



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Evy Pechové a soudkyň Mgr. Gabriely Bašné a Mgr. Aleny Krýlové v právní věci žalobce: **Český rozhlas**, se sídlem Praha 2, Vinohradská 12, zastoupen: JUDr. Petrem Orctem, advokátem, se sídlem Karlovy Vary, Závodní 391/96C, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu ze dne 11. 11. 2010, č.j. 13911/10-1300-101206,

t a k t o :

- I. **Rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 11. 11. 2010, č.j. 13911/10-1300-101206 se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. **Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 19.940,- Kč, k rukám zástupce žalobce JUDr. Petra Orcta, advokáta, do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.**

O d ů v o d n ě n í

Žalobce se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí označeného v záhlaví, jímž Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu (dále též „žalovaný“) zamítlo jeho odvolání proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu pro Prahu 2 (dále jen „správce daně“):

- č.j. 110391/10/002512108987 ze dne 27.5.2010,
- č.j. 110619/10/002512108987 ze dne 27.5.2010,
- č.j. 110705/10/002512108987 ze dne 27.5.2010,
- č.j. 110730/10/002512108987 ze dne 27.5.2010,
- č.j. 110888/10/002512108987 ze dne 27.5.2010,
- č.j. 110920/10/002512108987 ze dne 27.5.2010,
- č.j. 110945/10/002512108987 ze dne 27.5.2010,
- č.j. 110977/10/002512108987 ze dne 27.5.2010,

- č.j. 110986/10/002512108987 ze dne 27.5.2010,
- č.j. 111240/10/002512108987 ze dne 27.5.2010.

Těmito dodatečnými platebními výměry správce daně dodatečně vyměřil žalobci za měsíce březen až prosinec roku 2007 daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) ve výši 0,Kč, na základě žalobcem podaných dodatečných daňových přiznání za měsíce březen až prosinec roku 2007, kterými uplatnil nadměrný odpočet.

V souladu s § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění rozhodném (dále jen „s.ř.s.“), kdy žalovaným je správní orgán, který rozhodl v posledním stupni nebo správní orgán, na který jeho působnost přešla, se soud zabýval otázkou pasivní věcné legitimace žalovaného. Žaloba byla podána proti Finančnímu ředitelství pro hl. m. Prahu, avšak s účinností od 1. 1. 2013 byla dle § 19 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb., o finanční správě ČR zrušena dosavadní finanční ředitelství a jejich právním nástupcem ve smyslu § 7 písm. a) zákona č. 456/2011 Sb. ve spojení s § 69 s.ř.s. se stalo Odvolací finanční ředitelství, se sídlem v Brně, s nímž soud nadále v řízení pokračoval na místě původního žalovaného.

Žalobce v podané žalobě nejprve v obecné rovině namítal nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí pro jeho nepřezkoumatelnost a pro procesní vady správního řízení.

Poukázal na to, že je právnickou osobou založenou zákonem č. 484/1991 Sb., o Českém rozhlasu, ve znění rozhodném (dále jen „zákon o rozhlasu“), za účelem poskytování služeb veřejnosti. V souladu s § 2 zákona o 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 rozhlasu je výslovně stanoveno, že finančními zdroji žalobce jsou zejména a) poplatky a b) příjem z vlastní podnikatelské činnosti.

Žalobce konkrétně spatřoval nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí v jeho nesrozumitelnosti, jelikož výklad dotčených zákonných ustanovení žalovaným je v rozporu se základními principy veřejného práva a ústavou.

Nesouhlasil s právním posouzením povahy rozhlasových poplatků. Tvrdil, že je žalovaný nesprávně považoval za úplatu za veřejnou službu rozhlasového vysílání a jejich hodnotu zahrnul pro účely výpočtu koeficientu dle § 76 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“) do jmenovatele zlomku dle ustanovení § 76 odst. 3 písm. b) ZDPH, čímž došlo ke zkreslení koeficientu a v konečném důsledku ke zvýšení daňové povinnosti žalobce.

Žalobce naopak zastává názor, že veřejná služba rozhlasového vysílání je uskutečňováním jeho ekonomické činnosti, není však poskytována za úplatu, neboť poplatek není úplatou za službu ve smyslu ZDPH. Poplatek tak není plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet a nelze ho pro účely výpočtu koeficientu zahrnout do jmenovatele zlomku dle ustanovení § 76 odst. 3 písm. b) ZDPH. Poplatek je pouze zdrojem financování žalobce, přičemž žalobce je k jeho vybírání povinen ze zákona. Pojem „úplata“ je pak třeba vykládat v souladu s judikaturou Soudního dvora EU (dále též „ESD“) a směrnicí Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice 2006/112/ES“), která nahradila ode dne 1. 1. 2007 směrnici Rady 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (dále jen „Šestá směrnice“).

Pro řešení výše uvedené sporné otázky považoval za stěžejní ustanovení § 2 odst. 1 písm. b) a § 4 odst. 1 písm. a) ZDPH, z nichž však nelze dovodit, že poplatky by měly být úplatou za poskytnutou veřejnou službu rozhlasového vysílání.

S odkazem na judikaturu ESD, a to konkrétně ve věci Apple and Pear Development Council (C-102/86), Tolsma (C-16/93) či Towns and Country Factors Ltd. (C-498/99) uvedl, že v dané věci neexistuje přímá spojitost mezi poskytnutím služby a přijatou úplatou.

Nesouhlasil s argumentací žalovaného, že poplatek je úplatou, jelikož je zdrojem financování žalobce. Vysvětlil, že mezi zdroje financování spadají i daňové příjmy, dary, dotace či dědictví, a přesto mohou subjekty, které takovými zdroji disponují, veřejnou službu poskytovat bezúplatně. Rovněž zdůraznil, že základem pro stanovení daně není zjištěná hodnota plnění, ale pouze výše úplaty, kterou poskytovatel služby obdržel či má obdržet dle § 36 ZDPH.

Nesouhlasil ani s právním názorem žalovaného, že poplatek představuje úplatu za veřejnou službu rozhlasového vysílání. Tím, že žalovaný zahrnul jejich hodnotu pro účely výpočtu koeficientu dle § 76 odst. 2 ZDPH do jmenovatele zlomku, zkreslil koeficient, což vedlo ke zvýšení daňové povinnosti žalobce. ZDPH neukládá povinnost krátit nárok na odpočet, jestliže je přijaté zdanitelné plnění použito jak k plněním, u kterých je nárok na odpočet umožněn, tak k plněním, která jsou sice ekonomickou činností, ale nejsou poskytována za úplatu.

Namítal, že žalovaný se nedostatečně vypořádal s odvolací námitkou ohledně možnosti užití § 72 odst. 5 ZDPH, když k tomu pouze stručně konstatoval, že dané ustanovení se nepoužije. Připustil, že žalovaný rovněž uvedl, že považuje rozhlasové vysílání žalobce za ekonomickou činnost, což však nebylo náležitě odůvodněno.

Žalobce vytkl žalovanému svévolnou aplikaci ZDPH, neboť mu byla žalobou napadenými rozhodnutími uložena daňová povinnost vyšší, než jaká pro něj ze ZDPH vyplývá. Žalovaný totiž při stanovení hodnoty plnění osvobozeného od daně vycházel z úpravy pro stanovení základu daně v případě zdanitelných plnění, čímž se dopustil nepřipustné analogie v neprospěch žalobce, neboť pokud není zákonem stanoveno pravidlo, které by upravovalo způsob určení hodnoty plnění osvobozeného od daně, nelze takovýto nedostatek odstranit výkladem či nalézáním práva.

Žalobce navrhl soudu, aby napadené rozhodnutí i všechna rozhodnutí správce daně zrušil.

Žalovaný s žalobními námitkami nesouhlasil. Podstatným pro posouzení dané věci označil shodně se žalobcem posouzení, zda jsou poplatky úplatou za službu poskytovanou žalobcem. Žalovaný zastával názoru, že žalobcem poskytované plnění, tj. rozhlasové vysílání, je službou za úplatu dle § 2 odst. 1 písm. b) ZDPH, které je od daně osvobozeno dle § 51 a § 53 ZDPH.

K námitce žalobce týkající se nesprávného právního posouzení poplatku žalovaný uvedl, že rozhlasové a televizní vysílání je zahrnuto mezi činnosti, které jsou osvobozeny od daně bez nároku na odpočet daně dle § 51 odst. 1 písm. b) a § 53 ZDPH, což zcela koresponduje s úpravou obsaženou v Šesté směrnici a ve Směrnici 2006/112/ES. Tím, že žalobce poskytuje veřejné služby v oblasti rozhlasového vysílání a provozuje vlastní

ekonomickou činnost, je osobou povinnou k dani z přidané hodnoty, přestože nebyl zřízen za účelem podnikání.

Uvedl, že posouzení úplatnosti či bezúplatnosti žalobcem poskytované služby nemá žádnou souvislost se zatížením poplatků daní z přidané hodnoty, neboť daň na výstupu není předmětem sporu.

K aplikaci zákona o rozhlasových a televizních poplatcích v dané věci uvedl, že tento zákon upravuje pouze způsob stanovení výše poplatku. Skutečnost, že žalobce poplatky nevybírání, nepředstavuje negaci úplaty služby jako takové.

Odmítl, že by při hodnocení, zda je rozhlasové vysílání předmětem daně a zda se jedná o službu poskytovanou za úplatu, vycházel pouze z § 53 ZDPH. Naopak se zabýval i otázkou, zda služba poskytovaná žalobcem naplňuje podmínky § 2 odst. 1 a 3 ZDPH. Nesouhlasil s tím, že by v daném případě chyběla spojitost mezi poskytnutou službou a poplatky, jelikož zaplacením poplatku získává držitel rozhlasového přijímače právo přijímat rozhlasové vysílání žalobce, proto je podmínka poskytnutí plnění za protiplnění splněna.

K odkazům žalobce na judikaturu ESD ve věci Apple and Pear Development Council (C-102/86) uvedl, že jsou v dané věci nepřiléhavé. Naproti tomu žalovaný odkázal na rozhodnutí ve věci Komise Evropských společenství v. Spolková republika Německo (C-107/84), ze kterého vyplývá, že případ žalobce nelze posuzovat dle kritérií pro běžné obchodní vztahy.

Nesouhlasil s tím, že by se nedostatečně vypořádal s odvolací námitkou týkající se možnosti aplikace § 72 odst. 5 ZDPH. Naopak k důvodům, pro které nelze toto ustanovení na případ žalobce použít, se vyjádřil a vyjádřil se i k důvodům, proč žalobce nemá povinnost krátit nárok na odpočet daně.

Žalovaný navrhl soudu, aby žalobu zamítl.

V replice ze dne 11. 4. 2011 žalobce zopakoval podstatné žalobní námitky a odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 24.6.2010, č.j. 9 Afs 112/2009-185, které se týká skutkově a právně obdobné věci. Ve vyjádření ze dne 20. 1. 2017 žalobce reagoval na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 Afs 124/2014 – 178, jímž podpořil své žalobní námitky.

Ve shrnujícím vyjádření ze dne 20. 1. 2017 žalobce reagoval na judikurní vývoj v mezidobí, když správnost svého právního názoru ohledně výpočtu koeficientu pro krácení nároku na odpočet daně podpořil odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2016 sp. zn. 5 Afs 124/2014 a jemu předcházející rozhodnutí ESD ze dne 22. 6. 2016, C – 11/15 a stanovisko generálního advokáta M. Szpunara ze dne 17. 3. 2016. Zdůraznil, že žalobce je oprávněn vykonávat pouze činnost spočívající ve veřejném rozhlasovém vysílání a v plněních s ním souvisejících. Přičemž tato činnost je dle § 5 odst. 2 ZDPH ekonomickou činností, což nebylo vyvráceno ani výše citovaným rozsudkem ESD. ESD totiž konstatoval, že veřejnoprávní vysílání financované prostřednictvím povinného poplatku placeného na základě zákona není poskytováním služeb „za protiplnění“ ve smyslu § 2 bod 1. Šesté směrnice. Vlastní povahou činností žalobce coby ekonomické činnosti, příp. jiné se nezabýval. K účelu a povaze plnění přijímaných žalobcem uvedl, že veškerá jím přijímaná plnění slouží jeho jediné ekonomické činnosti a nelze je dále dělit na plnění, která jsou

předmětem DPH a na plnění, která předmětem daně nejsou. Zdůraznil, že veškerá plnění, která používá k zajištění veřejného rozhlasového vysílání, nepřijímá jako jejich konečný spotřebitel, nýbrž je dále zpracovává za účelem vytvoření služby veřejného rozhlasového vysílání. S odkazem na judikaturu dovodil, že mu svědčí nárok na odpočet daně ve vztahu k přijatým plněním v plném rozsahu, neboť jinak by byl porušen zákaz analogie v neprospěch daňového poplatníka a povinnost upřednostnit výklad daňových předpisů, který je ve prospěch daňového subjektu.

Na ústním jednání zástupce žalobce i žalovaný setrvali na svých stanoviscích. Zástupce žalobce na jednání uvedl, že se Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 30. 8. 2016 sp. zn. 5 Afs 124/2014 dopustil pochybení, když se nad rámec námitek a rozhodnutí ESD zabýval vlastní povahou činností žalobce a dospěl k závěru, že žalobci vznikne nárok na odpočet daně pouze, pokud prokáže, že jím přijatá plnění byla alespoň částečně využita v rámci jiných činností podléhajících DPH.

Ze správního spisu soud zjistil následující pro rozhodnutí ve věci podstatné skutečnosti:

Na základě dodatečných daňových přiznání podaných žalobcem za zdaňovací období březen až prosinec 2007, jimiž uplatnil nadměrný odpočet, mu byla dodatečnými platebními výměry na daň z přidané hodnoty za příslušná zdaňovací období dodatečně vyměřena za jednotlivá uvedená období změna daňové povinnosti ve výši 0 Kč, čímž došlo k nepřiznání nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty.

O odvoláních žalobce proti všem dodatečným platebním výměrům rozhodl žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím. V odůvodnění rozhodnutí se žalovaný ztotožnil se zjištěním správce daně, že nárokování nadměrného odpočtu žalobcem bylo neoprávněné. Žalovaný považoval poskytování veřejné služby v oblasti rozhlasového vysílání za poskytování služby za úplatu, které je předmětem daně dle § 2 odst. 1 písm. b) ZDPH a které je od daně osvobozeno dle § 51 a § 53 ZDPH. Zpochybňování rozhlasového vysílání jako předmětu daně z přidané hodnoty žalovaný zcela odmítl. Naopak považoval poplatek za úplatu za žalobcem poskytovanou službu. Uvedl, že mezi žalobcem a poplatníkem je smluvní prvek, který spočívá v tom, že pořízením rozhlasového přijímače a respektováním povinnosti poplatek platit, poplatník vyjadřuje vůli stát se konzumentem této služby; je zde i kontrola, kterou provádí Rada pro rozhlasové a televizní vysílání; úměru mezi plněním a úplatou pak vzhledem k specifčnosti veřejné služby poskytované žalobcem není možné dle žalovaného objektivně ani technicky stanovit. Dovodil tak, že v dané věci nebylo možné postupovat dle § 72 odst. 5 ani dle § 14 odst. 4 ZDPH. Tato ustanovení na žalobce nedopadají, neboť pokud plátce použije přijatá zdanitelná plnění pouze pro svou ekonomickou činnost a žádné činnosti s ekonomickou činností nesouvisející, neuskutečňuje, pak nelze použít pro stanovení výše nároku § 72 odst. 5 ZDPH, nýbrž § 72 odst. 4 ZDPH. Zastával názor, že veřejná služba rozhlasového vysílání je plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet daně, tudíž je předmětem daně. Postup správce daně, který částku žalobcem vyčíslených rozhlasových poplatků použil jako hodnotu uskutečněných plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně ve jmenovateli koeficientu dle § 76 ZDPH, považoval za správný.

Soudem zjištěný skutkový stav nebyl mezi účastníky sporný.

Městský soud v Praze na základě podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v mezích žalobcem uplatněných žalobních

bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, dále jen „s.ř.s.“).

Žaloba je důvodná.

Při posouzení věci soud vyšel z následující právní úpravy:

Podle čl. 2 bod 1 písm. c) Směrnice 2006/112/ES předmětem DPH jsou tato plnění: poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.

Podle čl. 132 bod 1 písm. q) Směrnice 2006/112/ES členské státy osvobodí od daně tato plnění: činnosti veřejnoprávního rozhlasu a televize, s výjimkou činností obchodní povahy.

Podle čl. 2 bod 1 Šesté směrnice předmětem daně z přidané hodnoty je dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.

Podle čl. 13 části A bod 1 písm. q) Šesté směrnice aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, osvobodí členské státy od daně následující plnění, a to za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatňování těchto osvobození a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu: činnosti veřejnoprávního rozhlasu a televize s výjimkou činností obchodní povahy.

Podle § 2 odst. 1 písm. b) ZDPH předmětem daně je poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku.

Podle § 4 odst. 1 písm. a) ZDPH pro účely tohoto zákona se rozumí úplatou zaplacení v peněžích nebo platebními prostředky nahrazujícími peníze nebo poskytnutí nepeněžitého plnění.

Podle § 51 odst. 1 písm. b) ZDPH při splnění podmínek stanovených v § 52 až 62 jsou od daně bez nároku na odpočet daně osvobozena tato plnění: rozhlasové a televizní vysílání (§ 53).

Podle § 53 ZDPH rozhlasovým nebo televizním vysíláním se pro účely osvobození od daně rozumí rozhlasové nebo televizní vysílání prováděné provozovateli vysílání ze zákona, s výjimkou vysílání reklam, teleshoppingu nebo sponzorování.

Podle § 72 odst. 2 ZDPH plátce má nárok na uplatnění odpočtu daně u přijatých zdanitelných plnění, která použije pro účely uskutečňování

- a) zdanitelných plnění, u kterých vzniká povinnost přiznat daň na výstupu,
- b) plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně,
- c) plnění v rámci své ekonomické činnosti s místem plnění mimo tuzemsko, pokud u těchto přijatých zdanitelných plnění by plátce měl nárok na odpočet daně, pokud by se zdanitelná plnění uskutečnila s místem plnění v tuzemsku, nebo

d) plnění uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až j) a l) až u) a v § 55 pro zahraniční osobu, která neuskutečňuje ekonomickou činnost v tuzemsku, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží,

e) plnění uvedených v § 13 odst. 10 písm. a), b, c), e) a f) a v § 14 odst. 5 písm. a) až d).

Podle § 72 odst. 5 ZDPH pokud plátce přijatá zdanitelná plnění použije jak pro uskutečnění své ekonomické činnosti, tak pro účely s ní nesouvisející, má nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití pro ekonomickou činnost. Pokud plátce u těchto přijatých zdanitelných plnění uplatní nárok na odpočet daně v plné výši, považuje se část přijatých zdanitelných plnění, kterou použije pro účely nesouvisející s jeho ekonomickou činností, za dodání zboží podle § 13 odst. 4 písm. a) nebo za poskytnutí služby podle § 14 odst. 3 písm. a).

Podle § 76 odst. 2 ZDPH koeficient se vypočítá jako podíl, v jehož čitateli je součet částek bez daně za veškerá plátcem uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně uvedená v § 72 odst. 2 písm. a) až d) a ve jmenovateli celkový součet údajů v čitateli a součet veškerých plátcem uskutečněných plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně uvedených v § 75 odst. 1, popřípadě upravený podle odstavce 3. Do součtu částek bez daně za uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně se pro účely tohoto ustanovení započítávají také přijaté platby, pokud z těchto přijatých plateb plátcí vznikla povinnost přiznat daň nebo uskutečnění plnění. Vypočtený koeficient se zaokrouhlí na dvě desetinná místa nahoru.

Předně soud nesdílí názor na nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí spočívající v jeho nesrozumitelnosti pro nesprávný výklad ustanovení ZDPH a v nedostatečném vypořádání odvolací námitky žalobce ohledně možnosti aplikace § 72 odst. 5 ZDPH.

Soud v této souvislosti poukazuje na ustálenou judikaturu správních soudů, a to zejména na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 28.5.2009, č.j. 9 Afs 70/2008-13, v němž bylo uvedeno následující: *„Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze v obecné rovině považovat zejména ta rozhodnutí, která vůbec neobsahují právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou jednoznačné ve vztahu k výroku. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů rozhodnutí pak musí být založen na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Zároveň tento závazek nemůže být chápán tak, že vyžaduje za všech okolností podrobnou odpověď na každý jednotlivý argument účastníka (srovnej např. rozsudek ve věci Van de Hurk v. The Netherlands, ze dne 19.4.1994, Series No. A 288). To by mohlo vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním a kontraproduktivním důsledkům jsoucím v rozporu se zásadou efektivit a hospodárnosti řízení. Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se městský soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení tak, aby žádná z nich nezůstala bez náležité odpovědi. Odpověď na základní námitky však může v některých případech konzumovat i odpověď na některé námitky dílčí a související“.*

Závěry citovaného rozhodnutí lze plně vztáhnout také na rozhodnutí správních orgánů. Přičemž posouzení správnosti právního výkladu a aplikace zákonných ustanovení žalovaným rozhodně nelze podřadit pod námitku nepřezkoumatelnosti správního rozhodnutí. Ani případné nesprávné právní posouzení věci nečiní správní rozhodnutí nesrozumitelným či

nepřezkoumatelným. Dále k povinnosti správních orgánů svá rozhodnutí řádně odůvodnit, soud zdůrazňuje, že nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek na detailní odpovědi na každou námitku. Pokud žalobce namítal nedostatečné odůvodnění aplikace, resp. neaplikování § 72 odst. 5 ZDPH v dané věci, soud poukazuje na výše uvedené odůvodnění napadeného rozhodnutí, z něhož vyplývá jednoznačný právní názor žalovaného ve vztahu k dotčenému zákonnému ustanovení. Zároveň žalovaný konkrétně vysvětlil, že žalobcem poskytovanou službu rozhlasového vysílání posoudil jako plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně a povinnost krátit nárok na odpočet daně tak stanovil podle § 72 odst. 4 ZDPH namísto sporovaného zákonného ustanovení § 72 odst. 5 ZDPH. Takovéto odůvodnění soud považuje za zcela řádné a dostatečné.

Zásadní žalobní námitkou bylo nesprávné právní posouzení provozování veřejnoprávního rozhlasového vysílání jako služby poskytované za protiplnění, tj. úplatu, ve formě rozhlasových poplatků, která je osvobozena od DPH bez nároku na odpočet.

Soud nejprve poukazuje na to, že Šestá směrnice byla ke dni 31. 12. 2006 zrušena Směrnicí 2006/112/ES. Přičemž Směrnice 2006/112/ES je *de facto* novou a doplněnou Šestou směrnicí, což vyplývá i z preambule Směrnice 2006/112/ES, v jejíchž bodech 1 a 3 je stanoveno:

„(1) Směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu - Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně byla několikrát podstatně změněna. Jelikož uvedená směrnice má být znovu změněna, měla by být z důvodů přehlednosti a srozumitelnosti přepracována.

(3) Aby se zajistilo, že ustanovení budou uspořádána jasným a racionálním způsobem v souladu se zásadou zdokonalení právní úpravy, je vhodné přepracovat strukturu a znění uvedené směrnice, přestože toto přepracování v zásadě nepřinese žádné věcné změny ve stávajících právních předpisech. S přepracováním je však nevyhnutelně spojeno několik málo věcných změn, které by nicméně měly být provedeny. Případy provedení takových změn jsou uvedeny úplným výčtem v ustanoveních upravujících provedení směrnice ve vnitrostátním právu a její vstup v platnost.“.

V dané věci je tak podstatné, že ustanovení čl. 2 bod 1 Šesté směrnice bylo vtěleno do ustanovení čl. 2 bod 1 písm. c) Směrnice 2006/112/ES. Oba články jsou svým obsahem i přes nepatrné jazykové změny zcela totožné, když stanoví, že předmětem daně z přidané hodnoty je poskytování služeb za úplatu (protiplnění) v tuzemsku (v rámci členského státu) osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.

Rovněž tak ustanovení čl. 13 části A bod 1 písm. q) Šesté směrnice byl přebrán do ustanovení čl. 132 bod 1 písm. q) Směrnice 2006/112/ES a oba články shodně stanoví povinnost členským státům osvobodit od daně i činnosti veřejnoprávního rozhlasu a televize, s výjimkou činností obchodní povahy.

Ve světle shora uvedeného soud považuje v dané věci plně aplikovatelnou i judikaturu Nejvyššího správního soudu a ESD vztahující se k čl. 2 bod 1 Šesté směrnice. Soud tak odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 Afs 124/2014 - 178, kde se Nejvyšší správní soud zabýval problematikou veřejnoprávního rozhlasového vysílání a s ním spojenými rozhlasovými poplatky ve vztahu k nároku na odpočet daně. V této souvislosti Nejvyšší správní soud k výkladu povahy vysílání veřejnoprávního rozhlasu z hlediska předmětu daně z přidané hodnoty ve smyslu Šesté směrnice položil předběžnou

otázku. ESD ve věci rozhodl rozsudkem ze dne 22. 6. 2016, *Český rozhlas*, C-11/15, EU:C:2016:470, jímž odpověděl na položenou otázku takto: „Článek 2 bod 1 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně musí být vykládán v tom smyslu, že taková činnost veřejnoprávního vysílání, o jakou jde ve věci v původním řízení, která je financována prostřednictvím povinného poplatku placeného na základě zákona vlastníky či držiteli rozhlasového přijímače a provozována vysílací společností zřízenou zákonem, není poskytováním služeb, za protiplnění“ ve smyslu tohoto ustanovení, a nespadá tedy do působnosti uvedené směrnice.“

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).

Dále Nejvyšší správní soud v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 Afs 124/2014 – 178 k právnímu posouzení veřejnoprávního rozhlasového vysílání ve vztahu k nároku na odpočet daně 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 nesusouvisející, 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 univerzality 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 obrat 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 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 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 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 pořízená (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 neznamena, 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.“

S ohledem na výše uvedené závěry Nejvyššího správního soudu a ESD 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 výtce 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, poznamenává, že není oprávněn jakkoli přezkoumávat či se vyjadřovat k rozhodovací činnosti Nejvyššího správního soudu.

Vzhledem 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 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 2.000,- Kč a náklady právního zastoupení za čtyři úkony právní služby (příprava a převzetí zastoupení, sepsání žaloby, vyjádření ze dne 12. 4. 2011 a ze dne 20. 1. 2017, účast na ústním jednání dne 25. 1. 2017), přičemž sazba odměny za jeden úkon právní služby před 1. 1. 2013 činí dle advokátního tarifu – vyhlášky č. 177/1996 Sb. částku 2.100,- Kč (§ 7, § 9 odst. 3 písm. f) cit. vyhlášky v rozhodném znění) a po 1. 1. 2013 částku 3.100,- Kč dle citované vyhlášky, tj. za přípravu a převzetí zastoupení, sepsání žaloby a vyjádření učiněné do 1. 1. 2013 jsou náklady tvořeny 3 x 2.100,- Kč = 6.300,- Kč, 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 1.512,- Kč. Dále za vyjádření ze dne 20. 1. 2017 a za účast na ústním jednání dne 25. 1. 2017, tj. úkony učiněné po 1. 1. 2013 jsou náklady tvořeny 2 x 3.100,- Kč = 6.200,- Kč, dvěma paušálními částkami ve výši 2 x 300,- Kč = 600,- Kč (§ 13 odst. 3 cit. vyhlášky v rozhodném znění) a DPH ve výši 1.428,- Kč. Celková výše nákladů, které žalobci v tomto řízení vznikly, činí 19.940,- Kč. Soud proto uložil žalovanému povinnost zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení v této výši ve stanovené lhůtě k rukám jeho právního zástupce JUDr. Petra Orcta, advokáta.

P o u ě n í : Proti tomuto rozhodnutí **l z e** 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 25. ledna 2017

JUDr. Eva P e c h o v á, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Sylvie Kosková