



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: **Český rozhlas**, IČ 45245053, se sídlem Vinohradská 12, Praha 2, 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 26. 3. 2014, č. j. 7081/14/5000-14306-711377,

t a k t o :

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 26. 3. 2014, č. j. 7081/14/5000-14306-711377 se zrušuje 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 19.456,- Kč, a to do rukou jeho zástupce JUDr. Pavla Dejla, PhD., LL.M., advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

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

- č.j. 3471734/13/2002-24903-108987 ze dne 28.6.2013,
- č.j. 3636553/13/2002-24903-108987 ze dne 28.6.2013,
- č.j. 3640360/13/2002-24903-108987 ze dne 28.6.2013,
- č.j. 3640757/13/2002-24903-108987 ze dne 28.6.2013,
- č.j. 3640975/13/2002-24903-108987 ze dne 28.6.2013,
- č.j. 3641215/13/2002-24903-108987 ze dne 28.6.2013,
- č.j. 3641446/13/2002-24903-108987 ze dne 28.6.2013,

- č.j. 3641714/13/2002-24903-108987 ze dne 28.6.2013,
- č.j. 3642281/13/2002-24903-108987 ze dne 28.6.2013,
- č.j. 3642594/13/2002-24903-108987 ze dne 28.6.2013,
- č.j. 3642701/13/2002-24903-108987 ze dne 28.6.2013,
- č.j. 3642890/13/2002-24903-108987 ze dne 28.6.2013.

Těmito rozhodnutími správce daně dodatečně vyměřil žalobci za měsíce leden až prosinec roku 2010 daň ve výši 0,- Kč, a to poté, co žalobce podal dodatečná daňová přiznání za měsíce leden až prosinec roku 2010, kterými uplatnil nadměrný odpočet. Žalobce proti dodatečným platebním výměrům podal odvolání. Žalovaný však odvolání žalobce zamítl a platební výměry potvrdil.

V podané žalobě namítá žalobce, že rozhodnutím žalovaného a postupem jemu předcházejícím byl zkrácen na svých právech způsobem, jenž má za následek nezákonnost rozhodnutí.

Dle žalobce bylo rozhodnutí vydáno v rozporu s § 2, § 51, § 53, § 72 a § 76 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty v rozhodném znění (dále jen „ZDPH“ nebo „zákon o DPH“), dále v rozporu s čl. 1 a čl. 2 Ústavy, jelikož příslušná ustanovení ZDPH vyložil žalovaný v rozporu s příslušnými ustanoveními Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Šestá směrnice“) a s ustálenou judikaturou Soudního dvora EU (dále též „SDEU“), která Šestou směrnicí vykládá, a rovněž v rozporu s čl. 2. odst. 1 písm. c) Šesté směrnice a s čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“), jelikož žalovaný daňovou povinnost stanovil bez zákonného oprávnění.

Meritum věci spočívá dle žalobce v posouzení povahy rozhlasových poplatků vybíraných podle zvláštního právního předpisu (zákon č. 348/2005 Sb., o rozhlasových a televizních poplatcích, dále jen „ZRTP“), kdy je mezi účastníky řízení sporné, zda jsou úplatou za poskytnutou službu osvobozenou od DPH bez nároku na odpočet, z čehož vyplývá povinnost žalobce krátit nárok na odpočet daně. Podle žalobce z rozhodného znění ZDPH pro žalobce nevyplývá povinnost krátit nárok na odpočet v těch případech, kdy je přijaté zdanitelné plnění použito jak k plněním za úplatu, kterou poskytovatel služby či dodavatel zboží obdržel či má obdržet s nárokem na odpočet, rovněž tak k plněním, která jsou sice ekonomickou činností, ale nejsou poskytována za úplatu. Podle názoru žalobce se veřejná služba v oblasti rozhlasového vysílání neuskutečňuje jako poskytování služby za úplatu ve smyslu ZDPH.

Žalobce upozorňuje, že je právnickou osobou založenou zvláštním právním předpisem – zákonem č. 484/1991 Sb., o Českém rozhlasu (dále jen „zákon o Českém rozhlasu“), za účelem poskytování služeb veřejnosti. V souladu s ust. § 2 zákona o Českém rozhlasu žalobce poskytuje službu veřejnosti tvorbou a šířením rozhlasových programů, popřípadě dalšího multimediálního obsahu a doplňkových služeb na celém území České republiky a do zahraničí. V § 10 odst. 1 zákona o Českém rozhlasu je výslovně stanoveno, že finančními zdroji Českého rozhlasu jsou zejména a) poplatky a b) příjem z vlastní podnikatelské činnosti. Žalobce je toho názoru, že poplatky nejsou vybírány v rámci

uskutečňování ekonomické činnosti, jsou pouze zdrojem financování daňového subjektu, nejsou zdanitelným plněním, nejsou úplatou za veřejnoprávní rozhlasové vysílání, nejsou hodnotou veřejnoprávního rozhlasového vysílání ani jeho součástí. Poplatky pro účely výpočtu koeficientu nelze zahrnout do jmenovatele zlomku dle ust. § 76 odst. 3 písm. b) ZDPH. Zahrnutím sumy poplatků by následně došlo ke zkreslení koeficientu a v konečném důsledku ke zvýšení daňové povinnosti daňového subjektu.

Žalobce zdůrazňuje, že termín finanční zdroj vystihuje ekonomickou podstatu poplatku, neboť finančními zdroji žalobce obecně mohou být vlastní zdroje (zejména vlastní jmění, fondy, výsledek hospodaření, nerozdělený zisk minulých let) a cizí zdroje (zejména úvěry, půjčky, finanční výpomoci, závazky z obchodních vztahů apod.). Z uvedeného je podle žalobce zřejmé, že rozhlasový poplatek není příjmem, resp. tržbou žalobce, ale účelovým zdrojem jeho financování. Je pouze účetně technickou záležitostí, že žalobce neúčtuje o rozhlasových poplatcích do fondu, ale zjednodušeně je v časové a věcné souvislosti s náklady průběžně zachycuje na výsledkových účtech. Povinnost k úhradě rozhlasového poplatku, výše tohoto poplatku i okruh osob povinných k úhradě tohoto poplatku je stanovena zákonem a stíhá automaticky každého vlastníka či držitele rozhlasového přijímače, případně osobu, která je odběratelem elektřiny připojeným k distribuční soustavě, tj. bez ohledu na skutečnost, zda rozhlasové vysílání žalobce využívá či nikoli, a objektivně je dán vlastnictvím nebo držbou uvedeného přijímače, popř. nevyvrácenou domněnkou existence takového vztahu odvíjející se od odběru elektřiny. Povinnost k úhradě rozhlasového poplatku se tedy nezakládá smlouvou či jiným konsenzuálním či kontraktačním způsobem, nejde tu o koncesionářský ani jiný obdobný vztah, či závazkový vztah vznikající na základě jiných skutečností upravených v zákoně. Mezi žalobcem a vlastníkem či držitelem rozhlasového přijímače není typický horizontální vztah jako např. mezi dodavatelem odběratelem, popř. spotřebitelem, iniciovaný autonomním projevem vůle a nejde tu o směnu ani o protiplnění ve smyslu adekvátní kompenzace za plnění, ať hmotné či nehmotné. Nejde o úplatu za službu. Žalobce je podle zákona poplatek povinen vybírat a použít ho výlučně k plnění úkolů stanovených mu zákonem. Rozhlasový poplatek se charakterem blíží nejvíce dani či poplatku, přestože jej pro určité odlišnosti nelze řadit ani do jedné z uvedených kategorií. Nelze tu nalézt ani nejmenší náznak jakékoli konsensuální „procedury“ ani u majitele či držitele rozhlasového přijímače, ani u žalobce, náznak jakéhokoli smluvního prvku mezi dvěma subjekty ani cokoli, co by mohlo představovat směnu či kompenzaci (jedné penězi ocenitelné hodnoty za jinou takovou) v nejširším smyslu slova.

Žalobce zdůraznil, že ve vztahu mezi poskytováním veřejné služby rozhlasového vysílání a placením poplatků chybí prvek dobrovolnosti a konsenzu, rovněž neexistuje možnost kontroly poskytovatele služeb jejich příjemcem, absentuje zde přímá souvislost a úměra mezi poskytnutím veřejné služby a zaplacením poplatku, přičemž žalobce nemůže ovlivnit výši poplatku. Oprávnění (a povinnost) žalobce vybírat rozhlasový poplatek nelze považovat za soukromoprávní. Na této povaze poplatku nic nemění ani nástroje a procedury, které má žalobce k vybírání poplatků.

Žalobce tedy namítá nesprávné právní posouzení věci. Správce daně svým postupem nezákonně zvýšil daňovou zátěž žalobce, když postupoval v rozporu s právními předpisy a žalovaný takový postup svým rozhodnutím potvrdil. V daném případě ZDPH nebyl správně aplikován, neboť poplatek byl považován za úplatu za veřejnou službu

rozhlasového vysílání a hodnota vybraných poplatků byla zahrnuta do výpočtu koeficientu dle ust. § 76 odst. 2 ZDPH. Veřejná služba rozhlasového vysílání není dle názoru žalobce plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet daně, a tudíž nelze poplatky pro účely výpočtu koeficientu zahrnout do jmenovatele zlomku dle ust. § 76 odst. 3 písm. b) ZDPH. Zohledněním hodnoty poplatků při uvedeném výpočtu došlo ke zkreslení koeficientu a v konečném důsledku ke zvýšení daňové povinnosti žalobce. Hodnota poplatků pojmově není a nemůže být úplatou za zdanitelné plnění ve smyslu ZDPH.

Pro řešení sporné otázky je podle názoru žalobce stěžejním ustanovení § 2 odst. 1 písm. b) ZDPH, které vymezuje předmět daně jako „poskytnutí služby za úplatu“. V ust. § 4 odst. 1 písm. a) ZDPH je definován pojem „úplata“ jako „částka v penězích nebo v platebních prostředcích nahrazujících peníze nebo hodnota poskytnutého nepeněžního plnění“. Není zde vymezena však situace, kdy je přijetí peněz, platebních prostředků či nepeněžního plnění považováno za „úplatu za poskytnutou službu“. Z vnitrostátní úpravy nelze dovodit, že jsou poplatky úplatou za poskytnutou veřejnou službu rozhlasového vysílání. Žalobce nepopírá skutečnost, že vykonává ekonomickou činnost ve smyslu ZDPH, odmítá však názor, že veřejnou službu v oblasti rozhlasového vysílání poskytuje jejímu (konkrétnímu) příjemci za úplatu, tj. že poplatek představuje (proti)plnění, které je úplatou za veřejnou službu rozhlasového vysílání, která je tudíž plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet daně ve smyslu příslušných ustanovení ZDPH.

Podle žalobce, že tuto otázku ve své judikatuře vyřešil SDEU, který vymezil předpoklady, za kterých je možné uvažovat o určitém plnění jako o úplatě za poskytnutou službu. Žalobce odkazuje především na rozsudky ve věci Apple and Pear Development Council (C-102/86), Cooperative Aardappelenbevaarplaats (C-154/80) či Tolsma (C-16/93). Z těchto rozsudků plyne, že obecně i v řešeném případě chybí přímá spojitost mezi poskytnutím služby a přijatou úplatou, jejíž existence je podmínkou pro to, aby činnost mohla být považována za poskytování služeb za úplatu ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) Šesté směrnice, a to z důvodu absence jakéhokoli smluvního prvku mezi dvěma subjekty, nemožnosti kontroly poskytovatele služeb jejich příjemcem, absence úměry mezi velikostí prospěchu z přijaté služby a výší poplatku a také z důvodu povahy úplaty, jež je spíše paušálním poplatkem, který je vlastník zařízení technicky způsobilého k individuálně volitelné reprodukci (veřejnoprávního i komerčního) povinen platit ze zákona.

Závěrem navrhl žalobce ohledně předmětu sporu položení předběžných otázek SDEU.

Žalovaný v písemném vyjádření k obsahu žaloby navrhl její zamítnutí a odkázal na napadené rozhodnutí, kde se s námitkami obsahově shodnými s žalobními námitkami již vypořádal. Trvá na tom, že žalobce tvorbou a šířením rozhlasových programů poskytuje službu, která je předmětem daně, neboť splňuje všechna obecná kritéria předmětu daně podle § 2 odst. 1 ZDPH. Žalobce je osobou povinnou k dani, neboť uskutečňuje ekonomickou činnost ve smyslu § 5 odst. 1 a 2 ZDPH poskytováním služby rozhlasového vysílání. Službu poskytuje za úplatu, neboť tato služba je hrazena rozhlasovými poplatky,

místo plnění služby je v tuzemsku a jedná se o činnost, která je plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet daně.

Poskytováním veřejné služby v oblasti rozhlasového vysílání a vlastní podnikatelskou činností je žalobce osobou povinnou k dani z přidané hodnoty, neboť byl zřízen za účelem podnikání, uskutečňuje ekonomickou činnost, která je předmětem daně a která je buď od daně osvobozena, anebo se jedná o plnění zdanitelná. Plnění poskytované žalobcem v oblasti veřejné služby rozhlasového vysílání žalovaný považuje za službu, která je předmětem daně dle § 2 odst. 1 písm. c) ZDPH a je od daně osvobozena podle § 51 a 53 ZDPH. Ustanovení § 53 ZDPH je pak speciálním ustanovením vůči ustanovení § 2 odst. 1 ZDPH a v těchto intencích se může jednat jak o poskytování plnění zdanitelných, tak i osvobozených. Rozhlasové vysílání provozované žalobcem tedy podléhá jako plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně povinnosti vykazování na ř. 50 přiznání k dani z přidané hodnoty.

Žalovaný dále konstatuje, že posouzení veřejné služby rozhlasového vysílání jako plnění osvobozeného od daně bez nároku na odpočet daně je zcela v souladu se Šestou směrnicí. Podle čl. 13 Šesté směrnice osvobodí členské státy od daně určité činnosti ve veřejném zájmu, a to za podmínek, které samy stanoví. Toto ustanovení nedává ohledně osvobození ve veřejném zájmu možnost volby, ale ukládá povinnost. V čl. 13 písm. q) Šesté směrnice je uvedena činnost veřejných rozhlasových a televizních subjektů, s výjimkou činností obchodní povahy. Tomuto ustanovení Šesté směrnice odpovídá zařazení rozhlasového nebo televizního vysílání prováděného provozovateli vysílání ze zákona, tedy i veřejné služby rozhlasového vysílání žalobce, s výjimkou vysílání reklam, teleshoppingu a sponzorování, mezi plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně podle § 53 a § 51 odst. 1 písm. b) ZDPH.

Podle § 2 odst. 1 ZRTP se rozhlasový poplatek platí ze zařízení technicky způsobilého k individuálně volitelné reprodukci rozhlasového 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.

Žalovaný je toho názoru, že se jedná o způsob či metodu stanovení výše poplatku, což však nic nevypovídá o účelu jeho použití. K čemu je rozhlasový poplatek určen, zakotvuje § 10 odst. 1 písm. a) zákona o Českém rozhlasu, podle něhož jsou rozhlasové poplatky finančními zdroji Českého rozhlasu, přičemž rozhlasové poplatky nejsou jedinými finančními příjmy Českého rozhlasu. Jedná se pak o příjmy z vlastní podnikatelské činnosti ve smyslu § 10 odst. 1 písm. b) zákona o Českém rozhlasu. Finanční zdroje má žalobce povinnost používat k plnění veřejné služby vysílání. ZRTP stanoví, že se z rozhlasových poplatků hradí veřejná služba rozhlasového vysílání. Z uvedeného vyplývá, že veřejná služba rozhlasového vysílání je poskytována za úplatu, přičemž rozhlasové poplatky nepokrývají celkové náklady vynaložené na realizaci této veřejné služby. Žalovaný uzavírá, že veřejná služba rozhlasového vysílání je vyjádřitelná v penězích v podobě částky, která je vybírána jako rozhlasový poplatek, jenž má zároveň pro Český rozhlas i pro plátce tohoto poplatku subjektivní hodnotu. Částka vybíraná jako rozhlasový poplatek vyjadřuje hodnotu veřejné služby rozhlasového vysílání, která má jistou kvalitu a obsah. Proto jsou rozhlasové poplatky považovány za úplatu, kdy jako

protiplnění Český rozhlas poskytuje veřejnou službu rozhlasového vysílání, která tak není poskytována bezúplatně.

K otázce absence smluvního prvku mezi žalobcem a plátcí rozhlasového poplatku žalovaný uvádí, že tento prvek lze spatřovat již v okamžiku pořízení rozhlasového přijímače. V tomto okamžiku plátce akceptuje povinnosti spojené s vlastnictvím rozhlasového přístroje.

Na základě výše uvedených důvodů žalovaný trvá na správnosti a zákonnosti žalobou napadeného rozhodnutí.

Rozsudkem ze dne 9. 11. 2016, č.j. 3 Af 20/2014-45 Městský soud v Praze zrušil napadené druhostupňové rozhodnutí žalovaného i prvostupňová rozhodnutí správce daně.

Ke kasační stížnosti žalovaného rozhodl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 2. 3. 2017, č.j. 1 Afs 322/2016 - 49 tak, že rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 9. 11. 2016, č.j. 3 Af 20/2014 - 45 zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud vytkl prvoinstančnímu soudu, že zrušil prvostupňová rozhodnutí a přitom zavázal žalovaného pokračovat v daňovém řízení.

V přípisě ze dne 3. 3. 2017 navrhl žalobce přerušení 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.

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 rozhlasového 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 rozhlasové vysílání činností neekonomickou, která vůbec není předmětem DPH.

Předně soud uvádí, že akceptovat návrh žalobce na podání předběžné otázky se stalo nadbytečným, neboť k tomuto kroku v obdobném případě přistoupil již Nejvyšší správní soud. Na otázky položené Nejvyšším správním soudem SDEU odpověděl v rozsudku ze dne 22. 6. 2016, věc C-11/15, Odvolací finanční ředitelství proti Českému rozhlasu, kde SDEU vyřešil i zásadní spornou otázku 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. q) 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 neoddělitelným způsobem použity jak pro účely takových činností, tak pro účely činností zdanitelných. U zboží a služeb, které patří do první kategorie, žádný problém nevyvstává, 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 systematicku 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 nepřipadné 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 cokoliv měnit, neboť otázku rozsahu nároku na odpočet DPH v daném případě považoval a stále považuje za *acte éclairée*.

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 pomýlí, 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 první 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 neznamená, 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 rozhlasového vysílání v rozsahu financovaném rozhlasovými poplatky, jež jsou značně odlišné, než zaujaly správní orgány v žalobou napadených rozhodnutích, se soud již dalšími žalobními námitkami 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 napadená 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 jsou tvořeny zaplaceným soudním poplatkem ve výši 3.000,- Kč a náklady právního zastoupení za čtyři úkony právní služby (příprava a převzetí zastoupení, sepsání žaloby, vyjádření ze dne 29. 3. 2017 a 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. $4 \times 3.100,- \text{ Kč} = 12.400,- \text{ Kč}$, čtyřmi paušálními částkami ve výši 300,- Kč (§ 13 odst. 3 cit. vyhlášky v rozhodném znění), tj. $4 \times 300,- \text{ Kč} = 1.200,- \text{ Kč}$ a DPH ve výši 2.856,- Kč. Celková výše nákladů, které žalobci v tomto řízení vznikly, činí 19.456,- Kč. Soud proto uložil žalovanému povinnost zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení v této výši ve stanovené lhůtě k rukám jeho právního zástupce.

P o u č e n í : 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 nejbližze 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.