



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 Vinohradská 12, Praha 2, zastoupen JUDr. Petrem Orctem, advokátem se sídlem Na Vyhlídce 53, Karlovy Vary, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě na přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 6. 2013, č. j. 15005/13/5000-14303-711377 a ze dne 10. 6. 2013, č.j. 15007/13/5000-14303-711377,

t a k t o :

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 10. 6. 2013, č. j. 15005/13/5000-14303-711377 a ze dne 10. 6. 2013, č.j. 15007/13/5000-14303-711377 se zrušují a věci se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

I I . Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 19.940,- Kč, a to do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku, k rukám právního zástupce žalobce JUDr. Petra Orcta, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 6. 2013, č.j. 15005/13/5000-14303-711377, kterým žalovaný k odvolání žalobce změnil ve výrokové části dodatečný platební výměr ze dne 27. 7. 2006, č.j. 122784/06/002512/028, na daň z přidané hodnoty Finančního úřadu pro Prahu 2 (dále jen „správce daně“) za zdaňovací období měsíce září roku 2005 tak, že dodatečně vyměřil daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období měsíce září roku 2005 ve výši 1.146.822,-Kč.

Dále se podanou žalobou žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 6. 2013, č. j. 15007/13/5000-14303-711377, kterým žalovaný zamítl jeho odvolání a potvrdil správcem daně vydané dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty:

1. Č.j. 50047/06/002512/028 za zdaňovací období měsíce května roku 2004 ze dne 20. 3. 2006,

2. Č.j. 50103/06/002512/028 za zdaňovací období měsíce června roku 2004 ze dne 20. 3. 2006,
3. Č.j. 50114/06/002512/028 za zdaňovací období měsíce července roku 2004 ze dne 20. 3. 2006,
4. Č.j. 50135/06/002512/028 za zdaňovací období měsíce srpna roku 2004 ze dne 20. 3. 2006,
5. Č.j. 50188/06/002512/028 za zdaňovací období měsíce září roku 2004 ze dne 20. 3. 2006,
6. Č.j. 50224/06/002512/028 za zdaňovací období měsíce října roku 2004 ze dne 20. 3. 2006,
7. Č.j. 50343/06/002512/028 za zdaňovací období měsíce listopadu roku 2004 ze dne 20. 3. 2006,
8. Č.j. 50449/06/002512/028 za zdaňovací období měsíce prosince roku 2004 ze dne 20. 3. 2006,
9. Č.j. 100550/06/002512/028 za zdaňovací období měsíce ledna roku 2005 ze dne 29. 6. 2006,
10. Č.j. 100591/06/002512/028 za zdaňovací období měsíce února roku 2005 ze dne 29. 6. 2006,
11. Č.j. 100594/06/002512/028 za zdaňovací období měsíce března roku 2005 ze dne 29. 6. 2006,
12. Č.j. 100601/06/002512/028 za zdaňovací období měsíce dubna roku 2005 ze dne 29. 6. 2006,
13. Č.j. 100605/06/002512/028 za zdaňovací období měsíce května roku 2005 ze dne 29. 6. 2006,
14. Č.j. 100636/06/002512/028 za zdaňovací období měsíce června roku 2005 ze dne 29. 6. 2006,
15. Č.j. 100680/06/002512/028 za zdaňovací období měsíce července roku 2005 ze dne 29. 6. 2006,
16. Č.j. 122743/06/002512/028 za zdaňovací období měsíce srpna roku 2005 ze dne 27. 7. 2006,
17. Č.j. 122821/06/002512/028 za zdaňovací období měsíce října roku 2005 ze dne 27. 7. 2006,
18. Č.j. 122881/06/002512/028 za zdaňovací období měsíce listopadu roku 2005 ze dne 27. 7. 2006,
19. Č.j. 110786/06/002512/028 za zdaňovací období měsíce prosince roku 2005 ze dne 29. 6. 2006.

Žalobce v žalobě nejprve v obecné rovině namítal nezákonnost žalobou napadených rozhodnutí pro porušení § 2, § 51, § 53, § 72, § 76 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty v rozhodném znění (dále jen „ZDPH“), čl. 1 a čl. 2 Ústavy, jelikož výše citovaná zákonná ustanovení byla vyložena v rozporu s čl. 2 směrnice Rady ze dne 17. 5. 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – společný systém daně z přidané hodnoty, jednotný základ daně č. 77/388/EHS (dále jen „Šestá směrnice“). Dále namítal rozpor žalobou napadených rozhodnutí s ustálenou judikaturou ESD a čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, neboť daňová povinnost mu byla stanovena bez zákonného oprávnění.

Nesouhlasil s tím, že žalovaný veden nesprávným právním názorem zkrátil nárok žalobce na odpočet, ačkoli zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění

rozhodném (dále jen „ZDPH“), neukládá povinnost krátit nárok na odpočet, jestliže je přijaté zdanitelné plnění použito jak k plněním za úplatou, kterou poskytovatel služby či dodavatel obdržel či má obdržet s nárokem na odpočet, tak k plněním, která jsou sice ekonomickou činností, ale nejsou poskytována za úplatou.

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.

Nesouhlasil s tím, že žalovaný, který považoval sporné poplatky za úplatou za veřejnou službu rozhlasového vysílání, jejich hodnotu zahrnul pro účely výpočtu koeficientu dle § 76 odst. 2 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.

Namítal, že veřejná služba rozhlasového vysílání je uskutečňováním ekonomické činnosti žalobce, není ale poskytována za úplatou, neboť poplatek není úplatou za službu ve smyslu ZDPH. Dle názoru žalobce tak poplatek není plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet a nelze jej 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 vybírání poplatků povinen ze zákona.

Pro řešení 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 Soudního dvora EU (dále jen „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. Přičemž tato skutečnost je dle čl. 2 (1) směrnice Rady 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (dále jen „Šestá směrnice“), podmínkou pro to, aby činnost mohla být považována za poskytování služeb za úplatou. Dále konstatoval, že zde v případě poplatku absentuje smluvní prvek mezi dotčenými subjekty; poskytovatele služeb nelze kontrolovat jejich příjemcem; absentuje úměra mezi velikostí prospěchu z přijaté služby a výší poplatku. Navíc poplatek je spíše paušálním poplatkem, který je vlastník rozhlasového přijímače povinen platit ze zákona.

S ohledem na přímý účinek Šesté směrnice navrhl podat žádost o rozhodnutí o předběžné otázce k ESD za účelem posouzení povahy poplatku vybraného ve smyslu zákona č. 348/2005 Sb., o rozhlasových a televizních poplatcích (dále jen „ZRTP“), zdali se jedná o poskytnutí služby za úplatou (protiplnění) dle Šesté směrnice.

Žalobce navrhl, aby soud žalobou napadená rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správce daně, zrušil.

Žalovaný ve vyjádření k podané žalobě odmítl veškeré žalobou uplatněné námitky a plně odkázal na odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí. Shodně se žalobcem označil za

podstatu sporu právní posouzení otázky, zdali je žalobcem poskytovaná veřejná služba v oblasti rozhlasového vysílání podle § 2 odst. 1 zákona o rozhlasu, předmětem DPH a plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet daně.

Žalovaný obhajoval správnost svého právního názoru, že žalobce tvorbou a šířením rozhlasových programů poskytuje službu, která je předmětem daně, protože splňuje obecná kritéria předmětu daně dle § 2 odst. 1 písm. b) ZDPH. Dovodil tak, že žalobce je osobou povinnou k dani, jelikož uskutečňuje ekonomickou činnost ve smyslu § 5 odst. 1, 2 ZDPH, konkrétně službu ve formě rozhlasového vysílání. Přičemž ji poskytuje jí za úplatu, neboť vybírá rozhlasové poplatky, z nichž je tato služba hrazena.

S odkazem na čl. 13 Šesté směrnice a § 51, § 53 ZDPH konstatoval správnost posouzení veřejné služby rozhlasového vysílání jako plnění osvobozeného od daně bez nároku na odpočet daně.

Žalovaný navrhl, aby soud nedůvodnou žalobu zamítl.

V podání ze dne 20. 1. 2014 žalobce podrobně rozebral žalobní námitku týkající se právní povahy rozhlasového poplatku a úplaty za poskytované plnění. S odkazem na judikaturu ESD zdůraznil absenci vztahu mezi poskytnutou službou a protiplněním, jelikož mezi poskytovatelem služby a jejím příjemcem není žádná dohoda, tj. smluvní prvek. S čímž žalovaný ve vyjádření ze dne 24. 2. 2014 vyjádřil nesouhlas.

Ve shrnujícím vyjádření ze dne 20. 1. 2017 žalobce reagoval na judikturní 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. Poukázal na to, že mezi účastníky nebylo sporu o

tom, že veškerá činnost žalobce je ekonomickou činností, když ani reklamní sdělení nelze z další činnosti žalobce oddělit.

Ze správního spisu byly pro rozhodnutí ve věci zjištěny následující podstatné skutečnosti:

Na základě dodatečných daňových přiznání podaných žalobcem za zdaňovací období květen až prosinec 2004 a leden až prosinec 2005, jimiž uplatnil nadměrný odpočet, mu byla dodatečnými platebními výměry na daň z přidané hodnoty za příslušná zdaňovací období stanovena daňová povinnost, čímž došlo k nepřiznání nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty.

O odvoláních žalobce proti všem dodatečným platebním výměrům rozhodl žalovaný žalobou napadenými rozhodnutími. V odůvodnění rozhodnutí se žalovaný ztotožnil se zjištěním správce daně, že žalobce v dodatečných daňových přiznáních nesprávně vyloučil vybírané rozhlasové poplatky z plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně. Žalovaný podrobně rozebíral právní povahu poplatku a dospěl k závěru, že veřejná služba rozhlasového vysílání je službou poskytovanou za úplatu, tudíž je předmětem daně z přidané hodnoty dle § 2 odst. 1 písm. b) ZDPH. Rozhlasové vysílání provozované žalobcem, proto podléhá jako plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet podle § 51 odst. 1 písm. b) a § 53 ZDPH povinnosti vykazování na ř. 530 přiznání k DPH. Dovedil tak povinnost žalobce uvést do přiznání k dani celkovou sumu vybraných rozhlasových poplatků, představujících celkovou úplatu za poskytnutí veřejné služby v oblasti rozhlasového vysílání, tj. plnění osvobozeného od DPH bez nároku na odpočet daně dle § 51 ZDPH za veškerá rozhodná zdaňovací období. Tím, že tak žalobce neučinil, došlo k chybnému výpočtu koeficientu pro výpočet poměrné části nároku na odpočet daně dle § 76 ZDPH a k neoprávněnému zvýšení nároku na odpočet.

Soudem zjištěný skutkový stav nebyl mezi účastníky sporným.

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 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 penězích 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.

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 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 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 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 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 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.“

Ve světle výše uvedených závěrů 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 na okraj poznamenává, že v dané věci nebylo rovněž zapotřebí s ohledem na rozsudek ESD ze dne 22. 6. 2016, *Český rozhlas*, C-11/15, EU:C:2016:470 podat žalobcem navrhovanou žádost o rozhodnutí o předběžné otázce k ESD za účelem posouzení povahy poplatku vybraného ve smyslu ZRTP, ve smyslu Šesté směrnice.

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 náklady řízení, které jsou tvořeny zaplaceným soudním poplatkem ve výši 3.000,- Kč a náklady právního zastoupení za pět úkonů právní služby (převzetí zastoupení, sepsání žaloby, vyjádření ze dne 20. 1. 2014 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), tj. 2 x 2.100,-Kč = 4.200,-Kč, sazba odměny za jeden úkon právní služby po 1.1.2013 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, pěti paušálními částkami ve výši 300,- Kč (§ 13 odst. 3 cit. vyhlášky v rozhodném znění), tj. 5 x 300,-Kč = 1.500,-Kč a DPH ve výši 3.150,- Kč. Celková výše nákladů, které žalobci v tomto řízení vznikly, činí....,- Kč. Soud proto uložil žalovanému povinnost zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení v této výši ve stanovené lhůtě k rukám právního zástupce žalobce JUDr. Petra Orcta, advokáta.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno.

O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. 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.

V Praze dne 25. ledna 2017

JUDr. Eva Pechová, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Sylvie Kosková