



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudců JUDr. Jana Ryby a Mgr. Ivety Postulkové v právní věci žalobce: **Česká televize**, IČ 00027383, se sídlem Na Hřebenech II 1132/4, Praha 4, zast. JUDr. Pavlem Dejlem, PhD., LL.M., advokátem se sídlem Jungmannova 24, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 10. 2015, č. j. 31687/15/5300-22443-711377,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 7. 10. 2015, č. j. 31687/15/5300-22443-711377, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen do 1 měsíce od právní moci tohoto rozsudku zaplatit žalobci na náhradu nákladů řízení 15.342,- Kč, a to do rukou jeho zástupce JUDr. Pavla Dejla, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou domáhal zrušení shora označeného rozhodnutí vydaného Odvolacím finančním ředitelstvím (dále jen „žalovaný“), jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutím Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“):

- dodatečný platební výměr č. j. 182151/15/2004-52522-105535 za zdaňovací období červenec 2011,
- dodatečný platební výměr č. j. 209939/15/2004-52522-105535 za zdaňovací období srpen 2011,
- dodatečný platební výměr č. j. 211876/15/2004-52522-105535 za zdaňovací období září 2011,

- dodatečný platební výměr č. j. 216857/15/2004-52522-105535 za zdaňovací období říjen 2011,
- dodatečný platební výměr č. j. 218190/15/2004-52522-105535 za zdaňovací období listopad 2011,
- dodatečný platební výměr č. j. 220913/15/2004-52522-105535 za zdaňovací období prosinec 2011.

Žalobce je přesvědčen, že napadené rozhodnutí i dodatečné platební výměry jsou nezákonné a že jimi byl zkrácen na svých právech. Všechna rozhodnutí se zakládají na nesprávném právním posouzení věci, neboť vychází z chybného výkladu relevantních právních předpisů. Správní orgány se při jejich vydání navíc dopustily i procesních pochybení.

Žalobce blíže uvedl, že dne 27. 8. 2014 podal dodatečná daňová přiznání k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období červenec až prosinec 2011, v nichž snížil hodnotu osvobozených plnění bez nároku na odpočet daně na řádku 50 a poslední známou daňovou povinnost na řádku 66, když na základě aktuálního výkladu právní úpravy dospěl k tomu, že televizní poplatky, které vybral podle zákona č. 348/2005 Sb., o rozhlasových a televizních poplatcích, ve znění platném v rozhodné době (dále jen „ZRPT“), nejsou úplatou za jím poskytovanou veřejnou službu v oblasti televizního vysílání a jako takové neměly být zahrnuty do výpočtu koeficientu pro krácení nároku na odpočet DPH na vstupu.

Navzdory vysvětlení žalobce správce daně následně vydal dodatečné platební výměry, kterými vyměřil změnu poslední známé daňové povinnosti žalobce ve výši 0,- Kč. Odmítl tak dodatečný nárok na odpočet daně vypočtený žalobcem a uvedený v příslušných dodatečných daňových přiznáních za předmětná zdaňovací období.

Žalobce v podané žalobě uvádí, že podstatou sporu je povaha televizních poplatků hrazených podle ZRPT a s tím související otázka, zda měl žalobce povinnost uvádět jemu uhrazené televizní poplatky jako plnění osvobozené od DPH bez nároku na odpočet daně podle § 51 odst. 1 písm. b) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), či nikoli, a zda měl žalobce u přijatých zdanitelných plnění nárok na odpočet v plné výši či zda byl povinen odpočet daně krátit v souladu s § 76 ZDPH.

Žalobce zastává názor, že televizní poplatky nelze pro jejich specifickou povahu považovat za úplatu hrazenou plátcí poplatku za veřejnou službu v oblasti veřejnoprávního televizního vysílání.

Žalobce přitom poukazuje na právní úpravu vztahující se k dané věci, konkrétně na § 2 odst. 2 ZRTP, dle něhož se televizní poplatek platí ze zařízení technicky způsobilého k individuálně volitelné reprodukci televizního vysílání, je-li šířeno prostřednictvím zemských rádiových vysílacích zařízení využívajících rádiové kmitočty vyhrazené pro šíření a přenos rozhlasového nebo televizního vysílání, družic nebo kabelových systémů, přičemž takové zařízení se považuje za televizní přijímač i v případě, že si jej poplatník upraví k jinému účelu. Poplatníkem je podle § 3 odst. 2 a 3 zákona fyzická nebo právnická

osoba, která vlastní či alespoň jeden měsíc drží či užívá zařízení způsobilé k volitelné reprodukci televizního vysílání (televizní přijímač). Je-li fyzická nebo právnická osoba, která není přihlášena v evidenci poplatníků televizního poplatku, odběratelem elektřiny připojeným k distribuční soustavě, považuje se za poplatníka televizního poplatku s povinností platit tento poplatek i ona, pokud neoznámí písemným čestným prohlášením opak. Podle § 5 odst. 2 až 4 zákona dále platí, že televizní poplatky neplatí fyzické osoby žijící ve společné domácnosti s poplatníkem televizního poplatku, který řádně oznámil, že se stal poplatníkem televizních poplatků, že poplatník, který je podnikající fyzickou osobou, platí televizní poplatek z každého televizního přijímače, který používá k podnikání nebo v souvislosti s ním, a že poplatník, který je právnickou osobou, platí televizní poplatek z každého televizního přijímače.

Žalobce rovněž upozorňuje na judikaturu Soudního dvora EU (dále jen „SDEU“), kterou bylo vymezeno několik základních předpokladů, za nichž lze určité plnění považovat pro účely DPH za úplatu za poskytnutou službu (např. rozsudek C-154/80, *Cooperative Aardappelenbevaarplaats*), a to: (i) přítomnost smluvního prvku mezi plátcem úplaty a poskytovatelem služby, (ii) existence nástrojů kontroly na straně plátce úplaty, (iii) existence přímé a bezprostřední vazby mezi poskytnutím služby a obdrženým protiplněním vyjádřitelným v penězích, (iv) subjektivní hodnota úplaty, kterou jí přisuzují obě strany transakce.

Žalobce nesouhlasí s tím, že správce daně i žalovaný dovodili naplnění uvedeného předpokladu z tvrzení, že lze smluvní prvek mezi poplatníkem televizního poplatku a žalobcem vysledovat v tom, že poplatník poplatku pořízením, přijetím či převzetím televizního přijímače a respektováním s tím spojené povinnosti platit poplatek vyjádřil vůli stát se konzumentem veřejné služby v oblasti televizního vysílání poskytované žalobcem.

Ze zákona plyne, že poplatníkem televizního poplatku se osoba stane automaticky v okamžiku, kdy si pořídí zařízení způsobilé k reprodukci televizního vysílání. Podle § 3 odst. 4 ZRTP se poplatníkem stane i osoba, která je odběratelem elektřiny připojeným k distribuční soustavě. Mezi poplatníkem a žalobcem nevzniká žádný smluvní vztah, neboť poplatník platí poplatky výlučně na základě zákona a ani jedna strana nemůže práva a povinnosti plynoucí ze zákona měnit.

Žalobce nesouhlasí ani se závěry žalovaného ohledně údajné existence nástrojů kontroly na straně plátců televizních poplatků ve vztahu k žalobci. Jak Rada pro rozhlasové a televizní vysílání, tak Rada České televize jsou zřízeny zákonem, nikoli plátců televizních poplatků. V obou případech se jedná o orgán státní správy, nikoli o soukromoprávní zájmovou organizaci, která by zastupovala a chránila zájmy určité zájmové skupiny, konkrétně plátců televizního poplatku. Oba orgány se zodpovídají Poslanecké sněmovně PČR (§ 6 zákona o rozhlasovém a televizním vysílání) a nemají povinnost přijímat stížnosti či podněty plátců televizních poplatků, řešit je a rozhodovat o nich.

Žalobce nesouhlasí ani s tím, že žalovaný a správce daně založili svá rozhodnutí na tom, že podmínkou pro posouzení televizních poplatků coby úhrady za službu žalobce je skutečnost, že na straně plátců neexistuje měřitelný prospěch. Přitom z judikatury SDEU

plyne opak, a sice že předpokladem pro posouzení plnění jakožto úhrady za službu je existence přímé a bezprostřední vazby.

Žalobce odmítá i argument, že plátcí televizních poplatků očekávají za své platby protiplnění ve formě veřejnoprávního televizního vysílání, což dávají najevo tím, že si pořídí televizní přijímač. Tento předpoklad je však zcela nepodložený, neboť řada lidí si pořizuje televizní přijímač i za jiným účelem, než je sledování vysílání žalobce. Z § 2 odst. 1 zákona o České televizi nadto vyplývá, že primárním účelem veřejné služby televizního vysílání je naplňování demokratických, sociálních a kulturních potřeb společnosti a potřeby zachovat mediální pluralitu, nikoli poskytování služby plátcům poplatku. Ne každý, kdo sleduje veřejnoprávní vysílání žalobce a kdo je příjemcem jím poskytované služby, je poplatníkem televizního poplatku, a ne každý kdo je poplatníkem televizního poplatku sleduje vysílání žalobce.

Dále žalobce připomíná, že pokud poplatníci poplatkovou povinnost neplní, žalobce nemá možnost ve vztahu k nim přerušit televizní vysílání. Televizní poplatek tedy nemá žádný vztah k poskytované službě. Poplatek představuje solidární platbu hrazenou zákonem vymezeným okruhem osob, které nemusí vysílání žalobce sledovat. Podle žalobce není splněn ani předpoklad subjektivní hodnoty úplaty, kterou jí prisuzují obě strany transakce. Výše poplatku je fixní a nezávisí na času stráveném příjmem služeb žalobce ani kvalitou konkrétního vysílání. Poplatky ani nemohou být považovány za předplatné.

Žalobce shrnuje, že televizní poplatky nelze považovat za úplatu za veřejnou službu v oblasti televizního vysílání a nelze je ani zahrnout do výpočtu koeficientu pro krácení nároku na odpočet DPH na vstupu, neboť hodnota veřejného televizního vysílání poskytovaného žalobcem není dána částkou výnosů z televizních poplatků.

Žalobce dále nesouhlasí s úvahou žalovaného, že pokud by televizní poplatky nebyly úplatou za poskytovanou službu, nevykonával by žalobce vůbec ekonomickou činnost ve smyslu ZDPH. Ekonomickou činností se rozumí veškerá činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby. Podle žalobce jeho činnost je ekonomickou činností ve smyslu § 5 odst. 2 ZDPH, která není vykonávána ryze bezplatně, když za některá plnění uskutečněná v jejím rámci žalobce úplatu získává. Za tuto úplatu však nelze považovat televizní poplatky. Při stanovení daňové povinnosti nemohou být tedy zohledněny způsobem, jakým je zohlednil žalovaný.

Ve vztahu k aplikaci § 76 ZDPH žalobce namítá, že ze zákona neplyne žádná povinnost zahrnovat do koeficientu v § 76 odst. 3 ZDPH plnění, za která plátce neobdrží úplatu. Nejsou-li tedy televizní poplatky úplatou za veřejnou službu televizního vysílání ve smyslu § 53 ZDPH, nemohou být ani zahrnuty do výpočtu koeficientu pro krácení nároku na odpočet DPH na vstupu podle § 76 odst. 3 ZDPH.

Zákon navíc neobsahuje žádné pravidlo pro případné krácení nároků na odpočet u přijatých zdanitelných plnění využívaných pro ekonomickou činnost, jejíž náklady nejsou plně pokryty příjmy za poskytnutá plnění. Navíc Česká republika nevyužila možnosti podle čl. 174 odst. 1 Šesté směrnice zahrnout do jmenovatele zlomku k výpočtu odpočitatelného podílu celkovou výši dotací poskytnutých žalobci. Na tom nic nemůže změnit ani spekulace žalovaného, že nadměrný odpočet žalobci by mohl být považován za státní podporu

neslučitelnou se společným trhem. Nepřípadné jsou podle žalobce i odkazy žalovaného na pravidla pro nárok na odpočet DPH u zboží nebo služeb používaných osobou povinnou k dani jak pro plnění, ve vztahu k nimž je DPH odpočitatelná, tak i pro plnění, u nichž DPH odpočitatelná není. Žalovaný v této souvislosti odkazuje na rozsudek Soudního dvora ve věci C-515/07, *Vereniging Noordelijke Land*, v němž však Soudní dvůr řešil zcela odlišnou situaci, a to situaci, kdy daňový subjekt vykonával dvě jednoznačně definovatelné a oddělitelné činnosti, přičemž spor byl o nárok na odpočet u plnění použitých pro oba druhy činností. Žalobce však vykonává činnost jedinou, a to činnost spočívající ve službě veřejnosti tvorbou a šířením televizních programů podle § 2 odst. 1 ZČT.

Žalobce rovněž namítá, že v dané věci došlo k procesním pochybením. Žalovaný se nevypořádal v napadeném rozhodnutí s celou řadou argumentů a námitek žalobce, z tohoto pohledu se žalobce dovolává nepřezkoumatelnosti rozhodnutí. Nadto byla dle žalobce porušena zásada dvojinstančnosti, přesvědčivosti rozhodování a zákazu svévole. Žalobce přitom upozorňuje, že odůvodnění Dodatečných platebních výměrů obsahuje prakticky identické pasáže a identickou argumentaci, jaká byla obsažena v doplnění kasační stížnosti podaném žalovaným proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 6. 6. 2014, č. j. 9 Af 21/2010-105, který byl vydán v řízení vedeném s Českým rozhlasem. Žalobce má za nepravděpodobné, že by správce daně převzal do odůvodnění rozhodnutí text vypracovaný žalovaným coby druhostupňovým správcem daně ze své vlastní iniciativy. Žalobce podal v této věci stížnost na postup žalovaného a následně i stížnost nadřízenému orgánu. Generálnímu finančnímu ředitelství. Žalobce je přesvědčen, že tím správní orgány zasáhly i do jeho základních práv zaručených Listinou, neboť vůbec nereagovaly na námítky žalobce a pouze převzaly argumentaci použitou v jiné věci.

Závěrem žalobce upozorňuje na judikaturu Ústavního soudu, z níž vyplývá, že pokud existuje možnost více výkladů veřejnoprávní normy, je třeba zvolit výklad, který co nejméně zasahuje do základních práv či svobod účastníků řízení.

Žalovaný v písemném vyjádření k obsahu žaloby navrhl její zamítnutí a k jednotlivým argumentům uvedl, že aby bylo možno televizní poplatky považovat za úplatu za poskytnuté plnění, a aby byla veřejná služba televizního vysílání předmětem DPH, je třeba zkoumat splnění podmínek podle judikatury SDEU.

První podmínkou je přítomnost smluvního prvku, která je dána tím, že plátce televizního poplatku pořízením televizního přijímače vyjádřil vůli stát se konzumentem veřejné služby televizního vysílání. Druhou podmínkou je existence nástrojů kontroly veřejné služby televizního vysílání, kterou zajišťuje Rada pro rozhlasové a televizní vysílání tím, že zajišťuje vymáhání poskytování veřejné služby. Dalším kontrolním orgánem je Rada České televize. Oba orgány mají povinnost dohlížet na plnění úkolů veřejné služby televizního vysílání. Třetí podmínkou je skutečnost, že se jedná o poskytování natolik specifické služby, že nelze vysledovat míru prospěchu z přijatého televizního vysílání u plátce poplatku, nicméně od České televize se vyžaduje protiplnění ve formě televizního vysílání. Pokud by neměl o tuto službu plátce zájem, nepořizoval by si televizní přijímač. Splnění čtvrté podmínky představuje povaha úplaty, která je podobná spíše předplatnému v dopravě, kde je rovněž placena peněžitá částka, za kterou předplatitel získá nárok na určité plnění po stanovenou dobu v rozsahu, který může i nemusí přijmout.

Z výše uvedeného podle žalovaného plyne, že mezi televizními poplatky a veřejnou službou televizního vysílání existuje bezprostřední vazba. Televizní poplatky lze považovat za úplatu, jejímž protiplněním je poskytování veřejné služby televizního vysílání.

Žalovaný shrnuje, že osvobození od daně bez nároku na odpočet daně v případě činnosti veřejnoprávní televize je v souladu s podmínkami pro uplatňování DPH dle judikatury SDEU.

K namítané aplikaci § 76 ZDPH žalovaný odkazuje na napadené rozhodnutí (str. 10 - 12 a 15) a dodává, že nárok na odpočet daně v krácené výši je odůvodněn zachováním principu neutrality DPH a zabráněním narušení hospodářské soutěže.

K námitce nepřezkoumatelnosti žalovaný uvádí, že odůvodnění napadeného rozhodnutí splňuje veškeré požadavky podle daňového řádu a judikatury správních soudů.

K námitce porušení zásady dvojinstančnosti, zásady přesvědčivosti rozhodování a zákazu svévole žalovaný uvádí, že se s ní vypořádal v odůvodnění napadeného rozhodnutí (str. 16 a 17). Podle žalovaného nelze akceptovat názor žalobce, že je porušením zásady dvojinstančnosti situace, kdy prvostupňový správce daně rozhoduje na základě konstantního názoru orgánů finanční správy a ve skutkově obdobném případě rozhodne stejně jako odvolací orgán v obdobném případě.

V replice ze dne 12. 1. 2017 žalobce zopakoval své stanovisko, že televizní poplatky ve výpočtu nároku na odpočet daně zohlednit nelze, což bylo potvrzeno SDEU v rozhodnutí ze dne 22. 6. 2016, C-11/15 a následně i Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 30. 8. 2016, sp. zn. 5 Afs 124/2014. Dle žalobce jeho činnost spočívající ve veřejném televizním vysílání, jehož nedílnou součástí je i reklamní vysílání a jiná plnění poskytovaná za úplatu je ekonomickou činností ve smyslu § 5 odst. 2 ZDPH. Žalobce zastává názor, že veškerá jím přijímaná plnění nelze reálně rozdělit na plnění používaná výlučně na žalobcem používaná plnění, která jsou předmětem daně z přidané hodnoty, a na žalobcem poskytovaná plnění, která předmětem daně nejsou, neboť všechna přijímaná plnění jsou užívána na zajištění veřejného televizního vysílání jako takového. Závěrem žalobce setrval i na všech procesních námitkách.

V přípise ze dne 30. 6. 2017 navrhl žalobce přerušování řízení z důvodu jím podané ústavní stížnosti proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 19. 12. 2016, č.j. 9 Af 21/2010-153 a rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2016, č.j. 5 Afs 124/2014-178.

Ústavní soud usnesením ze dne 5. 9. 2017, č.j. Pl. ÚS 8/17 ústavní stížnost žalobce odmítl a zdejší soud poté na žádost žalobce nařídil ústní jednání.

Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.), a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

U jednání, které se konalo dne 22. 11. 2017, zástupce žalobce i zástupce žalovaného setrvali na svých stanoviscích. Dle zástupce žalobce se Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 30. 8. 2016, č.j. 5 Afs 124/2014-178 dopustil pochybení, když se nad rámec námitek a rozhodnutí Evropského soudního dvora zabýval vlastní povahou činností žalobce a dospěl k závěru, že žalobci vznikne nárok na odpočet daně pouze v části přijatého plnění, nadto mezi účastníky není sporu o tom, že veškerá činnost žalobce je ekonomickou činností, když ji nelze nijak rozdělovat tak jak naznačuje v rozsudku Nejvyšší správní soud. Soud zamítl návrh žalobce, aby soud provedl důkaz vyjádřením Evropské komise předsedovi a členům Soudního dvora Evropské komise ze dne 28. 4. 2015, pro nadbytečnost. Z předloženého vyjádření, které bylo adresováno předsedovi a členům Soudního dvora Evropské komise vyplývá, že bylo vypracováno dne 28. 4. 2015 a jde o vyjádření, resp. podkladové stanovisko k následně vydanému rozhodnutí SDEU ze dne 22. 6. 2016, věc C-11/15, z něhož zdejší soud přímo vychází.

Městský soud v Praze dospěl k závěru, že žaloba je důvodná a že je na místě napadené rozhodnutí zrušit.

Pro právě projednávaný případ je stěžejní otázkou, zda veřejná služba v oblasti televizního vysílání je službou poskytovanou za protiplnění ve smyslu čl. 2 bod 1 Šesté směrnice, která je osvobozena od DPH bez nároku na odpočet, anebo zda je televizní vysílání činností neekonomickou, která vůbec není předmětem DPH.

Předně soud uvádí, že obdobnou věc ve vztahu k rozhlasovému vysílání řešil již Nejvyšší správní soud, který se s předběžnou otázkou obrátil na SDEU. Na položené otázky SDEU odpověděl v rozsudku ze dne 22. 6. 2016, věc C-11/15, Odvolací finanční ředitelství proti Českému rozhlasu. V tomto rozsudku SDEU vyřešil zásadní spornou otázku i právě projednávaného případu.

ESD v bodě 23 rozsudku C-11/15 pro vztah mezi Českým rozhlasem a jeho poplatníky konkrétně uvedl, že „*mezi Českým rozhlasem a poplatníky rozhlasového poplatku není dán právní vztah, v jehož rámci by byla vzájemně poskytována plnění, ani neexistuje přímá souvislost mezi touto službou veřejnoprávního vysílání a tímto poplatkem,*“ a dále pokračoval, že v rámci poskytování služby veřejnoprávního rozhlasového vysílání nejsou Český rozhlas a jeho poplatníci vázáni „*žádným smluvním vztahem či ujednáním o ceně ani právním závazkem svobodně převzatým jednou stranou vůči druhé*“ (bod 24).

ESD dále vyslovil, že povinnost zaplatit poplatek není vázána na využívání služby veřejnoprávního vysílání Českého rozhlasu osobami, kterým je povinnost uložena. Povinnost daná zákonem se váže na samotné držení rozhlasového přijímače a vůbec nezohledňuje, zda a kým je tento přijímač používán. Osoby držící přijímač tedy musí platit poplatek i v případě, že vysílání Českého rozhlasu samy vůbec neposlouchají. Nadto přístup ke službě veřejnoprávního rozhlasového vysílání není podmíněn zaplacením poplatku (viz bod 24 a 25 rozsudku C-11/15).

ESD z výše uvedených důvodů dospěl k závěru, že poskytování služby veřejnoprávního vysílání Českým rozhlasem není poskytováním služby „za protiplnění“ ve smyslu čl. 2 bodu 1 Šesté směrnice (bod 28).

Z odůvodnění rozsudku C-11/15 vyšel Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 8. 2016, č.j. 5 Afs 124/2014-178, kde se tento soud zabýval problematikou veřejnoprávního rozhlasového vysílání a s ním spojenými rozhlasovými poplatky ve vztahu k nároku na odpočet daně. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku mimo jiné uvedl následující: „Stěžovateli lze dát ovšem za pravdu v tom, že je-li učiněn závěr, že rozhlasový poplatek není úplatou za poskytovanou službu, je třeba vycházet z toho, že žalobce nevykonává při poskytování veřejné služby v oblasti rozhlasového vysílání ekonomickou činnost. Jak ostatně konstatoval Soudní dvůr přímo ve výše citované odpovědi na předběžnou otázku Nejvyššího správního soudu v této věci, činnost veřejnoprávního vysílání žalobce vůbec nespadá do působnosti šesté směrnice. Podle stěžovatele pak, uplatnil-li žalobce nárok na odpočet daně, musel pro akceptaci takového nároku správcem daně naplnit podmínky § 72 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, jenž vymezuje, pro jaké účely musí být přijatá zdanitelná plnění použita, aby z nich plátcí vznikl nárok na uplatnění odpočtu daně, přičemž v ani jednom z ustanovení písm. a) až d) nelze shledat, že by bylo možné nárok na odpočet daně přiznat v případech, kdy jsou přijatá plnění použita pro plnění, které nejsou předmětem daně. Tuto situaci zákon o dani z přidané hodnoty připouští pouze v případech uvedených pod písm. e), které u služeb v relevantním znění odkazovalo na § 14 odst. 5 písm. a) až d) téhož zákona, tj. prodej podniku nebo vklad podniku nebo jeho části, vydání nebo poskytnutí majetku v nepeněžitě podobě, převod obchodního podílu případně členství v družstvu a postoupení vlastní pohledávky vzniklé plátcí.

Nejvyšší správní soud se s těmito závěry stěžovatele ztotožňuje, přičemž z § 72 odst. 5 zákona o DPH, v rozhodném znění, dále vyplývalo, že pokud plátce daně přijatá zdanitelná plnění použil jak pro uskutečnění své ekonomické činnosti, tak pro účely s ní nesouvisející, měl nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití pro ekonomickou činnost. Při výkonu činnosti, která ve smyslu zákona o DPH není činností ekonomickou, totiž plátce daně jedná v postavení konečného spotřebitele, a nemůže tedy uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu, aniž by byl v odpovídajícím rozsahu povinen platit rovněž daň na výstupu. Projevuje se zde zásada daňové neutrality pro hospodářské subjekty, na níž je systém DPH založen.

Je pravdou, že možnost i jiného řešení (usilujícího ovšem o naplnění téže zásady) by bylo možné v obecné rovině dovodit z druhé věty citovaného ustanovení § 72 odst. 5 zákona o DPH, v rozhodném znění (nyní viz § 75 odst. 2 zákona o DPH, v účinném znění) a ze souvisejících ustanovení [§ 13 odst. 4 písm. a), § 14 odst. 3 písm. a) a § 36 odst. 6 písm. b) zákona o DPH, v rozhodném znění], z nichž vyplývalo, že uplatnil-li přesto plátce daně i v těchto případech nárok na odpočet daně v plné výši, byl povinen platit také v odpovídající výši daň na výstupu. K tomu však dodatečná daňová přiznání žalobce ani jeho argumentace v žalobě či v řízení o kasační stížnosti rozhodně nesměřovaly, Nejvyšší správní soud se tedy touto otázkou dále nezabýval.

Citovaná právní úprava nároku na odpočet daně pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití přijatých plnění pro ekonomickou činnost plátce je plně v souladu s unijním právem, včetně ustálené judikatury Soudního dvora (viz zejména rozsudky ze dne 13. 3. 2008,

Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, ze dne 12. 2. 2009, *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie*, C-515/07, EU:C:2009:88, a ze dne 6. 9. 2012, *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557).

Na závěry uvedené judikatury Soudního dvora ostatně navázal i generální advokát Szpunar ve svém stanovisku ze dne 17. 3. 2016, *Český rozhlas*, C-11/15, EU:C:2016:181, v řízení o předběžné otázce položené v této věci zdejším soudem, který se nad rámec předběžné otázky vyjádřil i k rozsahu nároku žalobce na odpočet daně. Generální advokát Szpunar se zde zaměřil na otázku, zda může činnost, kterou nelze považovat za činnost za protiplnění ve smyslu čl. 2 bodu 1 šesté směrnice, založit plný nárok na odpočet DPH na vstupu, pokud jde o zboží a služby použité jak pro účely této činnosti, tak pro účely zdanitelných činností. Na tuto otázku přitom generální advokát odpověděl následovně:

„51. Podle mého názoru je třeba na tuto otázku odpovědět záporně. Přiznání nároku na odpočet u zboží a služeb použitých pro účely činnosti, která nespadá do působnosti systému DPH, by bylo v rozporu s logikou tohoto systému a konkrétně s kategorickým a jednoznačným zněním čl. 17 odst. 2 šesté směrnice. DPH na vstupu by v takovém případě nebyla odpočtena od DPH na výstupu, kterou má osoba povinná k dani zaplatit ze svých zdanitelných plnění (jelikož ta by neexistovala), a posledně uvedená osoba by mohla žádat o její vrácení. Tuto DPH by tedy nakonec nikdo nezaplatil a zboží a služby, které se v rámci řetězce plnění nacházejí na výstupu, by byly od daně de facto osvobozeny v rozporu se zásadou univerzálnosti DPH.

52. Uvedené platí tím spíše v případě osoby povinné k dani, která je provozovatelem veřejnoprávního vysílání, jelikož její činnosti - pokud by byly uskutečňovány za protiplnění, a byly tudíž předmětem daně - by byly od daně osvobozeny podle čl. 13 části A odst. 1 písm. g) šesté směrnice, s výjimkou obchodních činností, o které se však v projednávané věci nejedná, a DPH by u nich nebyla odpočitatelná. Bylo by tedy nelogické přiznat nárok na odpočet v případě činností, které nejsou předmětem daně proto, že nejsou uskutečňovány za protiplnění, a nárok na odpočet nepřiznat u stejných činností, pokud by předmětem daně byly.

53. Určitou vypovídací hodnotu by v tomto směru mohlo mít srovnání se situací komerčního provozovatele vysílání. Takový provozovatel vysílání také může - a často tomu tak je - vysílat své programy volně, tedy aniž od posluchačů dostává nějakou úplatu. Nicméně vzhledem k tomu, že nepobírá žádné poplatky ani žádný jiný zdroj financování z veřejných prostředků, musí svoji činnost financovat vysíláním 'obchodních sdělení', převezmeme-li tento výraz ze směrnice o audiovizuálních mediálních službách, tj. reklam, sponzorovaných pořadů, atd. Tato obchodní sdělení jsou určena posluchačům programů provozovatele vysílání, takže jejich vysílání je neoddělitelně spjato s vysíláním programů. Z hospodářského hlediska tedy všechna tato vysílání představují činnost provozovatele vysílání, která je financována z příjmů z obchodních sdělení, jež představují obrát tohoto provozovatele vysílání. DPH na vstupu ze zboží a služeb, které tento provozovatel vysílání použije pro účely všech svých činností, tedy bude odpočtena od DPH na výstupu, jež je zahrnuta do ceny obchodních sdělení, kterou si provozovatel účtuje. Toto zahrnutí tedy odůvodňuje jeho nárok na odpočet celé DPH na vstupu.

54. Postavení provozovatele veřejnoprávního vysílání, jehož činnost je alespoň zčásti financována z poplatků, je odlišné. Vzhledem k tomu, že tyto poplatky nejsou protiplněním za uskutečněná plnění, neexistuje zde DPH na výstupu, a DPH na vstupu tedy nelze odpočíst. Provozovatel veřejnoprávního vysílání samozřejmě může vykonávat i obchodní činnost financovanou z jiných zdrojů. U této činnosti je pak DPH odpočitatelná, ale pouze z té části zboží a služeb, které jsou použity pro účely této obchodní činnosti.

55. Abych rozptýlil veškeré nejasnosti, musím dodat, že v případě provozovatele veřejnoprávního vysílání nelze dle mého názoru uplatnit řešení, které přijal Soudní dvůr v rozsudku Kretztechnik. Soudní dvůr v tomto rozsudku připustil odpočet DPH na vstupu u výdajů, které osoba povinná k dani vynaložila na vydání akcií, přičemž shledal, že toto vydání akcií v plném rozsahu sloužilo hospodářské (a tudíž zdanitelné) činnosti této osoby povinné k dani. Provozovatel veřejnoprávního vysílání nicméně nevykonává činnost proto, aby získal poplatky. Jeho cílem je naopak provozovat vysílací činnost, přičemž poplatky jsou pouze zdrojem jejího financování. I kdyby ostatně taková činnost byla vykonávána za úplatu, byla by od daně osvobozena podle čl. 13 části A odst. 1 písm. q) šesté směrnice. Projednávaná věc tedy není obdobou situace, která nastala ve věci, v níž byl vydán rozsudek Kretztechnik.

Výpočet rozsahu nároku na odpočet

56. Závěr, podle kterého činnost financovaná prostřednictvím poplatků nezakládá nárok na odpočet DPH na vstupu, platí jak pro zboží a služby, které osoba povinná k dani použije výlučně pro účely svých činností, které nejsou předmětem daně, tak pro zboží a služby, které jsou neoddelitelným způsobem použity jak pro účely takových činností, tak pro účely činností zdanitelných. U zboží a služeb, které patří do první kategorie, žádný problém nevystává, jelikož osoba povinná k dani nárok na odpočet jednoduše nemá. Pokud jde naproti tomu o druhou kategorii, je třeba určit, v jakém rozsahu musí mít osoba povinná k dani nárok na odpočet, aby tento nárok zůstal zachován u části související s jejími zdanitelnými plněními a nedošlo k neoprávněné, nadměrné náhradě.

57. Jak Soudní dvůr poznamenal v rozsudku *Securenta*, ustanovení šesté směrnice neobsahují žádná pravidla, která by se týkala metod nebo kritérií, jež musí členské státy uplatnit, pokud přijímají ustanovení umožňující rozdělení částek DPH odvedených na vstupu podle toho, zda odpovídající výdaje připadají na činnosti, které jsou předmětem daně, nebo činnosti, které předmětem daně nejsou.

[...]

62. Problematiku poplatků, které slouží k financování provozovatelů veřejnoprávního vysílání, je dle mého názoru nutno vyřešit na základě závěrů, ke kterým Soudní dvůr dospěl v rozsudku *Securenta*. Soudní dvůr v tomto rozsudku konstatoval, že ustanovení šesté směrnice neobsahují pravidla pro stanovení rozsahu nároku osob povinných k dani, které vykonávají jak činnosti, které jsou předmětem daně (a jsou zdanitelné), tak činnosti, které předmětem daně nejsou, na odpočet, a rozhodl, že stanovení metod a kritérií rozdělení částek DPH odvedené na vstupu mezi činnosti, které jsou předmětem daně, a činnosti, které předmětem daně nejsou, spadá do posuzovací pravomoci členských států, které při výkonu této pravomoci musí zohlednit účel a systematiku šesté směrnice a stanovit v tomto ohledu způsob výpočtu, který objektivně odráží podíl vstupních výdajů, který skutečně připadá na každou z těchto dvou činností.“

Nejvyšší správní soud se s uvedenými závěry plně ztotožňuje, neboť, jak již bylo řečeno, vycházejí z ustálené judikatury Soudního dvora (viz výše zmíněné rozsudky *Securenta*, C-437/06, *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie*, C-515/07, či *Portugal Telecom*, C-496/11). Zcela nepřijatelné je tvrzení žalobce, dle něhož se Soudní dvůr s názory generálního advokáta neztotožnil, neboť je znovu nezopakoval ve svém rozsudku. Tato argumentace jednak přehlíží výše citovanou ustálenou judikaturu Soudního dvora, jednak pomíjí skutečnost, že tato otázka nebyla předmětem předběžné otázky Nejvyššího správního soudu.

Jak uvedl sám generální advokát Szpunar, citované závěry ve svém stanovisku vyslovil nad rámec předběžné otázky položené Nejvyšším správním soudem. Soudní dvůr tedy neměl sebemenší důvod se k rozsahu nároku na odpočet DPH jakkoli vyjadřovat, pakliže neměl v úmyslu se od své ustálené judikatury odchýlit. Nejvyšší správní soud totiž již ve svém předkládajícím usnesení výslovně uvedl, že v případě, že se Soudní dvůr ztotožní se závěrem zdejšího soudu, že činnost veřejnoprávního rozhlasového vysílání financovaná rozhlasovými poplatky není ekonomickou činností ve smyslu čl. 2 bodu 1 šesté směrnice, bude v dalším řízení třeba dále postupovat dle § 72 odst. 5 zákona o DPH v souladu se závěry vyslovenými Soudním dvorem v rozsudku Securenta.

Pokud tedy Soudní dvůr potvrdil východiska Nejvyššího správního soudu, nemá zdejší soud důvod na svých předchozích závěrech cokoli měnit, neboť otázku rozsahu nároku na odpočet DPH v daném případě považoval a stále považuje za acte éclairé.

Situace, kdy plátce použije konkrétní plnění na vstupu jak v rámci své ekonomické, tak i neekonomické činnosti, nejsou nijak výjimečné, a zvláště u veřejnoprávních subjektů či neziskových organizací je lze naopak považovat za velmi časté. 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, však nemůže mít za následek nárok na plný odpočet DPH zaplacené na vstupu. V takovém případě by totiž nastala situace, kdy by zdanitelná plnění na vstupu v podstatě nebyla vůbec zdaněna.

Odmítnout je třeba i argumentaci žalobce, dle níž vzhledem k tomu, že zákon o DPH v rozhodném období nestanovil mechanismus pro krácení nároku žalobce na odpočet DPH, nelze žalobci krátit nárok na odpočet, neboť daňové povinnosti lze ukládat pouze na základě zákona.

Žalobce ve své argumentaci pomíjí, že dle zákona o DPH mu nárok na odpočet DPH v plném rozsahu nikdy nevznikl, neboť dle § 72 odst. 5 zákona o DPH, v rozhodném znění, měl plátce daně nárok na odpočet DPH u plnění přijatých na vstupu pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu jejich použití v rámci ekonomické činnosti. Za takovou činnost ovšem, jak již bylo uvedeno, nelze dle rozsudku Soudního dvora vydaného v této věci považovat poskytování služby veřejnoprávního rozhlasového vysílání v rozsahu financovaném rozhlasovými poplatky.

Vzhledem k tomu, že v souvislosti s touto činností žalobci nevzniká nárok na odpočet DPH, lze o nároku na odpočet daně uvažovat pouze za předpokladu, že žalobce prokáže, že jím porízená (přijatá) plnění byla alespoň částečně využita v rámci jiných činností žalobce podléhajících DPH. Pouze ve vztahu k takovým činnostem pak žalobci vzniká nárok na odpočet DPH u přijatých plnění na vstupu, a to v rozsahu, v jakém byla k tomuto účelu skutečně použita. Uplatňuje-li žalobce nárok na odpočet DPH, je tedy v prvé řadě na něm, aby v případě, kdy toto plnění není použito výlučně v rámci jeho ekonomické činnosti, stanovil, v jakém poměru bylo konkrétní přijaté plnění použito ve vztahu k jeho ekonomické a neekonomické činnosti, s tím, že správce daně je samozřejmě oprávněn zvolený výpočet korigovat tak, aby skutečně poměru mezi ekonomickými a neekonomickými činnostmi žalobce ve vztahu ke konkrétnímu přijatému plnění co nejvíce odpovídal. Je zřejmé, že zvolená metoda se může u jednotlivých přijatých plnění lišit (srov. DRÁBOVÁ, Milena, a kol. Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, s. 649).

Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že ačkoliv městský soud z formálního hlediska nepochybil, pokud napadená rozhodnutí původního žalovaného zrušil, nelze souhlasit s jeho závěry ve vztahu k rozsahu nároku žalobce na odpočet DPH. Skutečnost, že nárok na odpočet žalobce nelze krátit způsobem (dle § 72 odst. 4 ve spojení s § 76 zákona o DPH, v relevantním znění) provedeným finančními orgány, totiž v žádném případě neznámá, že by žalobci vznikl nárok na odpočet v plné výši. Žalobci totiž mohl dle relevantní právní úpravy vzniknout nárok na odpočet DPH pouze v poměrné výši, a to v rozsahu odpovídajícím použití přijatých plnění v rámci jeho ekonomické činnosti (viz § 72 odst. 5 téhož zákona, v relevantním znění). Z tohoto hlediska tedy Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou.“

Zdejší soud odkazuje na výše citované závěry Nejvyššího správního soudu, z nichž je zřejmé, že nárok na odpočet žalobci může vzniknout, pokud prokáže, že přijatá plnění byla alespoň částečně využita v rámci jiných ekonomických činností podléhajících DPH. Pouze ve vztahu k těmto činnostem žalobci vznikne nárok na odpočet DPH u přijatých plnění na vstupu. Navíc odpočet vznikne jen v rozsahu, v jakém byla tato plnění k danému účelu skutečně použita. Je proto v dalším řízení na žalobci, aby prokázal, v jakém poměru bylo to které přijaté plnění použito v rámci ekonomické činnosti a v jakém poměru k činnosti neekonomické. K tomu Nejvyšší správní soud poznamenal, že správce daně může žalobcem uvedený výpočet upravit, aby co nejvíce odpovídal skutečnému poměru mezi ekonomickými a neekonomickými činnostmi žalobce. Žalobci nemůže vzniknout nárok na odpočet daně na vstupu v celé výši, ale pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití plnění v rámci ekonomické činnosti.

Soud k námitkám žalobce, že se Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 Afs 124/2014-178 nesprávně nad rámec námitek a rozhodnutí ESD odchýlil při posouzení věci, když se zabýval i vlastní povahou činností žalobce, uvádí, že není oprávněn jakkoli přezkoumávat či se vyjadřovat k rozhodovací činnosti Nejvyššího správního soudu.

S ohledem na výše uvedené právní závěry posouzení vzniku nároku na odpočet DPH u veřejnoprávního televizního vysílání v rozsahu financovaném rozhlasovými poplatky, jež jsou značně odlišné, jež zaujaly správní orgány v žalobou napadených rozhodnutích, se soud již dalšími žalobními námitkami (procesní pochybení žalovaného, nedodržení základních principů) pro nadbytečnost nezabýval.

Soud tedy uzavírá, že správní orgány zaujaly v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu a ESD nesprávný právní názor pro posouzení žalobcova nároku, a proto soud žalobou napadené rozhodnutí § 78 odst. 1, 4 s.ř.s. zrušil pro nezákonnost a vrátil je žalovanému k dalšímu řízení. Právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku, je v dalším řízení správní orgán vázán (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

Výrok o nákladech řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 věta první s.ř.s. Žalobce měl ve věci úspěch, soud mu proto přiznal náhradu nákladů řízení, které zástupce žalobce u ústního jednání specifikoval tak, že jsou tvořeny zaplaceným soudním poplatkem ve výši 3.000,- Kč a náklady právního zastoupení za 3 úkony právní služby (příprava a převzetí zastoupení, sepsání žaloby, účast na ústním jednání dne 22. 11. 2017), přičemž sazba odměny za jeden úkon právní služby činí dle advokátního tarifu – vyhlášky č. 177/1996 Sb. částku 3.100,- Kč (§ 7, § 9 odst. 3 písm. f) cit. vyhlášky v rozhodném znění), tj. 3 x

3.100,- Kč = 9.300,- Kč a třemi paušálními částkami ve výši 300,- Kč (§ 13 odst. 3 cit. vyhlášky v rozhodném znění), tj. 3 x 300,- Kč = 900,- Kč a DPH ve výši 2.142,- Kč.

Celková výše nákladů, které žalobci v tomto řízení vznikly, činí 15.342,- Kč. Soud proto uložil žalovanému povinnost zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení v této výši ve stanovené lhůtě k rukám jeho právního zástupce.

Poučení: 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.

V Praze dne 22. listopadu 2017

JUDr. Ludmila Sandnerová, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení: H.