených rozhodnutích zopakoval, že povinnost platby za rozhlasové vysílání vyplývá ministerstvu přímo ze zákona, a zahraniční vysílání tedy nepředstavuje činnost ekonomickou ve smyslu § 5 odst. 2 zákona o DPH. Tímto postupem však žalovaný nerespektoval základní zásady daňového řízení, zejména zásadu správného zjištění a stanovení daně.

[53] Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že žalovaný v otázce povahy zahraničního vysílání zatížil napadená rozhodnutí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů. Dostatečně se nezabýval tvrzeními stěžovatele stran povahy platby poskytované ze strany ministerstva za zahraniční vysílání s ohledem na obsah smlouvy o vysílání do zahraničí uzavřené mezi ministerstvem a stěžovatelem. Tato část napadených rozhodnutí založená výlučně na aplikaci zákona o Českém rozhlasu bez ohledu na obsah smlouvy nemůže z hlediska požadavků na přezkoumatelnost správních rozhodnutí obstát. Relevantní ustanovení zákona o Českém rozhlasu (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 stěžovatel řádně vypořádal s námitkami stěžovatele vztahujícími se k obsahu smlouvy, z níž tento usuzoval na povahu platby za zahraniční vysílání jako platby za poskytnutí služby ve smyslu § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH.

[54] Bude tedy věcí dalšího řízení, aby žalovaný podrobil obsah smlouvy mezi stěžovatelem a ministerstvem výkladu, zabýval se jejím obsahem z pohledu posouzení

povahy platby za zahraniční vysílání poskytované stěžovateli ministerstvem a teprve poté aby i s přihlédnutím k relevantní právní úpravě opětovně zaujal stanovisko k této otázce.

[55] Při novém posouzení bude přitom na místě zohlednit též závěry vyplývající z rozsudku Soudního dvora ze dne 5. 2. 1981, ve věci C-154/80, *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*. Podle něj, aby bylo možné určité plnění považovat za „poskytování služby za protiplnění", musí být splněny následující podmínky: 1) musí existovat přímá a bezprostřední vazba mezi poskytnutím služby a obdrženým protiplněním, 2) protiplnění musí být vyjádřitelné v penězích a 3) úplata musí mít subjektivní hodnotu, kterou jí přisuzují obě strany transakce. Rovněž v tomto ohledu tedy žalovaný doplní odůvodnění svých rozhodnutí ve vztahu k posouzení povahy platby za zahraniční vysílání.

[56] Nejvyšší správní soud v této souvislosti považuje za vhodné upozornit i na důvodovou zprávu k § 10 zákona o Českém rozhlasu, z níž vyplývá, že dotace ze státního rozpočtu je zdrojem sekundárním, na který ze zákona o Českém rozhlasu nevzniká právní nárok. Účelová dotace může být poskytnuta především na konkrétní projekty rozhlasových programů, např. vzdělávacích a naučných. I vzhledem k uvedenému, tedy že ze zákona samotný nárok na platbu za zahraniční vysílání stěžovateli nevzniká, vyvstává nutnost podrobit smlouvu bližšímu zkoumání a závěry k tomu vtělit do nového rozhodnutí.

[57] S ohledem na skutečnost, že městský soud nepřezkoumatelné závěry žalovaného v otázce platby za zahraniční vysílání přezkoumal a přisvědčil jim, zatížil i napadený rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Z uvedeného důvodu Nejvyšší správní soud nemohl blíže posoudit stížnostní námitku týkající se nesprávného posouzení povahy zahraničního vysílání ze strany městského soudu, již stěžovatel také v kasační stížnosti s poukazem na kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. uplatňoval. Nemůže být totiž prvním soudem, který k této otázce zaujme stanovisko, nýbrž je třeba, aby věc nejprve řádně, srozumitelně a přezkoumatelně posoudil žalovaný.

[58] Již pouze pro úplnost Nejvyšší správní soud na tomto místě dodává, že za pochybení naplňující kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. nepovažoval skutečnost, že městský soud „opomněl" v části napadeného rozsudku pojednávající o právním rámci sporu (odstavce 28. až 38. napadeného rozsudku) citovat § 72 odst. 1 zákona o DPH a § 5 odst. 2 téhož zákona. Výčet aplikovaných ustanovení a jejich citace není nedílnou a povinnou součástí odůvodnění soudních rozhodnutí. Pro jejich přezkoumatelnost je stěžejní, že skutkový stav je podřazen určitým právním normám a že správní soud uvede, na základě jakých úvah dospěl k přijatým závěrům a jak použité právní normy vyložil, nikoliv to, zda jsou veškeré aplikované právní normy v rozsudku jednotlivě citovány. Uvedený „nedostatek" tudíž nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku založit nemůže.

[59] S ohledem na skutečnost, že zbylé kasační námitky, podřaditelné pod kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., byly oddělitelné od části napadeného rozsudku

stiženého vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů (část týkající se povahy poplatků za zahraniční vysílání), přistoupil Nejvyšší správní soud k jejich posouzení.

[60] Stěžovatel setrvale, nejen v daňovém řízení, ale poté i v žalobě, zůstává na námitce o tom, že vykonává jedinou nedělitelnou činnost (rozhlasové vysílání), která má povahu činnosti ekonomické ve smyslu § 5 odst. 2 zákona o DPH, což městský soud posoudil (shodně jako dříve i žalovaný) nesprávně.

[61] Městský soud se výslovně k této námitce (na rozdíl od žalovaného) nevyjádřil, přesto to nečiní napadený rozsudek nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů. Vyřešení této otázky lze z napadeného rozsudku dovodit implicitně. Městský soud činnost vykonávanou stěžovatelem za jedinou nedělitelnou činnost ve shodě s žalovaným nepovažoval, neboť se zabýval otázkami týkajícími se určení nároku na odpočet daně v poměrné výši. To by nebylo možné, pokud by veškeré činnosti vykonávané stěžovatelem považoval za jedinou a nedělitelnou ekonomickou činnost, jež je předmětem daně z přidané hodnoty a s níž je spojen nárok na odpočet daně z přidané hodnoty.

[62] Žalovaný z hlediska posouzení stěžovatelovy činnosti při vypořádání jeho odvolací námitky založené na tvrzení o jediné ekonomické činnosti s odkazem na rozsudek Soudního dvora C-11/15 a Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 124/2014 - 178 vysvětlil, že činnost veřejnoprávního vysílání financovaná prostřednictvím rozhlasového poplatku není poskytováním služeb za protiplnění ve smyslu čl. 2 bodu 1 šesté směrnice (resp. nyní směrnice 2006/112/ES), neboť nespadá vůbec do působnosti této směrnice. Jinými slovy zastává názor, že rozhlasový poplatek není úplatou za poskytovanou službu a žalobce při poskytování veřejné služby v oblasti rozhlasového vysílání nevykonává ekonomickou činnost.

[63] Uvedený názor opírá mj. i o stanovisko generálního advokáta Szpunara vyjádřené právě ve věci C-11/15, s nímž souhlasil i Nejvyšší správní soud ve zmíněném rozsudku č. j. 5 Afs 124/2014 - 178. Jmenovaný generální advokát totiž nad rámec předběžných otázek položených v označené věci Nejvyšším správním soudem (k povaze úplaty za veřejnou službu v oblasti rozhlasového vysílání) vyjádřil názor i k rozsahu přiznání nároku na odpočet daně v situaci, v níž se nachází i stěžovatel. Generální advokát uvedl, že v rozsahu činnosti financované z rozhlasových poplatků, které nejsou protiplněním za uskutečněná plnění, neexistuje daň z přidané hodnoty na výstupu, a daň z přidané hodnoty na vstupu proto nelze odpočíst. Pokud však provozovatel veřejnoprávního vysílání vykonává i obchodní činnost financovanou z jiných zdrojů, pak u ní je daň z přidané hodnoty odpočitatelná, ale pouze u té části plnění, které je použito pro účely této ekonomické činnosti.

[64] Žalovaný z uvedených závěrů generálního advokáta dovodil, a v tom se s ním shoduje (implicitně) nejen městský soud, ale nyní i Nejvyšší správní soud, že stěžovatel nevykonává jedinou nedělitelnou ekonomickou činnost, ale kromě veřejné služby v oblasti rozhlasového vysílání hrazené rozhlasovými poplatky vykonává i další činnosti, které s tímto hlavním předmětem činnosti souvisejí (srov. § 2 a 11 odst. 1 zákona o Českém rozhlasu). Ostatně skutečnost, že činnost vykonávaná stěžovatelem není jedinou nedělitelnou činností mající povahu činnosti ekonomické, nepřímo vyjádřil již Soudní dvůr

v rozsudku C-11/15. Uvedené lze dovodit právě z jeho závěru, že poskytování služby veřejnoprávního rozhlasového vysílání v rozsahu financovaném rozhlasovými poplatky není poskytováním služeb za protiplnění a nespadá do působnosti šesté směrnice (resp. nyní směrnice 2006/112/ES).

[65] Stěžovatel přitom své tvrzení o tom, že vykonává jedinou činnost, která má povahu činnosti ekonomické ve smyslu § 5 odst. 2 zákona o DPH, dovozoval především ze skutečnosti, že i žalovaný dříve z takového pojetí vycházel, když měl za to, že žalobce žádné činnosti nesouvisející s ekonomickou činností neuskutečňuje. Nutno však dodat (což je ostatně stěžovateli známo), že názor žalovaného v tomto ohledu nutně musel doznat změn, a to právě v důsledku opakovaně citovaného rozsudku Soudního dvora C-11/15 a rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 124/2014 - 178. Právě z nich vyplývá, že tento dřívější názor žalovaného nebyl správný s ohledem na závěry o povaze rozhlasového poplatku. A právě proto došlo v náhledu na činnost stěžovatele ke změnám, jež stěžovatel nyní rozporuje. Tento názorový vývoj však byl vyvolán zmíněnou judikaturou, a stěžovatel se tak nyní nemůže účinně dovolávat svého legitimního očekávání o nezměněném postoji žalovaného k posouzení činnosti jím vykonávané. Tedy respektoval-li žalovaný výše zmíněná judikaturní východiska v napadených rozhodnutích, nemůže být úspěšná argumentace dovolávající se dřívějších, s nynější judikaturou již nesouladných, názorů žalovaného na povahu stěžovatelovy činnosti v rámci tvrzení o legitimním očekávání.

[66] Stěžovatel sice setrvale brojí proti kvalitě vypořádání jeho námitek o tom, že vykonává jedinou činnost, která má povahu činnosti ekonomické. Jak již ale výše uvedeno, tento jeho názor vyvrací shora citovaná judikatura. Ani za prostého použití § 5 odst. 2 zákona o DPH nelze tvrzením stěžovatele přisvědčit. Uvedené zákonné ustanovení primárně definuje, co se rozumí ekonomickou činností pro účely vymezení osoby povinné k dani z přidané hodnoty (srov. § 5 odst. 1 téhož zákona a nadpis uvedeného ustanovení). Další význam tohoto termínu z hlediska jeho užití v zákoně o DPH je pak nezbytně třeba vykládat v širších souvislostech jednotlivých ustanovení, v nichž je použit. Současně je třeba doplnit, že namítá-li stěžovatel skutečnost, že žalovaný dospěl k závěru, že stěžovatel není osobou vykonávající ekonomickou činnost, nutno uvedenou námitku považovat za veskrze zavádějící; k takovému obecnému závěru žalovaný v napadených rozhodnutích nedospěl.

[67] V nynější věci je především třeba vyjít z toho, že spornou otázkou mezi účastníky řízení je nikoliv skutečnost, zda vůbec stěžovatel vykonává ekonomickou činnost definovanou v § 5 odst. 2 zákona o DPH, nýbrž jeho nárok jako osoby povinné k dani z přidané hodnoty (kterou stěžovatel je ve smyslu § 5 odst. 1 zákona o DPH, o čemž není sporu) na případný odpočet této daně. A tato otázka je pro účely nynější věci blíže rozvedena v § 72 zákona o DPH. Přestože i uvedené ustanovení používá zmíněný pojem „ekonomická činnost“, je z něj současně zřejmé, že spojuje nárok na odpočet daně na vstupu s tím, že plnění je použito pro uskutečňování činností vyjmenovaných v § 72 odst. 2 písm. a) až e) zákona o DPH. Tedy právě tyto činnosti považuje zákon o DPH v souvislosti s nárokem na odpočet daně za činnosti ekonomické. Z uvedeného ustanovení naopak nelze dovodit, že nárok na odpočet daně lze přiznat v případech, je-li přijaté plnění

použito pro činnosti, jež nejsou předmětem daně, jako je veřejná služba rozhlasového vysílání. Zmíněná ustanovení zákona o DPH je dále třeba vykládat i v souvislosti s úvodními ustanoveními tohoto zákona. Ta (i za využití pojmu ekonomická činnost) vymezují samotný předmět daně z přidané hodnoty v § 2 odst. 1. Nelze totiž nevidět, že nárok na odpočet daně, o nějž primárně jde v souzené věci, je spojen výlučně se zdanitelným plněním (viz § 2 odst. 3 zákona o DPH ve spojení s § 72 téhož zákona). Z uvedeného důvodu závěry, které již judikatura vyslovila o tom, že činnost stěžovatele spočívající v poskytování veřejné služby rozhlasového vysílání v rozsahu placeném z rozhlasových poplatků není poskytnutím služby za protiplnění (úplatu) ve smyslu čl. 2 bod 1. písm. c) směrnice 2006/112/ES, jehož transpozice je součástí § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH, současně odpovídají i na stěžovatelovu námitku o výkonu jediné nedělitelné ekonomické činnosti, a to tak, že ji z hlediska nároku na odpočet daně z přidané hodnoty podle § 72 zákona o DPH takto posuzovat nelze.

[68] Nejvyšší správní soud tedy pro přehlednost znovu opakuje, že pro účely nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, o nějž jde v tomto řízení, je nezbytným předpokladem k tomu, aby bylo vůbec možno uvažovat o odpočtu daně z přidané hodnoty za podmínek vyplývajících ze zákona o DPH, skutečnost, že se jedná o plnění (zde veřejnou službu rozhlasového vysílání), jež je předmětem uvedené daně (§ 2 odst. 1 zákona o DPH) a není od této daně osvobozeno, tedy plnění zdanitelné. Stěžovatelem setrvale předestíraná polemika o tom, že vykonává jedinou ekonomickou činnost, je právě uvedeným, ale i závěry výše zmíněné judikatury (včetně té odkazované stěžovatelem – viz rozsudek *Securenta*) vyvrácena, aniž je nezbytné se blíže samostatně věnovat prostému rozboru definice ekonomické činnosti obsažené v § 5 odst. 2 zákona o DPH. Toto vymezení samotné totiž odpověď na stěžejní spornou otázku, zda a v jakém rozsahu stěžovateli náleží nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, bez dalšího nedává.

[69] Nejvyšší správní soud tak již pouze pro úplnost dodává, že o tom, že stěžovatel kromě veřejné služby v oblasti rozhlasového vysílání, jež v rozsahu hrazeném z rozhlasových poplatků není plněním podléhajícím režimu zákona o DPH, vykonává i činnosti další, s tímto veřejnoprávním vysíláním související, jež uvedenému zákonu podřadit lze, není sporu. Ze shodného náhledu (byť vyjádřeného toliko implicitně) ostatně vyšel Nejvyšší správní soud i v další věci vedené mezi týmiž účastníky, týkající se jiných zdaňovacích období (rozsudek ze dne 26. 11. 2021, č. j. 4 Afs 130/2021 - 59). S ohledem na skutečnost, že Nejvyšší správní soud již zaujal stanovisko k otázce poměrného snížení nároku na odpočet daně z přidané hodnoty ve smyslu § 72 odst. 5 zákona o DPH ve skutkově shodných případech, jako je ten nynější, implicitně již odpověděl i na stěžovatelovu námitku o tom, zda jím uskutečňované rozhlasové vysílání a také další činnosti s ním související (§ 11 odst. 1 zákona o Českém rozhlasu) lze považovat za jedinou nedělitelnou ekonomickou činnost, s níž je spojen nárok na odpočet daně z přidané hodnoty v celém a nikoliv sníženém rozsahu.

[70] Ostatně nejinak se k této otázce vyjádřil i generální advokát Spzunar v opakovaně zmíněné věci C-11/15, který také porovnal veřejnoprávní rozhlasové vysílání stěžovatele s provozovateli komerčních rozhlasových stanic (a takovým srovnáním argumentuje i stěžovatel v nynější věci). Z jeho závěrů nejen, že vyšel žalovaný v napadených rozhodnutích, ale přiklonil se k nim i Nejvyšší správní soud v rozsudku

č. j. 5 Afs 124/2014 - 178 (viz 5. odstavec na straně 11 uvedeného rozsudku). Ani čtvrtý senát Nejvyššího správního soudu nemá důvod se v posuzovaném případě odklonit od těchto závěrů, jež byly opakovaně prezentovány v řízeních, v nichž byl stěžovatel účastníkem. Pro stručnost lze nyní odkázat na odstavce 53. a 62. stanoviska jmenovaného generálního advokáta ve věci C-11/15, které je oběma účastníkům řízení známo a také je citováno v odst. 56. napadeného rozsudku, a lze na ně tudíž pro přehlednost odkázat. Tyto závěry, jež vyvracejí stěžovatelovu námitku o jediné nedělitelné ekonomické činnosti spočívající v rozhlasovém vysílání, nepovažuje Nejvyšší správní soud za potřebné opětovně citovat a v nynější věci se s nimi plně ztotožňuje.

[71] I když tedy vyšší soudy dovodily, a ani čtvrtý senát nemá nyní důvod tyto závěry zpochybňovat, že v rozsahu veřejnoprávního vysílání hrazeného z rozhlasových poplatků se u stěžovatele nejedná o činnost za protiplnění (úplatu), tedy službu podléhající dani z přidané hodnoty ve smyslu § 2 odst. 1 zákona o DPH, a není s ní tudíž spojen ani nárok na odpočet uvedené daně, ničeho to nevypovídá o tom, že stěžovatel vykonává také další (ekonomické) činnosti, s nimiž odpočet této daně spojen je. V takovém případě však odpočet daně z přidané hodnoty stěžovateli náleží toliko v poměrné výši, jež odpovídá rozsahu přijatých plnění použitých na uskutečňování těchto ekonomických činností (viz opět § 72 odst. 5 zákona o DPH).

[72] Namítal-li tedy stěžovatel v této souvislosti také nepřezkoumatelnost úvah žalovaného o tvrzeném jediném nedělitelném plnění v podobě rozhlasového vysílání vykonávaného stěžovatelem, s ohledem na právě uvedené Nejvyšší správní soud uzavírá, že úvahy žalovaného v odst. [24] až [27] napadených rozhodnutí jsou přiléhavé, a pokud je městský soud (byť toliko implicitně) vzal za věcně správné a navázal na ně konkrétními úvahami ohledně nutnosti poměrného snížení nároku na odpočet daně z přidané hodnoty ve smyslu § 72 odst. 5 zákona o DPH, nelze v tom spatřovat pochybení.

[73] S ohledem na uvedené se dále Nejvyšší správní soud věnoval navazující námitce týkající se snížení nároku na odpočet daně podle § 72 odst. 5 zákona o DPH (který stěžovatel poněkud nesystémově nazývá krácením, ač ve skutečnosti ke krácení odpočtu daně z přidané hodnoty může docházet v případech podle § 72 odst. 4 zákona o DPH, o jehož aplikaci se však v nynější věci nejedná a není ani předmětem žaloby či kasační stížnosti) metodou založenou na výnosech. Stěžovatel vytýká, že žalovaný stanovil nesprávnou metodu poměrného snížení nároku na odpočet daně z přidané hodnoty.

[74] Judikatura Soudního dvora (viz rozsudek Soudního dvora C-11/15, ale i rozsudek *Securenta)*, jakož i výše zmíněná judikatura Nejvyššího správního soudu již záporně odpověděla na otázku, zda v případě, jaký nastal i u stěžovatele, lze přiznat plný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (i to stěžovatel přesto setrvale rozporuje). Z téže judikatury však již také v obecnosti vyplývá, jakým způsobem má být odpočet daně z přidané hodnoty snížen. Je především věcí členských států Evropské unie, aby způsob tohoto výpočtu stanovily ve vnitrostátní právní úpravě. Není-li však takový mechanismus upraven (to je ostatně i případ nynější, v němž v rozhodné době zákon o dani z přidané hodnoty neobsahoval konkrétní metodu snížení odpočtu v případě, je-li přijaté plnění na vstupu použito jak pro ekonomické, tak i jiné činnosti), je primárně na daňovém

subjektu, zde tedy stěžovateli, aby tuto metodu stanovil a poměrně odpočet daně z přidané hodnoty snížil, přičemž jeho výpočet může být daňovými orgány korigován (viz opakovaně citovaný rozsudek č. j. 5 Afs 124/2014 - 178 na straně 12 v šestém odstavci).

[75] Shodné závěry vyslovil Soudní dvůr i v rozsudku, na nějž stěžovatel také odkazoval, ze dne 8. května 2019 ve věci C-566/17, *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach*. V něm potvrdil, že *„[č]lánek 168 písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní praxi, která spočívá v tom, že osobě povinné k dani povoluje plný odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) zatěžující na vstupu pořízení zboží a služeb touto osobou za účelem provádění ekonomické činnosti podléhající DPH i neekonomické činnosti, která nespadá do působnosti DPH, když v platné daňové právní úpravě neexistují zvláštní pravidla upravující kritéria a metody pro rozdělení, které by umožnily osobě povinné k dani určit podíl DPH zaplacené na vstupu, jež je třeba považovat za DPH související s její ekonomickou činností a za DPH související s její neekonomickou činností.“* Tyto závěry jsou plně použitelné i nyní.

[76] Za pozornost s ohledem na stěžovatelovy námitky ve vztahu ke způsobu snížení nároku na odpočet daně z přidané hodnoty pak stojí zejména závěry vyslovené v odst. 42. posledně citovaného rozsudku, v němž Soudní dvůr dovodil, 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 činnostmi, 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 podle informací, které má Soudní dvůr k dispozici, si může osoba povinná k dani zvolit vhodnou metodu pro účely provedení takového rozdělení. Za těchto podmínek, a zejména s ohledem na článek 86 zákona o DPH, se zdá, že taková absence pravidel nebrání osobě povinné k dani, aby určila výši odpočitatelné DPH.“*

[77] Shodným způsobem, jejž naznačil Soudní dvůr v posledně citovaném rozsudku týkajícím se polské právní úpravy daně z přidané hodnoty, postupoval i žalovaný. Ten v rámci seznámení stěžovatele se svým právním názorem na uplatněný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty umožnil v odvolacích řízeních stěžovateli stanovit metodu pro poměrné snížení uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty ve smyslu § 72 odst. 5 zákona o DPH a uvést k tomu potřebné skutečnosti a předložit relevantní podklady (viz seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolací řízení ze dne 3. 3. 2017, č. j. 10503/17/5300-22444-711887). Stěžovatel této možnosti nevyužil, žádnou vlastní metodu výpočtu poměrného snížení odpočtu daně nenabídl (vycházeje ze setrvalého tvrzení o jediné nedělitelné ekonomické činnosti a o úplném nároku na odpočet daně) a žalovanému ani nepředložil podklady, na jejichž základě by žalovaný mohl odpočet daně poměrně snížit. S ohledem na skutečnost, že již bylo postaveno na jisto, že nárok na plný odpočet daně z přidané hodnoty stěžovateli nevznikl a náleží mu toliko v poměrné výši, žalovaný přistoupil k použití vlastní metody, tzv. výnosové, založené na skutečnostech a údajích, vyplývajících ze zprávy o hospodaření. To ostatně ve zmíněném seznámení ze dne 3. 3. 2017 stěžovateli také avizoval. Použití této metody za možné Nejvyšší správní soud potvrdil ve skutkově i právně obdobné věci týchž účastníků řízení ve výše zmíněném rozsudku č. j. 4 Afs 130/2021 - 59 (srov. zejm. odstavce [49] až [57]). S tam uvedenými závěry se shoduje kasační soud i v nynější věci a s ohledem

na skutečnost, že oba účastníci řízení jsou s těmito závěry seznámeni, neshledává potřebu je nyní v podrobnostech opakovat. Stěžovatelovu polemiku o vhodnosti žalovaným zvolené výnosové metody tak Nejvyšší správní soud považuje vzhledem k uvedeným judikaturním závěrům, na nichž setrvává i v tomto případě, za bezpředmětnou.

[78] Zbývá dodat, že neopodstatněná je v této souvislosti stížnostní argumentace, podle níž stěžovatel v rozhodné době neměl údaje obsažené ve zprávě o hospodaření k dispozici, tudíž je nemohl použít pro účely poměrného snížení odpočtu daně z přidané hodnoty. Tomuto tvrzení lze sice v obecnosti přisvědčit, stěžovateli však byla poskytnuta možnost, aby metodu poměrného snížení nároku na odpočet daně z přidané hodnoty stanovil sám, a určil tak i jinou než následně žalovaným užitou metodu a využil k tomu údaje, jež měl sám k dispozici a jež považoval za vhodnější. Pokud takto nepostupoval, nelze nyní žalovanému vytýkat, že využil relevantní údaje ze zprávy o hospodaření, jelikož důvody svého postupu i metodu poměrného snížení odpočtu již v seznámení ze dne 3. 3. 2017 a následně i v napadených rozhodnutích vysvětlil. Přitom v době, kdy o tomto nároku stěžovatele rozhodoval, již relevantní údaje ze zprávy o hospodaření měl k dispozici. Byl to tedy stěžovatel, který v důsledku své jisté pasivity nevyužil možnosti (při absenci zákonné úpravy) předestřít žalovanému návrh vyhovující metody poměrného snížení nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, jenž mohl být následně žalovaným buď akceptován, nebo upraven.

[79] Stěžovatelova výtka o tom, že se žalovaný v napadených rozhodnutích nikterak nevyjádřil k jeho návrhu, aby pro účely poměrného snížení odpočtu daně z přidané hodnoty byla použita metoda, již zákonodárce vtělil s účinností od 1. 7. 2017 do novely zákona o DPH provedené zákonem č. 170/2017 Sb., je taktéž neopodstatněná. Žalovaný v napadených rozhodnutích k návrhu stěžovatele o použití metody vyplývající z novely č. 170/2017 Sb. vyslovil, že ji není možno využít proto, že se jedná v době jeho rozhodování o neúčinnou právní úpravu (viz odst. [63] napadených rozhodnutí). Uvedené odůvodnění považuje Nejvyšší správní soud za dostačující. Je tomu tak proto, že využití tzv. výnosové metody pro účely poměrného snížení nároku na odpočet daně z přidané hodnoty žalovaný v napadených rozhodnutích podrobně vyložil a tyto jeho úvahy jsou srozumitelné a logické a při absenci zákonné úpravy obsahující konkrétní metodu poměrného snížení odpočtu i věcně správné za situace, kdy stěžovatel jinou alternativu nenabídl, ač mohl.

[80] Nejvyšší správní soud shrnuje, že stížnostní námitce o nesprávném použití tzv. výnosové metody poměrného snížení odpočtu daně z přidané hodnoty nelze z výše nastíněných důvodů přisvědčit. Pro uvedené je za nedůvodný třeba považovat i stěžovatelův poukaz na porušení čl. 11 odst. 5 Listiny.

[81] Nesouhlasně se nakonec v kasační stížnosti stěžovatel vyjadřuje i k závěrům městského soudu o penále a úroku z prodlení.

[82] Kasační soud předesílá, že námitka týkající se úroku z prodlení je námitkou nepřípustnou ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s., jelikož ji stěžovatel neuplatnil v žalobě, resp. ve lhůtě pro podání žaloby (§ 71 odst. 2 s. ř. s. ve spojení s § 72 odst. 1 téhož zákona),

ač mu v tom nic nebránilo. Nejvyšší správní soud se s ohledem na uvedené nemůže nyní touto námitkou zabývat, jelikož ji před ním neposuzoval ani městský soud.

[83] Zbývá tak posoudit správnost úvah městského soudu k otázce penále. Stěžovatel zastává stanovisko, že daň z přidané hodnoty mu byla doměřena výlučně na základě skutkových tvrzení, jež uvedl v dodatečných daňových přiznáních, přitom tato tvrzení měl žalovaný za správná. Má-li penále postihovat případy, kdy daňový subjekt nesplnil povinnost tvrzení ohledně určité daňově relevantní skutečnosti, k čemuž ale v daném případě nedošlo, penále bylo žalovaným stanoveno nezákonně.

[84] Nejvyšší správní soud v této otázce se stěžovatelem nesouhlasí. Jak již uvedl městský soud v napadeném rozsudku, účelem penále se zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 - 57. Vyslovil, že předepsání penále *„nepodléhá správnímu uvážení správce daně a 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).“ Při úvahách o povaze penále pak rozšířený senát také dovodil, že *„penále (...) vzniká jen u těch nesprávně tvrzených daní, které správce daně zjistil vlastní činností – daňovému subjektu je poskytnuta možnost se penále vyhnout, pokud sám případná pochybení dodatečně opraví. Penále může v některých případech být aplikováno dokonce i tehdy, pokud veřejným rozpočtům vůbec žádná újma nevznikla.“* V té souvislosti tudíž shledal, že *„[p]enále slouží jako odstrašení případných pokusů daňových subjektů snížit si daň uvedením nesprávných údajů v daňovém tvrzení.“*

[85] Nejvyšší správní soud následně v rozsudku ze dne 2. 3. 2017, č. j. 1 Afs 250/2016 - 48, k výkladu § 37b odst. 1 zákona o správně daní a poplatků aplikovaného i v nynějším případě, uvedl, že *„penále nemá trestat za samotné doměření daně, ale za to, že daňový subjekt nesplnil povinnost tvrzení ohledně určité daňově relevantní skutečnosti svědčící v jeho neprospěch.“* (důraz přidán) a doplnil, že *„účelem penále je motivovat daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání v okamžiku, zjistí-li, že jeho daňová povinnost má být vyšší oproti poslední známé daňové povinnosti. Penále není konstruováno jako sankce za nesprávné tvrzení daňového subjektu v dodatečném daňovém přiznání, ale jako sankce za nepodání dodatečného daňového přiznání u daně nesprávně stanovené.“*

[86] Tyto úvahy nakonec Nejvyšší správní soud v posledně citovaném rozsudku shrnul do závěru, podle nějž *„[p]o 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.“* (důraz opět přidán)

[87] S ohledem na citované judikaturní závěry je tak třeba posoudit, zda jsou opodstatněné stěžovatelovy výtky, že jeho dodatečná daňová tvrzení byla správná a prostor pro stanovení povinnosti uhradit penále zde nebyl. Odlišná stanoviska obou účastníků řízení k této otázce zjevně pramení z toho, co stěžovatel rozumí dodatečným daňovým tvrzením. Tím je dodatečné daňové přiznání. Nejsou to tedy jen některé dílčí údaje, nýbrž veškeré v něm uvedené skutečnosti, tedy údaje předepsané k uvedení v (dodatečném) daňovém přiznání i další okolnosti rozhodné pro vyměření daně a její správné stanovení (viz § 1 odst. 3 daňového řádu ve spojení s § 264 odst. 1 téhož zákona).

[88] V souzeném případě byla splněna podmínka, že doměřená daň se lišila od daně posledně známé. K jejímu doměření ale nevedla výlučně správná daňová tvrzení stěžovatele, nýbrž došlo k němu nad rámec daňových tvrzení uplatněných v dodatečných daňových přiznáních. V nich stěžovatel snížil hodnotu plnění osvobozeného od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet, tedy požadoval vyšší než dříve uplatněný odpočet daně z přidané hodnoty proto, že poplatky za veřejné rozhlasové vysílání nepovažoval za plnění vstupující do koeficientu pro krácení nároku na odpočet daně z přidané hodnoty podle § 72 odst. 4 zákona o DPH ve spojení s § 76 téhož zákona. Činnost žalobce (služba v oblasti veřejného rozhlasového vysílání) v rozsahu financovaném rozhlasovými poplatky však není podle závěrů vysokých soudů plněním, jež je předmětem daně z přidané hodnoty ve smyslu § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH (potažmo ve smyslu šesté směrnice či ji nahrazující směrnice 2006/112/ES). Z toho plyne, že dodatečná daňová tvrzení se lišila oproti skutečnostem, z nichž vyšel při dodatečném vyměření daně žalovaný. Jinými slovy uplatněná dodatečná daňová tvrzení žalovaný jako správná nepotvrdil. Druhá z výše uvedených podmínek pro to, aby stěžovateli nebylo penále stanoveno, nebyla splněna.

[89] Nutno současně upozornit na skutečnost, že ačkoliv stěžovatel namítá, že k doměření daně z přidané hodnoty v souzené věci došlo výlučně z důvodu jiného právního posouzení povahy rozhlasových poplatků za veřejnoprávní rozhlasové vysílání, byl to primárně právě stěžovatel, jenž na základě téže skutečnosti (tedy změny svého náhledu na povahu uvedených poplatků oproti řádnému daňovému tvrzení) k podání dodatečných daňových tvrzení přistoupil. Jak již uvedeno, dodatečná daňová přiznání stěžovatel podal proto, že rozhlasové poplatky za veřejnou službu v oblasti rozhlasového vysílání nepovažoval za úplatu osvobozenou od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet této daně. Tato jeho úvaha se ukázala být lichá, a žalovaný tudíž stěžovatelova daňová tvrzení nemohl považovat za správná. S ohledem na uvedené skutečnosti nelze stěžovateli přisvědčit, že mu penále stanoveno být nemělo.

[90] Za správný je proto třeba považovat postup žalovaného, který v napadených rozhodnutích vedle změny poslední známé daňové povinnosti stěžovateli také stanovil penále podle § 37b odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Ani městský soud následně nepochybil, pokud uvedenou spornou otázku posoudil shodně s žalovaným. Stížnostní námitka, podle níž nemělo být penále v souladu s § 37b odst. 4 zákona o správě daní a poplatků v daném případě stanoveno, je tudíž nedůvodná.

[91] Nejvyšší správní soud uzavírá, že kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nebyl naplněn.

VI.

[92] Ze shora uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je zčásti důvodná, neboť byl naplněn kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Vzhledem k vytčeným vadám měl ke zrušení napadených rozhodnutí, jež trpí dílčí vadou nepřezkoumatelnosti, přistoupit již městský soud podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Nejvyšší správní soud proto spolu se zrušením napadeného rozsudku rozhodl i o zrušení napadených rozhodnutí žalovaného a vrácení mu těchto věcí k dalšímu řízení [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., za přiměřeného použití § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s.]. V nich je žalovaný vázán zde vysloveným závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

[93] Žalovaný se tedy v dalším řízení bude opětovně zabývat povahou plateb za zahraniční rozhlasové vysílání, a to především s ohledem na obsah smlouvy o vysílání do zahraničí uzavřené mezi stěžovatelem a ministerstvem, své závěry k této otázce přezkoumatelně odůvodní a poté opětovně rozhodne.

[94] Nejvyšší správní soud rozhodoval ve věci jako poslední, je proto povinen podle § 110 odst. 3 s. ř. s. rozhodnout o celkových nákladech soudního řízení. Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel jako v řízení úspěšný účastník má právo na náhradu nákladů řízení důvodně vynaložených v řízení proti žalovanému, který ve věci úspěch neměl.

[95] Náhrada nákladů řízení o žalobě přestavuje soudní poplatek za žalobu ve výši 30.000 Kč a odměnu za zastoupení advokátem za 4 úkony právní služby spočívající v přípravě a převzetí věci, sepisu žaloby, v replice k vyjádření žalovaného ze dne 9. 4. 2018 a v účasti na jednání soudu dne 19. 10. 2018 [§ 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)]. Mimosmluvní odměna za jeden úkon právní služby v řízení o žalobě činí 3.100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d), ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu]. Odměna za řízení o žalobě tudíž představuje celkem částku 12.400 (4x3.100 Kč). S tím souvisí též náhrada hotových výdajů za každý z těchto úkonů v souladu s § 13 odst. 4 advokátního tarifu v rozsahu 4x300 Kč, tj. 1.200 Kč. Nejvyšší správní soud naproti tomu stěžovateli nepřiznal náhradu za úkon spočívající v doplnění žaloby (obsahující toliko upozornění soudu na novelizaci zákona o DPH s návrhem na přerušení řízení ze dne 30. 6. 2017), neboť náklady s tímto úkonem spojené nepovažoval za důvodně a účelně vynaložené v tomto sporu.

[96] Náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti přestavuje soudní poplatek ve výši 5.000 Kč a dále odměnu za právní zastoupení za 2 úkony právní služby spočívající v sepisu kasační stížnosti a v replice k vyjádření žalovaného ze dne 11. 1. 2019 [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. Mimosmluvní odměna za jeden úkon právní služby v tomto případě činí 3.100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d), ve spojení s § 7 bodem 5. advokátní tarif)], tj. za dva úkony právní pomoci celkem 6.200 Kč. S tím souvisí též náhrada hotových výdajů za každý z těchto úkonů v souladu s § 13 odst. 4 advokátního tarifu v rozsahu 2x300 Kč, tj. 600 Kč.

[97] Nejvyšší správní soud ověřil, že zástupce stěžovatele je plátcem daně z přidané hodnoty, odměna, a náhrada hotových výdajů tohoto zástupce ve výši 20.400 Kč se tudíž zvyšuje o částku této daně ve výši 4.284 Kč (21 % z 20.400 Kč).

[98] Celkem tedy byla na nákladech řízení o žalobě a o kasační stížnosti stěžovateli přiznána částka 59.684 Kč, kterou je žalovaný povinen zaplatit k rukám zástupce stěžovatele v přiměřené lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 4. února 2022

Mgr. Petra Weissová
předsedkyně senátu