



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Milana Taubera, soudce Vadima Hlavatého a soudkyně Pavly Klusáčkové ve věci

žalobkyně: **Česká televize**, IČO 00027383
se sídlem Na Hřebenech II 1132/4, Praha 4
zastoupená advokátem JUDr. Pavlem Dejlem, Ph.D., LL.M.
se sídlem Jungmannova 745/24, Praha 1

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
se sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 2. 2023, č. j. 5932/23/5300-22443-710132,

takto:

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

Odůvodnění:

Obsah žaloby

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí, kterým byla změněna rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu č. j. 5244725/17/2004-52522-105535, č. j. 5244860/17/2004-52522-105535, č. j. 5244900/17/2004-52522-105535, Shodu s prvopisem potvrzuje M. V.

č. j. 5244931/17/2004-52522-105535, č. j. 5244959/17/2004-52522-105535, č. j. 5244985/17/2004-52522-105535, č. j. 5245013/17/2004-52522-105535, č. j. 5245054/17/2004-52522-105535, č. j. 5245101/17/2004-52522-105535, č. j. 5245123/17/2004-52522-105535, č. j. 5245150/17/2004-52522-105535 a č. j. 5245226/17/2004-52522-105535. Prvostupňovými rozhodnutími – dodatečnými platebními výměry na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) – byla žalobkyni doměřena daň a stanoveno penále, resp. bylo doměřeno snížení daně za zdaňovací období leden až prosince 2015. Žalovaný změnil prvostupňová rozhodnutí tak, že v souladu s pokynem vysloveným v rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 14. 7. 2021, č. j. 10 Af 9/2018-107, který zrušil předchozí rozhodnutí žalovaného, přepočítal a správně zaokrouhlil koeficient při výpočtu nároku na odpočet daně v poměrné výši dle § 75 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“). Správní rozhodnutí se opírají o to, že poplatky za televizní vysílání nejsou protiplněním za veřejnou službu televizního vysílání žalobkyně, přičemž žalobkyni vzniká nárok na odpočet daně pouze v částečné výši.

2. Žalobkyně v žalobě uvedla, že podala dodatečná daňová přiznání k DPH za zdaňovací období leden až prosinec 2015, neboť na rozdíl od správních orgánů zastávala názor, že televizní poplatky nejsou součástí protiplnění za žalobkyni provozované televizní vysílání, tedy že neměly být zahrnuty do výpočtu koeficientu pro krácení nároku žalobkyně na odpočet daně na vstupu. Prvostupňový orgán následně vydal dodatečné platební výměry, kterými snížil nárok žalobkyně na odpočet daně poměrem jejích zdrojů financování převzatým z její výroční zprávy za rok 2015. Žalobkyně se proti dodatečným platebním výměrům odvolala, žalovaný však její odvolání zamítl. Žalobkyně se bránila žalobou, které zdejší soud rozsudkem sp. zn. 10 Af 9/2018 vyhověl. Přisvědčil sice žalovanému, že žalobkyni náleží nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši, vytkl mu ovšem, že při výpočtu nároku žalobkyně na odpočet daně nepostupoval podle relevantní úpravy dle § 75 odst. 3 ZDPH. Žalovaný podal proti tomuto rozsudku kasační stížnost, kterou však vzal následně zpět.
3. Pokud jde o způsob snížení nároku žalobkyně na odpočet daně, dle judikatury v případech, kdy zákon neobsahuje konkrétní metodu umožňující osobě povinné k dani vypočítat výši splatné daně, resp. výši nároku na odpočet daně, musí být z důvodu zachování zásady legality daně ponecháno na daňovém subjektu, aby si zvolil vhodnou metodu pro snížení svého nároku na odpočet daně [rozsudek Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) C-566/17, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 1. 2022, č. j. 4 Afs 129/2021-53]. Žalovaný však volbu vhodné metody žalobkyni neumožnil, jelikož se žalobkyní navrženou metodou předestřenou v podání ze dne 27. 1. 2023 vůbec nezabýval.
4. Žalovaný navíc vyčíslil nárok žalobkyně na odpočet daně metodou, která nemá oporu ani v zákonné úpravě, ani v soudní praxi. Namísto toho, aby nárok žalobkyně snížil poměrným koeficientem podle § 75 odst. 3 ZDPH, tj. na základě podílu použití přijatých zdanitelných plnění pro ekonomické činnosti, snížil jej z pohledu nároku na odpočet daně irelevantním poměrem zdrojů financování převzatým z výroční zprávy žalobkyně, konkrétně poměrem *tržeb za vlastní výkony a zboží ku ostatním výnosům a čerpání televizních poplatků*. Položku *čerpání televizních poplatků* navíc prezentoval jako výnosy televizních poplatků za rozhodné zdaňovací období (např. bod 90 napadeného rozhodnutí) či jako hodnotu veřejnoprávního vysílání žalobkyně v rozhodné době, která spolu s hodnotou ekonomické činnosti žalobkyně činí celkovou hodnotu její činnosti v rozhodné době (např. bod 52 napadeného rozhodnutí).

Shodu s prvopisem potvrzuje M. V.

5. Jak se však výslovně uvádí v bodu 7.5 výroční zprávy žalobkyně, daná položka je pouhou účetní operací, která nepředstavuje změnu finančních prostředků v rozhodných zdaňovacích obdobích a která má k roku 2015 pouze účetní, nikoli věcný vztah. Nejde ani o výnosy dosažené žalobkyni v rozhodné době, ani o hodnotu kterékoli části její činnosti v rozhodné době, a již vůbec ne o položku, která by cokoli vypovídala o použití přijatých zdanitelných plnění ve smyslu § 75 odst. 3 ZDPH. I sám žalovaný v rozhodnutí o odvolání přiznal, že prvostupňový orgán koeficient podle § 75 odst. 3 ZDPH nijak samostatně nepočítal (bod 92 napadeného rozhodnutí). Oproti předchozímu výpočtu nároku žalobkyně na odpočet daně pouze zaokrouhlil poměr zdrojů financování převzatý z výroční zprávy žalobkyně na celá procenta nahoru.
6. Jak vyplývá z rozsudku SDEU C-437/06, unijní předpisy neobsahují pravidla, jejichž předmětem jsou metody nebo kritéria, které členské státy musí uplatnit, pokud přijímají ustanovení umožňující rozdělení částek DPH odvedených na vstupu podle toho, zda připadají na hospodářské, nebo nehopodářské činnosti, je tedy na členských státech, aby je stanovily. Totéž konstatuje rozsudek C-566/17 s tím, že pokud vnitrostátní předpis tuto metodu či kritéria neobsahuje, lze přistoupit ke snížení nároku daňového subjektu na odpočet daně pouze za předpokladu, že si osoba povinná k dani může zvolit vhodnou metodu pro účely provedení takového rozdělení. Absenci metody pro snížení nároku osob v postavení žalobkyně na odpočet daně v ZDPH účinném před 1. 7. 2017 potvrdil ve své praxi Nejvyšší správní soud (rozsudek ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 355/2018-55 a rozsudek sp. zn. 4 Afs 129/2021-53), totéž již dříve uvedla i finanční správa v informaci ze dne 14. 3. 2011.
7. Jak judikuje Nejvyšší správní soud, daňový subjekt má nárok na odpočet DPH v souvislosti s plněními přijatými pro účely činnosti, v souvislosti s ním lze očekávat úplatu či v souvislosti s ním nelze příjem úplaty vyloučit (např. rozsudek ze dne 21. 8. 2014, č. j. 9 Afs 36/2013-29). Poté, co žalovaný odmítl metodu navrženou žalobkyní v prvostupňovém řízení, se proto žalobkyně rozhodla zvolit si metodu založenou na poměru hodnoty plnění přijatých v rozhodné době za účelem zajištění vysílání na programech ČT1, ČT2, ČT4 Sport a na internetu, v souvislosti s nimiž žalobkyně získává protiplnění, ku hodnotě plnění přijatých za účelem zajištění vysílání na všech programech žalobkyně a na internetu. Obdobná metoda je používána pro snížení nároku žalobkyně na odpočet daně s účinností od 1. 7. 2017 dosud na základě ZDPH. Metoda zvolená žalobkyní byla souladná s relevantní úpravou ZDPH účinnou v rozhodné době, která vázala nárok na odpočet daně na účel použití přijatých zdanitelných plnění, a reflektovala i skutečnost, že úplaty dosahované za obchodní sdělení umístovaná do televizního vysílání bezprostředně souvisejí s náklady na výrobu a zajištění nejen samotného obchodního sdělení, ale i vysílání, do kterého bylo obchodní sdělení zařazeno, resp. že se náklady na zajištění televizního vysílání promítají do ceny obchodních sdělení, která jsou činěna jeho součástí.
8. Žalovaný metodu zvolenou žalobkyní odmítl, aniž by se jí věcně zabýval, a to proto, že (i) by se jednalo o zakázané retroaktivní použití zákona, (ii) má být rozporná s unijní úpravou a (iii) má být rozporná s rozsudkem SDEU ve věci C-11/15, jež se týká Českého rozhlasu. Žalobkyně nesouhlasila s žádným z těchto důvodů.
9. Navrhla-li žalobkyně použití výše uvedené metody pro výpočet své daňové povinnosti za rozhodná zdaňovací období, nenavrhla retroaktivní aplikaci ZDPH, nýbrž navrhla vhodný způsob stanovení poměru použití zdanitelných plnění přijatých v roce 2015 pro ekonomické a neekonomické činnosti. Skutečnost, že byla obdobná metoda následně

Shodu s prvopisem potvrzuje M. V.

zakotvena přímo do ZDPH zákonem č. 170/2017 Sb., její vhodnost a použitelnost potvrzuje. V řadě řízení týkajících se nároku žalobkyně či Českého rozhlasu na odpočet daně za zdaňovací období předcházející 1. 7. 2017 se správní soudy vyslovily ve prospěch použití metody srovnatelné s metodou dle ZDPH ve znění zákona č. 170/2017 Sb. (rozsudky Městského soudu v Praze ze dne 17. 1. 2022, č. j. 9 Af 47/2018-149, ze dne 24. 3. 2021, č. j. 9 Af 11/2018-216, a ze dne 11. 5. 2022, č. j. 8 Af 38/2018-336). Za pravdu nedává žalovanému ani jím odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 4. 2022, č. j. 2 Afs 170/2019-47. V citované věci totiž žalobkyně snížení svého nároku na odpočet daně poměrem srovnatelným s metodou dle ZDPH ve znění zákona č. 170/2017 Sb. nenavrhl.

10. Metoda navržená žalobkyní není rozporná s unijní úpravou. O nedůvodnosti tohoto tvrzení žalovaného svědčí již jen skutečnost, že je metoda doplněná do ZDPH zákonem č. 170/2017 Sb. používána vůči žalobkyni nepřetržitě od 1. 7. 2017 dosud, aniž by Evropská komise proti jejímu používání vznesla námitky. Žalovaný se pokouší opřít své tvrzení prakticky výlučně o skutečnost, že daná metoda byla další novelou ZDPH, zákonem č. 80/2019 Sb., vypuštěna. Ignoruje ovšem, že přechodné ustanovení této novely prodloužilo použití této metody do 31. 12. 2021, a další novela ZDPH, zákon č. 355/2021 Sb., její použití prodloužila do 31. 12. 2024. Dle žalobkyně spočíval skutečný důvod pro vypuštění metody doplněné do ZDPH zákonem č. 170/2017 Sb. v tom, že existují různé varianty situací, kterých se nárok na odpočet daně v poměrné výši týká, pročež právní úprava dříve neobsahovala a nyní znovu neobsahuje speciální přístup stanovení poměru pro konkrétní plátce či činnosti, přičemž volba této metody je na rozhodnutí plátce daně. Metoda navržená žalobkyní není rozporná ani s rozsudkem C-11/15, neboť SDEU ve svých rozhodnutích uvádí, že členské státy musí dbát na to, aby výpočet podílu hospodářských činností k nehopodářským činnostem odrážel podíl vstupních výdajů připadající na každou z těchto činností, tedy nikoli podíl výnosů daňového subjektu z různých zdrojů, resp. podíl různých zdrojů financování zahrnující položku bez věcného vztahu k rozhodným zdaňovacím obdobím, jak se pokouší dovodit žalovaný.
11. Nárok žalobkyně na odpočet daně mohl být za rozhodná zdaňovací období snížen výlučně na základě účelu použití přijatých zdanitelných plnění, a to konkrétně poměrným koeficientem stanoveným dle § 75 odst. 3 ZDPH. Žalovaný však namísto toho snížil nárok žalobkyně na odpočet daně poměrem zdrojů financování převzatým z výroční zprávy žalobkyně. Pro nárok na odpočet daně je však relevantní účel použití přijatých zdanitelných plnění (rozsudek C-437/06). Skutečnost, že poměrný koeficient nemůže být určován na základě způsobu financování veřejnoprávního média, a tedy politického rozhodnutí, nýbrž by měl odkazovat ke službám (činnostem), které toto médium poskytuje, potvrdil SDEU v rozsudku C-21/20. K obdobným závěrům dospěl SDEU i v dalších případech kombinace různých zdrojů financování, z nichž některé nepředstavují úplatu za poskytnuté plnění. Např. v rozsudku C-126/14, došel k závěru, že ani poměrově významné částky dotací neovlivní nárok na odpočet DPH, neboť nárok na odpočet DPH na vstupu se neřídí způsobem financování, ale pouze a jedině využitím předmětného vstupu. Vyčíslení nároku na odpočet daně „pomocí koeficientu, v jehož čitateli byl součet výnosů bez daně za veškerá uskutečněná plnění a ve jmenovateli součet výnosů včetně dotace“ označil za nesprávné i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 8. 2014, č. j. 9 Afs 36/2013-29, a zdůraznil, že „na úhradu prostřednictvím dotace je nutno hledět pouze jako na zdroj financování, přičemž pro výši uplatněného nároku je určující výhradně účel použití předmětného plnění“.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. V.

12. Neobstojí ani tvrzení žalovaného, že měl jím použitou metodu údajně přezkoumat SDEU v rozsudku C-11/15. Toto tvrzení je nepravdivé již proto, že žalovaný začal danou metodu vůči žalobkyni i Českému rozhlasu aplikovat až po vydání rozsudku C-11/15. Pravdivé není ani to, že měl SDEU aprobovat veškeré názory prezentované ve stanovisku předloženém ve věci Českého rozhlasu generálním advokátem M. Szpunarem, o které se žalovaný pokouší použití své metody rovněž opírat. Úkolem generálních advokátů je předkládat SDEU návrhy rozhodnutí. Tyto návrhy nejsou pro nikoho, včetně SDEU, závazné. Skutečnost, že SDEU ve věci Českého rozhlasu celou řadu názorů M. Szpunara do rozsudku nepřevzal, znamená, že se s těmito jeho závěry buď neztotožnil, nebo neměl s ohledem na položenou předběžnou otázku za to, že by byly pro její zodpovězení relevantní. Premisa žalovaného, že mlčení SDEU znamená souhlas, je v rozporu se základními principy soudního rozhodování. Nejvyšší správní soud se dotazoval SDEU ve věci Českého rozhlasu pouze na činnost spočívající „výhradně v poskytování služeb bez přímého protiplnění“, u nichž „neexistuje žádný vyměřovací základ“ (usnesení ze dne 18. 12. 2014, č. j. 5 Afs 124/2014-79). Takovou činnost žalobkyně neprovozuje.
13. Žalobkyně rovněž předestřela argumentaci týkající se otázky, zda je veškerá její činnost související s televizním vysíláním jednou nedělitelnou ekonomickou činností, a týkající se penále, kterou soud vypořádal rozsudkem sp. zn. 10 Af 9/2018 (viz níže). K penále doplnila, že byly avizovány úroky z prodlení, s nimiž nesouhlasí, a vyzdvihla, že měla za rozhodná zdaňovací období roku 2015 celkově přeplatek na dani, což rovněž činí vyměřené penále absurdním.

Vyjádření žalovaného

14. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout. Úvodem odkázal na napadené rozhodnutí, shrnul správní řízení a podotkl, že kasační stížnost proti rozsudku sp. zn. 10 Af 9/2018 vzal zpět s ohledem na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2021, č. j. 2 Afs 278/2020-37, který se týkal totožné problematiky, ale za zdaňovacích období leden až srpen roku 2014.
15. Žalovaný akcentoval, že rozsudek sp. zn. 10 Af 9/2018 shledal žalobní námitky nedůvodnými s výjimkou té, která se týkala zaokrouhlení koeficientu při výpočtu nároku na odpočet daně v poměrné výši. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 10. 2008, č. j. 2 Afs 80/2008-67, Sb. NSS 1744/2009, pokud krajský soud ve zrušujícím rozsudku některou žalobní námitku neshledal důvodnou, znamená to pro správní orgán, že posouzení této otázky není povinen měnit, vyjma případů, kdy dojde ke změně skutkového či právního stavu, která změnu právního hodnocení odůvodňuje. Tato vázanost vyslovenými právními závěry přitom platí i pro krajský soud (srov. nález Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 1275/10).
16. Ohledně žalobkyní citované judikatury SDEU a Nejvyššího správního soudu žalovaný odkázal na body 85 a násl. napadeného rozhodnutí s tím, že obecné závěry této judikatury nerozporuje, leč ty bez dalšího neposkytují oporu argumentaci žalobkyně.
17. Žalovaný setrval na svém výpočtu, resp. zvolené metodě výpočtu poměrného koeficientu, který je odůvodněn v bodech 40 a násl. napadeného rozhodnutí. Plně se s ním ztotožnil rozsudek sp. zn. 10 Af 9/2018, bod 103. Jediné, co rozsudek vytkl žalovanému, bylo to, že nesprávně, v rozporu s § 75 odst. 3 ZDPH, zaokrouhlil poměrný koeficient. V napadeném rozhodnutí tedy žalovaný i s ohledem na závěry rozsudku sp. zn. 2 Afs 278/2020

předmětný koeficient zaokrouhlil správně, tj. na celá procenta nahoru (10 % namísto původních 9 %).

18. Co se týče odkazu žalobkyně na ZDPH ve znění zákona č. 170/2017 Sb., žalovaný se s tímto vypořádal v bodech 93 a násl. napadeného rozhodnutí. V dané věci bylo nutné vycházet ze znění zákona účinného pro předmětná období, neboť použitím způsobu navrženého žalobkyní by došlo k porušení zákazu retroaktivity. Navíc novelou ZDPH účinnou od 1. 4. 2019 bylo znění § 75 ZDPH změněno, protože nebylo v souladu s unijní právní úpravou. K novele ZDPH je v publikaci *Zákon o dani z přidané hodnoty*. Komentář. Wolters Kluwer, Praha 2010; právní stav k 1. 7. 2017, uvedeno: „[...] *Do zákona tak byl doplněn v podstatě třetí koeficient pro účely krácení nároku na odpočet daně. Přitom tento koeficient, který je sám o sobě v rozporu se Směrnicí, byl navíc, dle našeho názoru, nevhodným způsobem zakomponován do výpočtu poměrného koeficientu dle odst. 4 komentovaného paragrafu.*“ Tento závěr byl potvrzen i v rámci důvodové zprávy k zákonu č. 80/2019 Sb.: „*Do stávající právní úpravy v zákoně o dani z přidané hodnoty byly zákonem č. 170/2017 Sb. s účinností od 1. července 2017 promítnuty některé změny související s rozhlasovým a televizním vysíláním prováděným provozovateli ze zákona, a to na základě poslancecké iniciativy při projednávání návrhu zákona v Poslanecké sněmovně Parlamentu České republiky (schváleného poslanceckého návrhu č. 5332). Změny se týkají následujících ustanovení zákona o dani přidané hodnoty: § 5 (vymezení osoby povinné k dani), § 51 a § 53 (plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně), § 72, § 75 a § 78d (odpočet daně). V důsledku těchto změn se vnitrostátní právní úprava dotčených oblastí v zákoně o dani z přidané hodnoty stala neslučitelnou s unijní právní úpravou. [...] Ponecháním současné právní úpravy týkající se rozhlasového a televizního vysílání prováděného provozovateli ze zákona, která je neslučitelná se směrnicí o dani z přidané hodnoty, se Česká republika vystavuje riziku zahájení řízení pro neplnění povinností, které vyplývají z práva Evropské unie, včetně uložení peněžitých sankcí. Tato úprava rovněž zásadním způsobem porušuje základní princip daně z přidané hodnoty, kterým je princip neutrality.*“ Zákonem č. 170/2017 Sb. tak nedošlo k pouhému vyplnění právní mezery, nýbrž k poměrně zásadní změně v právní úpravě, která není slučitelná s unijním právem.
19. O neslučitelnosti zákona č. 170/2017 Sb. s unijním právem svědčí také logická úvaha, kdy z rozsudku C-11/15 jednoznačně plyne, že činnost veřejnoprávního vysílání, za kterou jsou ze zákona odváděny koncesionářské poplatky, není ekonomickou činností, a na druhou stranu zde máme novelu, která do § 5 ZDPH zavedla odst. 5, který určuje, že ta samá činnost, kterou již SDEU posuzoval v rozsudku ve věci Český rozhlas a označil ji za činnost nepodléhající DPH, je z vůle zákonodárce považována za činnost ekonomickou.
20. Ke stejnému závěru ve skutkově obdobném případě dospěl také Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 14. 1. 2022, č. j. 4 Afs 129/2021-53, bod 50: „[...] *v podstatě jediná žalobcem navržená metoda výpočtu spočívala v odkazu na v té době neúčinnou novelu ZDPH (provedenou zákonem č. 170/2017 Sb.), která však nemohla být na posuzovaný případ aplikována z důvodu respektování ústavně zakotveného zákazu retroaktivity (čl. 1 odst. 1 Ústavy České republiky, k tomu blíže srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 8. 6. 1995, sp. zn. IV. ÚS 215/94, č. 30/1995 Sb. ÚS).*“; obdobně rozsudky sp. zn. 4 Afs 355/2018 a sp. zn. 2 Afs 170/2019. Žalobkyně uváděné rozsudky Městského soudu v Praze žalovaný napadl kasačními stížnostmi, jiné senáty městského soudu naopak souhlasili s náhledem žalovaného (sp. zn. 5 Af 13/2018 a sp. zn. 17 Af 32/2020).

21. Ohledně posouzení televizního vysílání žalobkyně žalovaný odkázal na body 74 a násl. napadeného rozhodnutí, otázce poskytování jediné ekonomické činnosti žalobkyně se věnoval v bodech 24–35 napadeného rozhodnutí. Námitkami žalobkyně proti stanovenému penále se zabýval rozsudek sp. zn. 10 Af 9/2018. Ve vztahu k institutu úroku z prodlení je argumentace žalobkyně mimoběžná, neboť ten není předmětem napadeného rozhodnutí.

Další vyjádření

22. Žalobkyně v replice vyjádřila přesvědčení, že soud není vázaný svým předchozím rozsudkem sp. zn. 10 Af 9/2018, protože i žalovaným citovaný rozsudek sp. zn. 2 Afs 80/2008 připouští, že lze žalobní námitky již přezkoumané krajským soudem vznést znovu. Dále žalobkyně polemizovala s rozsudkem sp. zn. 10 Af 9/2018. K judikatuře Nejvyššího správního soudu odkazované žalovaným podotkla, že pokud Český rozhlas či žalobkyně nepředložily konkrétní výpočet poměrného koeficientu, byl žalovaný oprávněn vypočítat poměrný koeficient sám, současně však zdůraznila, že je primárně na Českém rozhlasu a na žalobkyni, aby si metodu výpočtu poměrného koeficientu zvolily. Učiní-li tak, je žalovaný v zásadě povinen to akceptovat.
23. V dalším vyjádření žalovaný poukázal na recentní rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 13. 7. 2023, č. j. 10 Af 10/2022-69, který se ztotožnil s názory žalovaného. Žalobkyně v reakci na to podotkla, že proti citovanému rozsudku podala kasační stížnost, přičemž mezi citovanou a projednávanou věcí spatřuje skutkové rozdíly. Současně měla za to, že základní argumenty žalobkyně relevantní pro posouzení předmětné věci citovaný rozsudek naopak podpořil.
24. Žalovaný následně ještě upozornil na recentní rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 10. 2023, č. j. 5 Afs 184/2022-40, žalobce Český rozhlas, kterým byl zrušen rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 11. 5. 2022, č. j. 8 Af 38/2018-336.

Jednání před soudem

25. Při jednání dne 13. 11. 2023 žalobkyně i žalovaný setrvali na svých procesních stanoviscích, odkázali na svá písemná podání a shrnuli svou argumentaci. Žalobkyně podotkla, že si je vědoma existující judikatury správních soudů k obdobným případům, domnívá se však, že soudy na její argumentaci neodpovídají. K dotazu soudu pak účastníci výslovně uvedli, že nemají důkazní návrhy.

Posouzení žaloby soudem

26. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí, včetně řízení, jež jeho vydání předcházelo, v mezích žalobních bodů, jimiž je vázán, vycházející přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí správního orgánu [§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)].
27. Po posouzení věci dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná.
28. Soud se nejprve vyjádří k otázce, zda a jakým způsobem je vázán svým předchozím zrušujícím rozsudkem. Lze přisvědčit žalobkyni, že je oprávněna zopakovat své žalobní námitky z předchozí žaloby, jimž zdejší soud nevyhověl. Smyslem umožnění zopakování námitek je ovšem to, aby byly případně přezkoumány Nejvyšším správním soudem, který se k nim nemohl vyjádřit s ohledem na předchozí vyhovění žalobě a nemožnost podat kasační stížnost ze strany žalobkyně. To vyplývá z účastníky odkazovaného rozsudku sp. zn. 2 Afs 80/2008, ale také např. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 8. Shodu s prvopisem potvrzuje M. V.

2008, č. j. 7 As 2/2007-119, str. 6–7. Jinak platí, že správní orgán, ale i krajský soud jsou vázáni předchozím zrušujícím rozsudkem krajského soudu, vyjma případů, kdy dojde ke změně skutkového či právního stavu, která změnu právního hodnocení odůvodňuje.

29. Za relevantní změnu skutkového stavu soud považuje to, že žalobkyně ve správním řízení po zrušení předchozího rozhodnutí žalovaného a před vydáním napadeného rozhodnutí navrhla v podání ze dne 27. 1. 2023 metodu výpočtu poměrného koeficientu dle ZDPH ve znění zákona č. 170/2017 Sb., kterou před vydáním předchozího rozhodnutí žalovaného nenavrhovala. Nutno poznamenat, že žalobkyně tuto metodu zmínila již v řízení sp. zn. 10 Af 9/2018, nešlo ovšem ani o návrh v rámci správního řízení, ani o žalobní bod, nýbrž o argument, jenž byl součástí návrhu na vydání rozhodnutí žalovaného, kterým by žalobkyni uspokojil, což však žalovaný odmítl a soud se touto metodou v rozsudku nezabýval. Soud se proto níže vypořádá s argumentací týkající se této metody.
30. Soud konstatuje, že žalovaný umožnil žalobkyni volbu metody výpočtu poměrného koeficientu, tu ostatně umožnil již dříve prvostupňový orgán, který ji k volbě metody vyzval. Poté, co bylo zrušeno předchozí rozhodnutí žalovaného, provedl prvostupňový orgán doplnění řízení. S hodnocením skutečností zjištěných v doplněném řízení byla žalobkyně seznámena písemností ze dne 11. 1. 2023, na což reagovala podáním ze dne 27. 1. 2023. Správní orgány tedy žalobkyni nijak neznemožnily (opakovanou) volbu metody, toliko ji neakceptovaly. S žalobkyní přitom nelze souhlasit ohledně toho, že jsou správní orgány povinny přijmout jakoukoli metodu výpočtu poměrného koeficientu navrženou daňovým subjektem, naopak jsou oprávněny ji korigovat – viz bod 95 rozsudku sp. zn. 10 Af 9/2018 a níže citovaná judikatura aprobující nepřijetí metody daňového subjektu.
31. Žalovaný se přijatelností metody výpočtu poměrného koeficientu dle ZDPH ve znění zákona č. 170/2017 Sb. věcně zabýval v bodech 90–104 napadeného rozhodnutí, přičemž soud tam uvedeným závěrům přisvědčuje. Soud k tomu vede skutečnost, že závěry žalovaného jsou souladné s ustálenou judikaturou správních soudů. To vyplývá např. z recentního rozsudku sp. zn. 5 Afs 184/2022, který ji sumarizuje; tento rozsudek přitom zrušil žalobkyní odkazovaný rozsudek sp. zn. 8 Af 38/2018. Rozsudek sp. zn. 5 Afs 184/2022 v bodech 23 a násl. shrnuje relevantní judikaturu SDEU a Nejvyššího správního soudu. Dále podotýká, že tamější žalobce (Český rozhlas) navzdory této judikatuře setrval na názoru, že vykonává jednu nedělitelnou činnost, a navrhl metodu výpočtu poměrného koeficientu dle ZDPH ve znění zákona č. 170/2017 Sb. Citovaný rozsudek akcentuje, že dle § 5 odst. 5 ZDPH ve znění zákona č. 170/2017 Sb. je činnost žalobkyně a Českého rozhlasu spočívající ve veřejnoprávním vysílání z vůle vnitrostátního zákonodárce pro účely ZDPH považována za činnost ekonomickou, a to na základě právní fikce, čímž došlo k významnému posunu v právní úpravě. Následně citovaný rozsudek konstatoval, že závěr o nepoužitelnosti metody výpočtu poměrného koeficientu dle ZDPH ve znění zákona č. 170/2017 Sb. z důvodu zákazu retroaktivity vyplývá z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu i zdejšího soudu. Problematicnost této metody z hlediska její neslučitelnosti s unijním právem dokládá i důvodová zpráva k další novele ZDPH, zákonu č. 80/2019 Sb. Ani okolnost, že se tato metoda bude užívat až do 31. 12. 2024, neznámá, že ji lze použít na předcházející zdaňovací období.
32. Soud zdůrazňuje, že nelze souhlasit s tezí žalobkyně, že je celá argumentace postavena na zákazu retroaktivity, přičemž žalobkyně nenavrhovala retroaktivní užití zákona č. 170/2017 Sb., nýbrž jen užití metody výpočtu poměrného koeficientu dle ZDPH tam

Shodu s prvopisem potvrzuje M. V.

uvedené, kterou považovala za vhodnou i před touto novelizací ZDPH. Rozsudek sp. zn. 5 Afs 184/2022 uvádí, že zákonem č. 170/2017 Sb. došlo pro účely ZDPH k zakotvení fikce ekonomické činnosti žalobkyně spočívající ve veřejnoprávním vysílání, což zmiňuje též bod 104 napadeného rozhodnutí. Je zřejmé, že metodu výpočtu poměrného koeficientu dle ZDPH ve znění zákona č. 170/2017 Sb. nelze použít pro dřívější znění ZDPH, když tato metoda navazuje na danou fikci, která dříve nebyla součástí ZDPH. Nadto rozsudek sp. zn. 5 Afs 184/2022 potvrdil i problematičnost ZDPH ve znění zákona č. 170/2017 Sb. ve vztahu k unijnímu právu.

33. Pro úplnost soud dodává, že žalobkyní odkazovaný rozsudek sp. zn. 9 Af 11/2018 byl zrušen rozsudkem sp. zn. 4 Afs 129/2021. O kasační stížnosti proti žalobkyní odkazovanému rozsudku sp. zn. 9 Af 47/2018 nebylo dosud rozhodnuto, ovšem s ohledem na ustálenost judikatury nelze předpokládat, že by Nejvyšší správní soud ohledně žalobkyní navrhované metody výpočtu poměrného koeficientu dospěl k odlišným závěrům.
34. Jestliže tedy nelze aplikovat metodu výpočtu poměrného koeficientu dle ZDPH ve znění zákona č. 170/2017 Sb., nezbyvá než uzavřít, že za této situace platí vypořádání žalobní námitky týkající se metody výpočtu poměrného koeficientu, jak je uvedeno v rozsudku sp. zn. 10 Af 9/2018, body 90–104. Správní orgány oprávněně využily metodu výpočtu poměrného koeficientu vycházející z výnosů žalobkyně, a to na základě údajů z výroční zprávy o hospodaření žalobkyně za rok 2015. Správnost této metody ostatně potvrzuje i rozsudek sp. zn. 5 Afs 184/2022 a tam uvedená judikatura.
35. Žalobkyně nenamítala, že by nebyl dodržen závazný právní názor uložený rozsudkem sp. zn. 10 Af 9/2018, body 105–113, tj. způsob, jak má být vypočtený poměrný koeficient zaokrouhlen – na celá procenta nahoru. Soud tak pro stručnost odkazuje na body 11–13, 59–60 a 92 napadeného rozhodnutí, z nichž vyplývá, že byl závazný právní názor dodržen.
36. Ve zbytku soud odkazuje na vypořádání žalobních námitek obsažené v rozsudku sp. zn. 10 Af 9/2018, a to body 62–89 k otázce, zda je veškerá činnost žalobkyně související s televizním vysíláním jednou nedělitelnou ekonomickou činností, a body 115–121, pokud jde o penále. Stran penále a žalobkyní namítané existenci přeplatku na dani soud dodává, že je pro stanovení penále irrelevantní. Dle důvodové zprávy k daňovému řádu „[p]ři aplikaci tohoto ustanovení není správci daně dán prostor pro uvážení (diskreci), neboť důvody vzniku této sankce a její výše vyplývají přímo ze zákona. Tato sankce se uplatní bez ohledu na stav osobního daňového účtu daňového subjektu a postupuje se obdobně jako za situace, kdy je správcem daně evidován u daňového subjektu daňový nedoplatek nebo přeplatek, protože se jedná o pochybení při tvrzení daně.“. Námitka ohledně avizovaného úroku z prodlení je bezpředmětná, jelikož ten není předmětem napadeného rozhodnutí.

Závěr

37. Soud tedy neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
38. Protože žalobkyně nebyla ve sporu úspěšná a žalovanému žádné účelně vynaložené náklady v řízení nevznikly, soud ve druhém výroku rozsudku v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Shodu s prvopisem potvrzuje M. V.

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

Praha 13. listopadu 2023

Milan Tauber v. r.
předseda senátu