



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Viktora Kučery a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **Český rozhlas**, se sídlem Vinohradská 12, Praha, zast. JUDr. Pavlem Dejlem, advokátem se sídlem Jungmannova 745/24, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 11. 5. 2022, č. j. 8 Af 38/2018-336,

t a k t o:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 11. 5. 2022, č. j. 8 Af 38/2018-336, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í:

I. Vymezení věci

/včetně dosavadního průběhu řízení/

[1] Kasační stížností se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení v záhlaví uvedeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým městský soud zrušil rozhodnutí stěžovatele ze dne 18. 10. 2018, č. j. 46033/18/5300-22444-711887, č. j. 46035/18/5300-22444-711887, č. j. 46036/18/5300-22444-711887, č. j. 46038/18/5300-22444-711887, č. j. 46041/18/5300-22444-711887, č. j. 46043/18/5300-22444-711887, č. j. 46045/18/5300-22444-711887, č. j. 46046/18/5300-22444-711887, č. j. 46047/18/5300-22444-711887, č. j. 46049/18/5300-22444-711887, č. j. 46050/18/5300-22444-711887,

č. j. 46051/18/5300-22444-711887, č. j. 45923/18/5300-22444-711887,
 č. j. 45943/18/5300-22444-711887, č. j. 45945/18/5300-22444-711887,
 č. j. 45947/18/5300-22444-711887, č. j. 45949/18/5300-22444-711887,
 č. j. 45950/18/5300-22444-711887, č. j. 45951/18/5300-22444-711887,
 č. j. 45952/18/5300-22444-711887, č. j. 45953/18/5300-22444-711887,
 č. j. 45955/18/5300-22444-711887, č. j. 45956/18/5300-22444-711887,
 č. j. 45957/18/5300-22444-711887, a věci mu vrátil k dalšímu řízení.

[2] V souhrnu šlo o 24 rozhodnutí, jimiž stěžovatel změnil jednak 12 rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 2 (dále jen „prvostupňový správce daně“) – dodatečných platebních výměrů na daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období měsíců leden až prosinec 2009, jednak 12 rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „prvostupňový správce daně“) – dodatečných platebních výměrů na DPH za zdaňovací období měsíců leden až prosinec 2010.

*I.a) DPH za zdaňovací období: leden-prosinec 2009
 a zrušující rozsudek městského soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 6 Af 52/2011-124*

[3] Dne 26. 11. 2010 podal žalobce dodatečná daňová přiznání k DPH za zdaňovací období měsíců leden až prosinec 2009. V nich žalobce snížil původně vykázaná uskutečňovaná plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně o hodnotu rozhlasových poplatků a provedl opravu vypořádání odpočtu podle § 76 odst. 10 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rozhodné období (dále jen „ZDPH“); tím došlo ke změně daňových povinností žalobce v celkové částce: -106 285 195 Kč.

[4] Prvostupňový správce daně zahájil vytykáací řízení a dospěl k závěru, že rozhlasové poplatky jsou zdrojem používaným k plnění veřejných služeb rozhlasového vysílání; tyto služby jsou tak poskytovány za úplatu, jsou předmětem DPH a jsou od daně osvobozeny (§ 51 a § 53 ZDPH). Proto prvostupňový správce daně vydal dodatečné platební výměry za daná zdaňovací období, v nichž žalobci dodatečně nárokovaný odpočet nepřiznal a změnu jeho daňových povinností vyčíslil v částce 0 Kč. Odvolání žalobce bylo zamítnuto rozhodnutím Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 12. 5. 2011, č. j. 5876/11-1300-101206. Proti němu podal žalobce žalobu, které městský soud vyhověl a odvolací rozhodnutí rozsudkem ze dne 5. 12. 2017, č. j. 6 Af 52/2011-124, zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení.

[5] V odůvodnění rozsudku vyšel městský soud z toho, že mezi účastníky nebyl sporný skutkový stav, nýbrž jeho právní posouzení stran provozování veřejnoprávního rozhlasového vysílání, k němuž odkázal na výsledek soudního řízení vedeného žalobcem v obdobné věci týkající se zdaňovacích období roku 2006. V této věci Nejvyšší správní soud (NSS) položil předběžnou otázku, na kterou Soudní dvůr Evropské unie (SDEU) v rozsudku ze dne 22. 6. 2016, *Český rozhlas*, C-11/15, odpověděl tak, že činnost veřejnoprávního vysílání, o jakou jde v posuzované věci, není poskytováním služeb za protiplnění, tj. úplatu, ve formě rozhlasových poplatků. Jinými slovy, rozhlasový poplatek není úplatou za poskytovanou službu, a je tedy třeba vycházet z toho, že se nejedná o ekonomickou činnost, jež by podléhala za běžných okolností DPH, jak v návaznosti na závěry SDEU judikoval

pokračování

NSS; srov. v podrobnostech rozsudek ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 Afs 124/2014-178, č. 3506/2017 Sb. NSS, podle něhož nárok na odpočet DPH žalobci vzniknout může, avšak jen v rozsahu odpovídajícím použití přijatých plnění v rámci jeho ekonomické činnosti (nikoli činnosti, kterou vykonává při poskytování veřejné služby v oblasti rozhlasového vysílání).

[6] V dalším řízení bylo primárně na žalobci, aby prokázal, v jakém poměru použil přijatá plnění k činnosti ekonomické a neekonomické. Stěžovatel ho proto vyzval, aby prokázal poměrnou výši nároku na odpočet daně dle § 72 odst. 5 ZDPH, nicméně žalobce setrval na tom, že mu přísluší plný nárok na odpočet. Rozdělení na více činností – ekonomickou a neekonomickou – považoval za umělé a nerespektující hospodářskou podstatu vysílání; pro případ snížení odpočtu pak žalobce odkázal na metodu výpočtu poměrného koeficientu, který je v ZDPH s účinností od 1. 7. 2017. Stěžovatel tuto úpravu neaplikoval, vysvětlil, že je nutné vycházet z hmotněprávní úpravy účinné pro šetřená zdaňovací období, načež žalobcem uplatněný nárok na odpočet v souladu s pravidly v § 72 odst. 5 ZDPH poměrně snížil – a to pomocí údajů deklarovaných žalobcem v jeho výroční zprávě o hospodaření za rok 2009, kdy dospěl k závěru, že žalobce pouze 8 % z přijatých zdanitelných plnění použil v rámci své ekonomické činnosti; u těchto plnění žalobci vzniká nárok na odpočet, ostatní plnění stěžovatel v souladu s § 72 odst. 5 ZDPH považoval za poskytnutí služby podle § 14 odst. 3 písm. a) ZDPH, z nichž změnou dodatečných platebních výměrů doměřil žalobci daň na výstupu. Učiněné závěry se promítly i do krácení nároku na odpočet daně podle § 72 odst. 4 a § 76 ZDPH a ve výsledku pak stěžovatel změnil napadené dodatečné platební výměry následujícím způsobem: ve zdaňovacích obdobích leden až červenec 2009 dodatečně vyměřil žalobci DPH v součtu ve výši: +33 972 621 Kč, plus penále (6 794 522 Kč), tedy celkem +40 767 143 Kč, a ve zdaňovacích obdobích srpen až prosinec 2009 naopak dodatečně vyměřil snížení DPH v součtu ve výši: -35 715 002 Kč.

*I.b) DPH za zdaňovací období: leden-prosinec 2010
a zrušující rozsudek městského soudu ze dne 22. 11. 2017, č. j. 3 Af 20/2014-96*

[7] Ve dnech 25. 1. 2013, 25. 2. 2013, 25. 3. 2013 a 2. 4. 2013 podal žalobce dodatečná daňová priznání k DPH za zdaňovací období měsíců leden až prosinec 2010. V nich snížil původně vykázaná uskutečňovaná plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně o hodnotu rozhlasových poplatků a provedl opravu vypořádání odpočtu (§ 76 odst. 10 ZDPH); tím, došlo ke změně daňových povinností žalobce v celkové částce: -92 511 548 Kč.

[8] Prvostupňový správce daně zahájil postupy k odstranění pochybností podle § 89 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), přičemž stejně jako v případech předcházejících zdaňovacích obdobích roku 2009 dospěl k závěru, že veřejné služby v oblasti rozhlasového vysílání jsou poskytovány za úplatu ve formě rozhlasových poplatků, protože jsou tyto služby předmětem DPH a jsou od daně osvobozeny. Na základě toho prvostupňový správce daně vydal dodatečné platební výměry, v nichž žalobci dodatečně nárokovaný odpočet nepřiznal a změnu jeho daňových povinností vyčíslil v částce 0 Kč. Odvolání žalobce bylo zamítnuto rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 26. 3. 2014, č. j. 7081/14/5000-14306-711377. Proti němu podal žalobce žalobu, které městský soud vyhověl, avšak rozsudkem ze dne 9. 11. 2016, č. j. 3 Af 20/2014-45, zrušil vedle odvolacího rozhodnutí i 12 rozhodnutí prvostupňového

správce daně a věci vrátil k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud tento rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení s tím, že nebylo na místě rušit i prvostupňová rozhodnutí vydaná v daňovém řízení za situace, má-li daňové řízení pokračovat – viz rozsudek NSS ze dne 2. 3. 2017, č. j. 1 Afs 322/2016-49. Následně městský soud vydal rozsudek ze dne 22. 11. 2017, č. j. 3 Af 30/2014-96, kterým zrušil již jen odvolací rozhodnutí stěžovatele a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[9] V odůvodnění posledně uvedeného rozsudku vyšel městský soud nejen z právního závěru zrušujícího rozsudku NSS č. j. 1 Afs 322/2016-49, ale především z toho, jak v obdobné věci rozhodl SDEU (rozsudek *Český rozhlas*, C-11/15) a poté NSS ve shora zmíněném rozsudku č. j. 5 Afs 124/2014-178, podle něhož v daném případě není rozhlasový poplatek úplatou za poskytovanou službu, a je tak třeba vycházet z toho, že nejde o ekonomickou činnost. To znamená, že žalobci nárok na odpočet DPH vzniknout může, avšak pouze pokud prokáže, že přijatá plnění byla alespoň částečně využita v rámci jiných ekonomických činností podléhajících DPH.

[10] V dalším řízení stěžovatel vyzval žalobce, aby prokázal poměrnou výši nároku na odpočet (§ 72 odst. 5 ZDPH). Žalobce však setrval na tom, že provádí jedinou činnost, která je svou povahou činností ekonomickou, pročež mu přísluší plný nárok na odpočet; pro případ jeho snížení pak žalobce odkázal na metodu výpočtu poměrného koeficientu, který je v ZDPH s účinností od 1. 7. 2017.

[11] Stěžovatel tuto úpravu neaplikoval, vysvětlil, že je nutné vycházet z hmotněprávní úpravy účinné pro šetřená zdaňovací období, načež žalobcem uplatněný nárok na odpočet v souladu s pravidly v § 72 odst. 5 ZDPH poměrně snížil – a to pomocí údajů deklarovaných žalobcem v jeho výroční zprávě o hospodaření za rok 2010, kdy dospěl k závěru, že žalobce pouze 7 % z přijatých zdanitelných plnění použil v rámci své ekonomické činnosti; u těchto plnění žalobci vzniká nárok na odpočet, ostatní plnění stěžovatel v souladu s § 72 odst. 5 ZDPH považoval za poskytnutí služby podle § 14 odst. 3 písm. a) ZDPH, z nichž změnou dodatečných platebních výměrů doměřil žalobci daň na výstupu. Učiněné závěry se promítly i do krácení nároku na odpočet daně dle § 72 odst. 4 a § 76 ZDPH a ve výsledku pak stěžovatel změnil napadené dodatečné platební výměry následujícím způsobem: ve zdaňovacích obdobích leden až květen 2010 a listopad 2010 dodatečně vyměřil žalobci DPH v součtu ve výši +24 853 058 Kč, plus penále (4 970 610 Kč), tedy celkem +29 823 668 Kč, a ve zdaňovacích obdobích červen až říjen 2010 a prosinec 2010 naopak dodatečně vyměřil snížení DPH v součtu ve výši: -24 853 060 Kč.

*I.c) DPH za zdaňovací období: leden-prosinec 2009, leden-prosinec 2010
a zrušující rozsudek městského soudu ze dne 11. 5. 2022, č. j. 8 Af 38/2018-336*

[12] Všech 24 výše uvedených rozhodnutí stěžovatele vydaných poté, co byla předchozí odvolací rozhodnutí zrušena a věci byly vráceny zpět k dalšímu řízení, žalobce napadl u městského soudu jednou žalobou. V ní vyličil základní skutkový a procesní stav věci, včetně sporných otázek, které se týkaly: (i) činnosti žalobce spočívající v provozování rozhlasového vysílání, (ii) povahy úplaty za zahraniční vysílání, (iii) způsobu (metody) stanovení nároku žalobce na odpočet daně a (iv) uplatnění penále a úroků z prodlení.

pokračování

[13] Městský soud shledal žalobu částečně důvodnou, a proto rozsudkem ze dne 11. 5. 2022, č. j. 8 Af 38/2018-336, rozhodnutí stěžovatele v souladu s § 78 odst. 1 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zrušil a věci mu vrátil k dalšímu řízení. V odůvodnění městský soud vysvětlil, proč neshledal důvodné žalobní body ad (i) a (iv); tuto argumentaci není nutné blíže rozvádět s ohledem na obsah kasační stížnosti (viz dále). Lze jen pro úplnost poznamenat, že městský soud s odkazem na shora uvedenou judikaturu odmítl, že by povaha činnosti žalobce byla jediná (nedělitelná) ekonomická činnost ve smyslu plného nároku na odpočet. Pokud jde o otázku penále, uvedl městský soud, že stěžovatel neměl prostor pro úvahu, dospěl-li k závěru o doměření daňové povinnosti žalobce, k níž nedošlo na základě okolností uplatněných v dodatečných daňových přiznáních, nýbrž na základě právního posouzení charakteru uplatněného odpočtu. Důvodné naopak městský soud shledal další dva žalobní body.

[14] [Ad (ii)] Ve vztahu k zahraničnímu vysílání, které žalobce považoval za ekonomickou (úplatnou) činnost, vyšel městský soud z obsahu Smlouvy o zajištění a provozování rozhlasového vysílání Českého rozhlasu do zahraničí, kterou uzavřel v roce 2000 žalobce s Ministerstvem zahraničních věcí (MZV). Smlouva upravovala podmínky zahraničního vysílání, vč. vzájemného vymezení práv a povinností. V odůvodnění odvolacích rozhodnutí však stěžovatel obsah smlouvy upozaduje, resp. ignoruje, když na argumenty žalobce reaguje jen opakováním vybraných ustanovení zákona č. 484/1991 Sb., o Českém rozhlasu, ve znění pozdějších předpisů. Ze správního spisu nevyplývá, že by si stěžovatel smlouvu obstaral a podrobil ji bližší analýze s ohledem na argumentaci žalobce, čímž zatížil své rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti; srov. jiné rozsudky městského soudu ze dne 2. 3. 2022, č. j. 8 Af 13/2019-190, a ze dne 24. 3. 2021, č. j. 9 Af 12/2017-291, jakož i rozsudek NSS ze dne 26. 11. 2021, č. j. 4 Afs 130/2021-59, ve věci kasační stížnosti stěžovatele proti druhému z uvedených rozsudků (dle něhož se stěžovatel dopustit téhož pochybení, byť ve vztahu ke smlouvě mezi žalobcem a MZV z roku 2013).

[15] [Ad (iii)] Co se týče způsobu (metody) stanovení nároku na odpočet daně v poměrné výši, připomněl městský soud, že žalobce poměrnou výši nároku na odpočet neprokázal. Proto stěžovatel zohlednil veřejně dostupné údaje o hospodářské činnosti žalobce v daných zdaňovacích obdobích – konkrétně výroční zprávy za rok 2009 a 2010 a v nich deklarované výnosy. Věcně se však stěžovatel nevypořádal s možností použít jinou metodu upravenou v § 75 odst. 1 ZDPH s účinností od 1. 7. 2017, a tím zatížil napadená rozhodnutí dílčí nepřezkoumatelností. Právě na tuto metodu totiž žalobce odkazoval a skutečnost, že v rozhodné době ji zákon neobsahoval, není překážkou k jejímu použití. „Právo vždy obsahuje tzv. bílá místa, s nimiž si musí státní úředník poradit. Ústavním i Nejvyšším správním soudem aprobovaným způsobem je využití analogie“, jak výslovně uvedl městský soud. Použití metody podle § 75 odst. 1 ZDPH i na předchozí období proto podle názoru městského soudu nepředstavuje nepřípustnou retroaktivitu, ale „analogii legis“, kdy se na skutkovou podstatu zákonem neřešenou aplikuje právní norma, která je obdobná (analogická) a se skutkovou podstatou co nejpodobnější. Pokud stěžovatel takovou úvahu neprovedl a nevysvětlil, proč by naznačený postup nebyl možný, nemohou jeho rozhodnutí dle městského soudu obstát.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobce

[16] V kasační stížnosti proti poslední rekapitulovanému zrušujícímu rozsudku městského soudu stěžovatel shrnul, že primárním předmětem sporu byla povaha rozhlasových poplatků a s ní související posouzení, v jakém rozsahu má žalobce nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění. Při určení tohoto rozsahu stěžovatel ve svých rozhodnutích zcela dostatečným a přezkoumatelným způsobem odůvodnil, že je nutné vycházet z hmotněprávní úpravy účinné pro předmětná zdaňovací období. Nebylo proto možné aplikovat budoucí změny ZDPH účinné od 1. 7. 2017 na zdaňovací období roku 2009 a 2010. Toto odůvodnění ve vztahu k metodě stanovení nároku na odpočet v poměrné výši již akceptoval jako dostatečné Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 355/2018-55, a stejný závěr učinil i v dalším rozsudku ze dne 25. 2. 2022, č. j. 2 Afs 160/2021-63.

[17] Stěžovatel též odmítl, že by novou právní úpravou mohlo dojít pomocí *analogie legis* k vyplnění právní mezery v ZDPH, resp. tzv. bílého místa, jak konstatoval městský soud. Podle stěžovatele ZDPH obecná pravidla obsahoval a bylo jen otázkou, z jakých hodnot vycházet – jak určit rozsah ekonomické činnosti žalobce v intencích rozsudku Soudního dvora ve věci *Český rozhlas* (C-11/15). Oproti tomu novela ZDPH provedená zákonem č. 170/2017 Sb. s sebou přinesla zásadní změnu, jež může být aplikována až na zdaňovací období od měsíce července 2017, což potvrzují i přechodná ustanovení této novely. A tvrdí-li městský soud opak – s tím, že zpětné použití metody, kterou přinesla zmíněná novela a nová právní úprava v § 75 odst. 1 ZDPH, by nebylo nepřipustnou retroaktivitou – je jeho závěr v rozporu s rozsudky NSS ze dne 26. 11. 2021, č. j. 4 Afs 130/2021-59, a ze dne 14. 1. 2022, č. j. 4 Afs 129/2021-53.

[18] Závěrem stěžovatel zopakoval, že novela č. 170/2017 Sb. zásadně změnila „pravidla hry“, pokud podle § 75 odst. 1 ve spojení § 5 odst. 5 ZDPH pod ekonomickou činnost zahrnuje i ty činnosti, které SDEU označil za plnění nepodléhající DPH. Novela vlastně vtělila do ZDPH fikci výkonu ekonomické činnosti při provozování rozhlasového a televizního vysílání podle zvláštního zákona a zavedla nový princip pro určení poměrné výše nároku na odpočet, který je vytvořený na míru velmi úzké skupině daňových subjektů, včetně žalobce. Stěžovatel v tomto směru vyjádřil pochyby o slučitelnosti této úpravy s evropským právem, především směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice 2006/112/ES“), a vůbec základním principem DPH, kterým je princip neutrality. Na druhou stranu stěžovatel uvedl, že ctí vůli zákonodárce, a od účinnosti novely tak respektuje pravidla, která jsou v ZDPH, avšak pouze pro následující zdaňovací období. Pokud jde o zdaňovací období předcházející novele účinné od 1. 7. 2017, nelze nově nastavená „pravidla hry“ použít ani jako návod nebo vodítko pro stanovení relevantního a ověřitelného poměru plnění použitých pro ekonomickou činnost.

[19] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatel směřuje výlučně proti závěrům městského soudu stran způsobu (metody) stanovení výše nároku na odpočet daně. Druhý zrušovací důvod týkající se povahy úplaty za zajištění zahraničního vysílání stěžovatel nenapadl, a tedy jej zjevně uznal za oprávněný. Již jen proto je třeba podle žalobce konstatovat správnost zrušujícího výroku rozsudku městského soudu, potažmo nedůvodnost kasační stížnosti. Navíc důvodná není ani ona jediná kasační námitka týkající se toho, že stěžovatel odmítl snížit nárok na odpočet daně metodou, kterou pro tento účel

pokračování

zvolil žalobce. Stěžovatel se v rozhodnutích o odvolání dostatečně nevypořádal s argumentací, kterou mu v této souvislosti žalobce předložil, a tím zatížil svá rozhodnutí dílčí nepřezkoumatelností, jak konstatoval městský soud.

[20] Ve zbytku svého vyjádření žalobce shrnul dílčí argumenty týkající se toho, že použití jím zvolené metody bylo nejenom možné, ale i vhodné, dokonce vhodnější než metoda, kterou použil stěžovatel. Jeho postup podle žalobce odporuje ústavně zaručené zásadě legality, neboť bylo na žalobci, aby si zvolil jakoukoli vhodnou metodu (kritérium) pro snížení nároku na odpočet. Ostatně možností volby metody stanovení poměru použití přijatých zdanitelných plnění podmínil snížení nároku na odpočet daně v případech, kdy tuto metodu vnitrostátní úprava nestanoví, i Soudní dvůr (viz rozsudek ze dne 8. 5. 2019, C-566/17, *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach*). To stěžovatel nerespektoval a užil vlastní tzv. výnosovou metodu. Dle žalobce je však podstatná hodnota přijatých zdanitelných plnění a jejich použití, nikoli výnosy, na jejichž základě daňovou povinnost nakonec kalkuloval stěžovatel. Jako důvod nepoužití žalobcem navržené metody neobstojí ani poukaz na nepřípustnou retroaktivitu, ani údajný rozpor s unijním právem. Vhodnost této metody naopak potvrzuje skutečnost, že ji zákonodárce doplnil přímo do ZDPH novelou č. 170/2017 Sb. a aplikační praxe ji používá a používat bude minimálně do 31. 12. 2024 (dle dalších novelizací ZDPH). A nepoužitelnost žalobcem navržené metody nelze dle jeho názoru dovodit ani ze stěžovatelem odkazované judikatury.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[21] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku krajského, resp. městského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí městského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a jedná za něj pověřená osoba s vysokoškolským právnickým vzděláním, které je vyžadováno pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil přitom, zda rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k následujícímu závěru.

[22] Kasační stížnost je důvodná.

[23] V daném případě se jedná o letitý spor žalobce ohledně výše jeho nároku na odpočet DPH za jednotlivá zdaňovací období roku 2009 a 2010. Tento spor představuje další ze série věcí žalobce týkajících se různých zdaňovacích období a navazujících na shora zmíněný rozsudek Soudního dvora Evropské unie, C-11/15, *Český rozhlas*, potažmo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 Afs 124/2014-178, z něhož jasně plyne, že činnost vykonávaná žalobcem není jedinou nedělitelnou činností mající povahu ekonomické činnosti. Proto žalobci nemohl vzniknout nárok odpočet v plné výši, ale pouze ve výši poměrné – a to v rozsahu odpovídajícím přijetí plnění v rámci jeho ekonomické činnosti. Právě snížení nároku na odpočet, resp. stanovení onoho poměru, v jakém bylo konkrétní přijaté plnění použito ve vztahu k ekonomické a neekonomické činnosti žalobce, je podstatou souzené věci.

[24] To, jakým způsobem (metodou) má být odpočet DPH snížen (vypočten) v obecnosti vyplývá především z evropské judikatury – viz zejm. shora zmíněný rozsudek Soudního dvora EU ve věci *Český rozhlas*, anebo rozsudek Soudního dvora EU ze dne 13. 3. 2008, *Securenta*, C-437/06. Je především věcí členských států Evropské unie, aby způsob tohoto výpočtu stanovily ve vnitrostátní právní úpravě. Není-li však takový mechanismus upraven (jako v tomto případě, kdy ZDPH neobsahoval konkrétní metodu snížení odpočtu v případě, že je přijetí plnění na vstupu použito jak pro ekonomické, tak pro jiné činnosti), je primárně na daňovém subjektu/žalobci, aby tuto metodu stanovil a poměrně odpočet snížil, přičemž jeho výpočet může být daňovými orgány korigován (k tomu blíže viz rozsudek NSS č. j. 5 Afs 124/2014-178, str. 12).

[25] V podstatě totéž vyslovil Soudní dvůr EU v rozsudku ze dne 8. 5. 2019, *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach*, C-566/17, na který odkazoval i žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti – srov. zejm. závěry vyslovené v bodu 46 tohoto 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 činnosti, může osoba povinná k dani obdržet od příslušných vnitrostátních daňových orgánů individuální daňové rozhodnutí, v němž se analyzuje její specifická situace a sdělí se jí, jak správně postupovat podle zákona. Kromě toho 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.“

[26] Shodným způsobem, jenž naznačil SDEU v citovaném rozsudku týkajícím se polské právní úpravy daně z přidané hodnoty, postupoval v této věci i stěžovatel. Ten nejprve prostřednictvím prvostupňového správce daně (dle § 92 odst. 4 ve spojení s § 115 odst. 1 daňového řádu) vyzval v rámci doplnění odvolacího řízení žalobce mj. k tomu, aby prokázal poměrnou část plnění, která byla použita pro účely uskutečňování ekonomické činnosti a z toho vyplývající výši nároku na odpočet daně v poměrné výši podle § 72 odst. 5 ZDPH, který ve znění účinném pro nyní posuzovanou věc (do 31. 12. 2009, resp. do 31. 12. 2010) stanovil: „Pokud plátce přijatá zdanitelná plnění použije jak pro uskutečnění své ekonomické činnosti, tak pro účely s ní nesouvisející, má nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití pro ekonomickou činnost. Pokud plátce u těchto přijatých zdanitelných plnění uplatní nárok na odpočet daně v plné výši, považuje se část přijatých zdanitelných plnění, kterou použije pro účely nesouvisející s jeho ekonomickou činností, za dodání zboží podle § 13 odst. 4 písm. a) nebo za poskytnutí služby podle § 14 odst. 3 písm. a)“ (důraz přidán).

[27] Žalobce – vzdor citovanému ustanovení ZDPH, jakož i výše uvedeným judikaturním závěrům – setrval na názoru, že vykonává jednu nedělitelnou činnost, která je poskytována za úplatu a představuje ekonomickou činnost. Proto vyjádřil přesvědčení, že má nárok na odpočet v plné výši. Nicméně pro případ, že by se s tím prvostupňový správce daně neztotožnil, odkázal ho žalobce na způsob stanovení poměrného koeficientu tak, jak je upraven po novele č. 170/2017 Sb., která s účinností od 1. 7. 2017 změnila § 75 odst. 1 ZDPH takto: „Použije-li plátce přijatá zdanitelná plnění v rámci své ekonomické činnosti jak pro

pokračování

účely činností, které jsou předmětem daně, tak pro účely činností, které předmětem daně nejsou, má nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití pro činnosti, které jsou předmětem daně. Pro určení rozsahu použití se použije ekonomicky zdůvodnitelné kritérium. Pro plátce uvedené v § 5 odst. 5 se rozsah použití pro činnosti, které jsou předmětem daně, stanoví jako podíl hodnoty přijatých plnění určených k tvorbě, pořízení a zpřístupnění programového obsahu vysílaného na programu, v jehož rámci lze podle zvláštního právního předpisu (zákona č. 231/2001 Sb., o provozování rozhlasového a televizního vysílání a o změně dalších zákonů, pozn. NSS) uskutečňovat zdanitelná plnění, nebo na internetu, a hodnoty celkových přijatých plnění určených k tvorbě, pořízení a zpřístupnění programového obsahu vysílaného na všech programech nebo na internetu“ (důraz přidán).

[28] Podle § 5 odst. 5 ZDPH, ve znění účinném od 1. 7. 2017 přitom platilo: „Provozovatelé rozhlasového a televizního vysílání ze zákona (č. 231/2001 Sb., o provozování rozhlasového a televizního vysílání a o změně dalších zákonů, pozn. NSS) se ve vztahu k činnosti jimi prováděného rozhlasového a televizního vysílání vždy považují za osoby povinné k dani uskutečňující ekonomickou činnost, a to i v případě, kdy jim za tuto činnost nenáleží úplata.“

[29] Jednoduše vyjádřeno, s účinností od 1. 7. 2017 vnitrostátní zákonodárce rozhodl, že činnost České televize a Českého rozhlasu/žalobce spočívající ve veřejnoprávním vysílání bude pro účely ZDPH považována na základě právní fikce za činnost ekonomickou.

[30] Touto změnou došlo k významnému posunu v dosavadní právní úpravě, přičemž aplikaci nové úpravy zpětně také na nyní posuzovaná zdaňovací období stěžovatel odmítl, což žalobci vysvětlil v rámci jeho seznámení se zjištěnými skutečnostmi a důkazy a odlišným právním názorem ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu – v podrobnostech srov. písemnosti č. j. 41361/18/5300-22444-711887 a č. j. 41362/18/5300-22444-711887, které byly žalobci doručeny dne 17. 9. 2018 a v kterých mu stěžovatel sdělil, že je nutné vycházet z hmotněprávní úpravy účinné pro šetřená zdaňovací období. Není možné aplikovat budoucí změny zákona na zdaňovací období roku 2009, resp. 2010. Současně stěžovatel žalobce seznámil s tím, že za dané situace jako nejpřesnější možný způsob stanovení poměru pro snížení nároku na odpočet považuje využití žalobcem deklarovaných výnosů ve výroční zprávě o hospodaření za rok 2009, resp. 2010. V reakci na to odmítl žalobce použití zpráv o hospodaření a setrval na své dosavadní argumentaci s tím, že mělo-li by dojít ke snížení nároku na odpočet, zopakoval, že podle jeho názoru je nutno „trvat na výpočtu poměru způsobem, který je konkretizován v novele účinné od 1. července 2017“.

[31] Na základě popsaného průběhu odvolacího řízení je podle názoru Nejvyššího správního soudu zřejmé, že žalobce možnosti stanovit metodu pro poměrné snížení uplatněného nároku na odpočet DPH podle § 72 odst. 5 ZDPH nevyužil; neuvedl k tomu žádné potřebné skutečnosti ani nepředložil žádné relevantní podklady, neboť setrval na svém závěru o nedělitelné ekonomické činnosti a o úplném nároku na odpočet. Proto stěžovatel v rámci doplnění dokazování v odvolacím řízení využil předem avizované údaje ze zprávy o hospodaření žalobce, přičemž v odůvodnění svých rozhodnutí vysvětlil, z čeho odvodil výsledný poměr, podle něhož žalobce pouze 8 %, resp. 7 % z přijatých zdanitelných plnění použil v rámci své ekonomické činnosti. Vedle toho v odůvodnění opětovně vysvětlil i to, že je nutné vycházet z hmotněprávní úpravy účinné pro šetřená období a že nelze

aplikovat úpravu budoucí, jak požadoval žalobce s odkazem na novelu č. 170/2017 Sb. Stěžovatel též odmítl, že by tato novela vyplnila právní mezeru v ZDPH, který pro případy žalobce nestanovuje konkrétní způsob, jakým nárok na odpočet snížit.

[32] Toto vysvětlení považuje pátý senát Nejvyššího správního soudu za dostatečné, stejně jako to již učinil čtvrtý senát zdejšího soudu ve skutkově a právně obdobných věcech žalobce – viz zejm. body [49] až [57] odůvodnění rozsudku NSS ze dne 26. 11. 2021, č. j. 4 Afs 130/2021-59, který se týkal zdaňovacích období: leden-prosinec 2014, a také rozsudek NSS ze dne 14. 1. 2022, č. j. 4 Afs 129/2021-53, týkající se zdaňovacích období: leden-prosinec 2008.

[33] Se závěry v uvedené judikatuře pátý senát Nejvyššího správního soudu souhlasí a ve shodě s nimi konstatuje, že ve vztahu ke způsobu (metodě) stanovení poměru pro účely výpočtu výše odpočtu DPH považuje odůvodnění stěžovatele za dostačující. Odvolací rozhodnutí stěžovatele v tomto směru nejsou zatížena dílčí nepřezkoumatelností, jak nesprávně konstatoval městský soud. Jeho úvahy doprovázené navíc tím, že použití metody dle § 75 odst. 1 ZDPH nepředstavuje nepřijatelnou retroaktivitu, nemohou obstát. Za prvé, tyto úvahy zjevně popírají výše uvedenou relevantní judikaturu Nejvyššího správního soudu, na kterou případně poukázal stěžovatel v kasační stížnosti a která byla potvrzena též závěry přijatými v navazujících rozsudcích, na než stěžovatel rovněž odkazoval – viz znovu rozsudek čtvrtého senátu NSS ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 355/2018-55, týkající se zdaňovacích období: březen-prosinec 2007, a dále rozsudek druhého senátu NSS ze dne 25. 2. 2022, č. j. 2 Afs 160/2021-63, ohledně zdaňovacích období: březen-prosinec 2006.

[34] O vzájemné provázanosti všech uvedených věcí rozhodovaných Nejvyšším správním soudem a s tím související přenositelnosti přijatých závěrů svědčí kromě jiného i to, že řízení o kasační stížnosti ve věci vedené u NSS pod sp. zn. 4 Afs 355/2018 bylo důvodem, pro který městský soud své řízení v nyní souzené věci přerušil. Městský soud správně dovedl, že výsledek probíhajícího řízení před NSS, *„jebož předmětem je totožná sporná otázka, která bude řešena pouze ve vztahu k jinému zdaňovacímu období, bude mít na rozhodnutí soudu ve věci samé zásadní vliv...“* (viz usnesení ze dne 3. 3. 2021, č. j. 8 Af 38/2018-322, bod 6).

[35] To se posléze potvrdilo, když závěry ve věci NSS sp. zn. 4 Afs 355/2018 vzal městský soud za své a promítl je do argumentace k žalobnímu bodu ad (ii), který shledal důvodným (viz výše). Poněkud paradoxně ovšem neakceptoval závěry NSS stran stanovení způsobu (metody) snížení nároku na odpočet a důvodným shledal také žalobní bod ad (iii). Právě toto odchylení se od setrvalé judikatury Nejvyššího správního soudu je předmětem kasační stížnosti, k níž lze s ohledem na shora uvedené konstatovat, že stěžovatel přistoupil k použití vlastní metody, tzv. výnosové, založené na skutečnostech a údajích vyplývajících ze zpráv o hospodaření žalobce. To ostatně stěžovatel ve zmíněném seznámení, které žalobci doručil dne 17. 9. 2018, také avizoval. A jak v tomto směru již výstižně uzavřel Nejvyšší správní soud – viz body [78] a [79] odůvodnění rozsudku ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 355/2018-55:

Stěžovateli (v daném případě jím byl žalobce, pozn. NSS) *„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,*

pokračování

že využil relevantní údaje ze zprávy o hospodaření... 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.

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 vložil 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.“

[36] Citované závěry dopadají *mutatis mutandis* i na nyní posuzovaný případ a tvrdí-li žalobce ve svém vyjádření ke kasační stížnosti opak, pomíjí shora naznačenou skutkovou a právní provázanost věcí danou především tím, že žalobce setrval tzv. na svém, aniž stěžovateli poskytl jakoukoli relevantní součinnost stran doložení podkladů v závislosti na vlastní metodě, kterou by si sám určil, vyjma metody podle § 75 odst. 1 ZDPH, u níž mu však bylo vysvětleno, že ji aplikovat nelze a jinou alternativu žalobce nenabídl, „ač mohl“. Proto stěžovatel využil onu výnosovou metodu vycházející ze zpráv o hospodaření, kterou již judikatura akceptovala, a to nejen na úrovni různých senátů Nejvyššího správního soudu, ale také městského soudu (srov. v podrobnostech např. rozsudky ze dne 31. 3. 2022, č. j. 17 Af 32/2020-73, ze dne 23. 3. 2022, č. j. 5 Af 13/2018-275, a ze dne 23. 2. 2022, č. j. 10 Af 31/2019-104, ve vztahu ke zdaňovacím obdobím: leden až červen a prosinec 2017, zdaňovacím obdobím: květen 2004 až prosinec 2005, a zdaňovacím obdobím: leden až prosinec 2015, leden až květen a červenec až prosinec 2016), a ani pátý senát Nejvyššího správního soudu nevidí důvod, pro který by měl v této věci postupovat jinak.

[37] K uvedenému lze tedy shrnout, že druhý zrušovací důvod [ad (iii)] napadeného rozsudku městského soudu nemůže obstát – odporuje relevantní a setrvalé judikatuře (nejen) kasačního soudu, z níž vyplývá, že žalobou napadá odvolací rozhodnutí stěžovatele ve vztahu ke způsobu (metodě) poměrného snížení nároku na odpočet daně jsou přezkoumatelná; jasně a srozumitelně vysvětlují využití tzv. výnosové metody s tím, že metodu žalobce odkazujícího na v dané době neúčinnou novelu ZDPH (provedenou zákonem č. 170/2017 Sb.) použít nelze. Nelze vycházet z budoucí změny ZDPH, nýbrž z hmotněprávní úpravy účinné pro zdaňovací období roku 2009 a 2010.

[38] Jakkoli se může zdát, že se jedná „jen“ o výpočet poměru snížení nároku na odpočet daně, ve výsledku jde o otázku splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně, u nichž – i s ohledem na respektování ústavně zakotveného zákazu retroaktivity (viz bod [56] odůvodnění rozsudku NSS č. j. 4 Afs 130/2021-59) – není možné zpětně aplikovat novou právní úpravu účinnou až od 1. 7. 2017. Tato úprava v rozhodné době neplatila, proto

logicky nepřipadá v úvahu ani její analogické použití jakožto návodu či vodítka. Nehledě na to, že se jednalo o zásadní změnu, jak již bylo naznačeno, nikoli interpretativní novelu v tom smyslu, že se takto postupovalo či mělo postupovat již dříve.

[39] Problematičnost nově přijaté metody nadto dokládá i důvodová zpráva k další novele ZDPH provedené zákonem č. 80/2019 Sb., v níž bylo navrženo vypustit veškeré změny, které byly do ZDPH doplněny s účinností od 1. července 2017 zákonem č. 170/2017 Sb. na základě poslanecké iniciativy, a to včetně vypuštění, resp. zrušení § 75 odst. 1 ZDPH pro neslučitelnost se směrnicí 2006/112/ES; srov. blíže důvodovou zprávu (sněmovní tisk č. 206/0, 8. volební období 2017 – 2021, digitální repozitář, www.psp.cz), z níž odvozoval své pochyby v kasační stížnosti také stěžovatel. Ke zrušení § 75 odst. 1 ZDPH také došlo, ovšem zákonodárce současně v přechodném ustanovení novely č. 80/2019 Sb. (Čl. VI, bod 14.) stanovil: „*U provozovatele vysílání ze zákona podle zákona upravujícího provozování rozhlasového a televizního vysílání se při výpočtu odpočtu daně v poměrné výši do 31. prosince 2021 použije § 75 odst. 1 věta poslední zákona č. 235/2004 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.*“ Podobné prodloužení použití § 75 odst. 1 ZDPH přineslo i přechodné ustanovení (Čl. II, bod 4.) následující novely č. 355/2021 Sb.: „*U provozovatele vysílání ze zákona podle zákona upravujícího provozování rozhlasového a televizního vysílání se při výpočtu odpočtu daně v poměrné výši do 31. prosince 2024 použije § 75 odst. 1 věta poslední zákona č. 235/2004 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti zákona č. 80/2019 Sb.*“

[40] Žalobce má tedy pravdu v tom, že metoda dle § 75 odst. 1 ZDPH, ve znění účinném od 1. 7. 2017, se v praxi používá a používat bude ještě minimálně do 31. 12. 2024. To však ještě samo o sobě neznamená, že tato metoda mohla a měla být použita i na předcházející zdaňovací období. Jak již bylo opakovaně vysvětleno a současně potvrzeno judikaturou, je nutno vycházet z tehdy účinné hmotněprávní úpravy, která sice bližší metodu nestanovila, avšak aplikační praxe a posléze i judikatura aprobovala jako vhodnou metodu tzv. výnosovou metodu. Není proto na místě se podrobně zabývat metodou jinou, u níž je evidentní, že se vztahuje až na období následující. Nemá ani smysl polemizovat o slučitelnosti či neslučitelnosti této metody s unijním právem, jako to v návaznosti na obsah kasační stížnosti činil žalobce. Tuto polemiku nepovažuje pro nyní posuzovanou věc NSS za nosnou. A naznačoval-li v tomto kontextu žalobce, že postup stěžovatele odporuje zásadě legality, připomíná zdejší soud, že zákon základ pro poměrné snížení nároku na odpočet daně stanovil, jak je zřejmé ze shora citovaného § 72 odst. 5 ZDPH. Bylo přitom pouze na žalobci, jak se k této právní úpravě a z ní vyplývající nutnosti snížení nároku na odpočet daně dle stanoveného poměru postaví a případně poskytne náležitou součinnost prvostupňovému správci daně, resp. stěžovateli jako odvolacímu orgánu.

[41] Tímto považuje Nejvyšší správní soud podanou kasační stížnost za plně vypořádanou a nad její rámec dodává, že nesdílí názor žalobce o nedůvodnosti kasační stížnosti s tím, že stěžovatel napadá pouze jeden ze dvou zrušovacích důvodů rozsudku městského soudu. Nejvyšší správní soud je vázán rozsahem kasační stížnosti, jakož i jejími důvody – viz § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.; tyto důvody Nejvyšší správní soud shledal jako opodstatněné, a proto rozhodl o zrušení napadeného rozsudku městského soudu (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, č. 1865/2009 Sb. NSS).

pokračování

IV. Závěr a náklady řízení

[42] Nejvyšší správní soud uzavírá, že shledal kasační stížnost důvodnou, a proto napadený rozsudek městského soudu s odkazem na § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[43] V dalším řízení je městský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). To znamená, že na základě podané žaloby znovu přezkoumá napadené odvolací rozhodnutí stěžovatele a vypořádá veškeré žalobní body, včetně bodu zpochybňujícího způsob (metodu) snížení nároku na odpočet daně [ad (iii)], který nemůže obstát, jak bylo podrobně vysvětleno shora v souvislosti s relevantní judikaturou.

[44] V novém rozhodnutí rozhodne městský soud rovněž o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 9. října 2023

JUDr. Viktor Kučera
předseda senátu