



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Naděždy Řehákové a soudců JUDr. Ivanky Havlíkové a Mgr. Martina Kříže v právní věci **žalobce: Český rozhlas** se sídlem Vinohradská 12, Praha 2, zast. JUDr. Petrem Orcem, advokátem se sídlem Na Vyhlídce 53, Karlovy Vary, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství** se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě na přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu:

- 1) č. j. 1480/10-1300-101206 ze dne 9. 2. 2010 na zdaňovací období 03/2006
- 2) č. j. 1621/10-1300-101206 ze dne 9. 2. 2010 na zdaňovací období 04/2006
- 3) č. j. 1622/10-1300-101206 ze dne 9. 2. 2010 na zdaňovací období 05/2006
- 4) č. j. 1623/10-1300-101206 ze dne 9. 2. 2010 na zdaňovací období 06/2006
- 5) č. j. 1624/10-1300-101206 ze dne 9. 2. 2010 na zdaňovací období 07/2006
- 6) č. j. 1625/10-1300-101206 ze dne 9. 2. 2010 na zdaňovací období 08/2006
- 7) č. j. 1627/10-1300-101206 ze dne 9. 2. 2010 na zdaňovací období 09/2006
- 8) č. j. 1628/10-1300-101206 ze dne 9. 2. 2010 na zdaňovací období 10/2006
- 9) č. j. 1629/10-1300-101206 ze dne 9. 2. 2010 na zdaňovací období 11/2006
- 10) č. j. 1630/10-1300-101206 ze dne 11. 2. 2010 na zdaňovací období 12/2006

t a k t o :

I . Rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu

- č. j. 1480/10-1300-101206 ze dne 9. 2. 2010 na zdaňovací období 03/2006
- č. j. 1621/10-1300-101206 ze dne 9. 2. 2010 na zdaňovací období 04/2006
- č. j. 1622/10-1300-101206 ze dne 9. 2. 2010 na zdaňovací období 05/2006
- č. j. 1623/10-1300-101206 ze dne 9. 2. 2010 na zdaňovací období 06/2006
- č. j. 1624/10-1300-101206 ze dne 9. 2. 2010 na zdaňovací období 07/2006
- č. j. 1625/10-1300-101206 ze dne 9. 2. 2010 na zdaňovací období 08/2006
- č. j. 1627/10-1300-101206 ze dne 9. 2. 2010 na zdaňovací období 09/2006

č. j. 1628/10-1300-101206 ze dne 9. 2. 2010 na zdaňovací období 10/2006
č. j. 1629/10-1300-101206 ze dne 9. 2. 2010 na zdaňovací období 11/2006
č. j. 1630/10-1300-101206 ze dne 11. 2. 2010 na zdaňovací období 12/2006

se zrušují a věci se vracejí žalovanému k dalšímu řízení.

I I . Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 72 224 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

I. Předmět řízení

Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání deseti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu, kterými byla zamítnuta jeho odvolání proti dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen-prosinec 2006 vydaným Finančním úřadem pro Prahu 2, jimiž byla žalobci dodatečně stanovena daňová povinnost ve výši 0 v každém ze zdaňovacích období, čímž došlo k nepřiznání nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen-prosinec 2006 v celkové výši 72 783 789,- Kč, a to uplatněného na základě dodatečných daňových přiznání.

II. Rozhodnutí žalovaného (napadená rozhodnutí)

V odůvodnění napadených rozhodnutí vyšel odvolací správní orgán (dále jen žalovaný) ze zjištění, že žalobce dodatečnými daňovými přiznáními k dani z přidané hodnoty za období březen-prosinec 2006 v důsledku opravy vypořádání odpočtu dle § 76 odst. 10 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o DPH) uplatňoval dodatečně zvýšení nároku na odpočet daně. Učinil tak tím, že z koeficientu používaného při vypořádání odpočtu daně u krácených plnění vyloučil osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně. Šlo o vyloučení plnění z rozhlasových poplatků jako plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně s argumentací, že vybírané rozhlasové poplatky nejsou úplatou za poskytovanou službu vysílání. Toto vyloučení nebylo správcem daně uznáno a předmětnými výměry byla žalobci daň z přidané hodnoty doměřena.

Žalovaný se v odůvodnění svého rozhodnutí vypořádával s odvolacími námitkami, jimiž žalobce vytýkal správním orgánům nesprávné právní posouzení jeho daňové povinnosti.

Žalobce založil argumentaci svého odvolání na tom, že službu veřejnoprávního rozhlasového vysílání poskytuje bezúplatně a že tedy provozované rozhlasové vysílání není předmětem daně dle § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH. Není-li služba předmětem daně, pak se nemůže jednat o plnění osvobozené bez nároku na odpočet daně zahrnované do koeficientu pro výpočet poměrné části nároku na odpočet daně u krácených plnění. Žalobce v odvolání poukázal na právní předpisy České republiky, zejména na vymezení předmětu daně v § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH a vymezení pojmu úplata pro účely DPH v § 4 odst. 1 písm. a) uvedeného zákona. Na základě citace z důvodové zprávy k zákonu 348/2005 Sb., o rozhlasových a televizních poplatcích tvrdil, že rozhlasový poplatek jako důsledek držení

rozhlasového přijímače je platbou solidární, když jeho poplatník nemusí být skutečným příjemcem rozhlasového vysílání, proto není možné poplatek považovat za zdroj financování za úplatu za poskytnuté plnění. Žalobce se dovolával i komunitárního práva a argumentace o bezúplatném poskytování veřejnoprávní služby a dovolával se judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen ESD) k pojmu „úplata“, resp. „služba poskytnutá za úplatu“, k článku 2 odst. 1 a článku 11 odst. 1 písm. a) Šesté směrnice. Konkrétně odkazoval na judikát ESD: Case C-154/80 *Cooperatieve Aardappelenbevaarplaats*, Case C-102/86 *Apple and Pear Development Council* a na stanovisko Generálního advokáta Sira Gordona Slyna, Case C-16/93 *Tolsma*, Case C-498/99 *Towns Country Factors Ltd* a z této ustálené judikatury ESD vyvodil, že z důvodu:

- 1) absence jakéhokoliv smluvního prvku mezi dvěma subjekty, tj. mezi ním a plátcem rozhlasového poplatku,
- 2) nemožnosti kontroly poskytovatele služeb jejich příjemcem,
- 3) absence úměry mezi velikostí prospěchu z přijaté služby a výši poplatku a
- 4) povahy úplaty, jenž je spíše paušálním poplatkem

chybí přímá spojitost mezi poskytnutou službou a přijatou úplatou, jejichž existence je podmínkou pro to, aby činnost mohla být považována za poskytování služeb za úplatu ve smyslu č. 2 (1) Šesté směrnice.

K uvedeným odvolacím námitkám žalovaný odmítl zpochybnění služby rozhlasového vysílání jako předmětu daně z přidané hodnoty.

Žalovaný považoval za rozhodné, že veřejnoprávní služba Českého rozhlasu je v souladu s Šestou směrnicí upravena samostatným ustanovením v § 53 mezi plněními osvobozenými od daně bez nároku na odpočet daně a je tedy plněním, které je předmětem daně dle ust. § 2 odst. 3 zákona o DPH, podléhá jako plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet povinnosti vykazování na řádku 530 v přiznání k dani z přidané hodnoty. Samotnou otázkou však je zjištění hodnoty veřejné služby rozhlasového vysílání, v níž bude její uskutečnění přiznáváno. Za tuto hodnotu považuje žalovaný skutečnou výši vybraných rozhlasových poplatků jako vyjádření hodnoty veřejné služby rozhlasového vysílání.

K námitce absence přímé spojitosti mezi poskytnutou službou a přijatou úplatou jako podmínce vyplývající z výkladu, obsaženém v judikatuře ESD, žalovaný uvedl, že smluvní prvek mezi žalobcem a plátcem rozhlasového poplatku je dán akceptací předem nastavených podmínek ze strany plátce rozhlasového poplatku a příjmem veřejného vysílání. Kontrolu veřejné služby pak zajišťuje Rada pro rozhlasové a televizní vysílání a z hlediska úměry mezi velikostí prospěchu z přijaté služby a výši poplatku se dle žalovaného jedná o poskytování natolik specifické služby, že vysledovat míru prospěchu z přijatého rozhlasového vysílání u plátce poplatků není objektivně ani technicky možné. K námitce o paušální povaze poplatku pak žalovaný poukázal na některé podobnosti, např. u předplatného v dopravě apod. Oproti argumentaci žalobce judikaturou ESD v konkrétně citovaných rozsudcích žalovaný poukázal na případ *Komise versus Německo* v rozsudku C-107/84, kdy podstatou sporu byla problematika veřejné pošty a tedy osvobození od daně účinností dle článku 13A (1) (a) a proto názor ESD na uplatnění osvobození dle tohoto článku lze využít i pro jiné případy osvobození činnosti v tomto článku uvedených. Žalovaný tedy shrnul, že nemůže být sporu o tom, že veřejná služba rozhlasového vysílání je plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet daně a je tedy i předmětem daně.

Žalovaný dále souhlasil s tím, že zákon o DPH neobsahuje ustanovení, které by plátcí ukládalo povinnost krátit nárok na odpočet v těch případech, kdy je přijaté zdanitelné plnění použito k plněním s nárokem na odpočet i k plněním, která jsou ekonomickou činností, ale poskytovanou bezúplatně. Popsaná situace se však netýká žalobce, protože jím poskytovaná

služba rozhlasového vysílání je plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet daně a povinnost krátit nárok na odpočet daně mu tedy vyplývá z ust. § 72 odst. 4 zákona o DPH. Proto je nepřipadné dovozování žalobce, že nemůže postupovat dle § 72 odst. 5 ani dle § 14 odst. 4 zákona o DPH, když jeho bezúplatná činnost úzce souvisí s jeho činností ekonomickou. Tato ustanovení na odvolatele nedopadají, protože pokud plátce použije přijatá zdanitelná plnění pouze pro svojí ekonomickou činnost a žádné činnosti s ekonomickou činností nesouvisející neuskutečňuje, jako je tomu v případě žalobce, uplatňuje se pro stanovení výše nároku na odpočet daně nikoliv postup podle § 72 odst. 5 zákona o DPH, ale postup podle § 72 odst. 4 tohoto zákona. Námitky o chybějící právní úpravě, podle které by žalobce mohl nárokovat odpočet daně pouze v poměrné výši, jsou nepřipadné. Žalovaný poukázal na fungování základního principu DPH, podle kterého nárok na odpočet daně přísluší pouze k plnění s daní na výstupu a není-li daň na výstupu, nelze nárok na odpočet daně přiznat. K odvolacím námitkám žalobce, že zákonodárce k podmínkám pro uplatnění nároku na odpočet nepostihl bezezbytku všechny situace, které mohou pro případné krácení nároku nastat a že zákon nedává k dispozici technický postup, který by mu umožnil nárok na odpočet daně krátit, žalovaný nepovažuje toto tvrzení za relevantní, neboť postup krácení nároku na odpočet daně je v zákoně o DPH jednoznačně stanoven.

Z uvedených důvodů žalovaný rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku napadeného rozhodnutí.

III. Žaloba

A) Žalobce v podané žalobě namítal porušení zákona o DPH a komunitárního práva při dodatečném vyměření daňové povinnosti. Porušení zákona žalobce spatřuje v zaujetí nesprávného právního výkladu pojmu „plnění za úplatu“ a obsahu plnění, jenž vstupují do výpočtu koeficientu ovlivňujícího výši nároku na odpočet daně.

Žalobce nepopírá, že plní povinnosti veřejné služby rozhlasového vysílání osvobozeného od daně z přidané hodnoty. Nicméně namítá, že hodnotu odpovídající osvobozeným plněním netvoří hodnota vybraných poplatků za rozhlasové vysílání vybíraných podle zvláštního zákona. Kromě vybíraných rozhlasových poplatků podle zvláštního zákona žalobce v určitých situacích účtuje za rozhlasové vysílání příslušnou cenu a s touto nakládá jako s plněním osvobozeným. Jde např. o rozhlasové vysílání do zahraničí, kde je tato služba samostatně účtována Ministerstvu zahraničních věcí, zcela mimo režim poplatků za rozhlasové vysílání. Žalovaný však postupoval nezákonně, když do výpočtu koeficientu zahrnul kromě úplaty za plnění osvobozená od daně i hodnotu rozhlasových poplatků, které žalobce vybírá na základě zákona č. 348/2005 Sb., o rozhlasových a televizních poplatcích. Žalobce namítal nesprávný výklad pojmu „úplaty za plnění“ s tím, že hodnota vybraných rozhlasových poplatků pojmově není a nemůže být úplatou ve smyslu zákona o DPH. Žalobce vidí jádro sporu nikoliv v tom, co zákon o DPH obsahuje, ale v tom, jak žalovaný aplikuje text zákona bez opory v jednotlivých ustanoveních zákona a bez opory v judikatuře ESD. Žalovaný opominul, že pojmy zákona a DPH, jakož i jejich interpretaci determinují směrnice EU a tyto pojmy jsou definičně nezávislémi. Žalobce tvrdí, že hodnota vybraných rozhlasových poplatků pojmově není a nemůže být úplatou ve smyslu zákona o DPH. Poukázal na to, že k právnímu názoru, že hodnota rozhlasových poplatků není úplatou za zdanitelné plnění ve smyslu zákona o DPH, se přiklonilo i Ministerstvo financí České republiky ve svém stanovisku z 21. 7. 2005.

Žalobce namítal porušení pravidla vykládat zákon o DPH v souladu s komunitárním právem. Poukázal na to, že ve svém odvolání doložil svůj právní názor argumentací opírající se o závěry ESD, konkrétně o závěry v případě C-102/86 nazývaném *Aplle and Pear*. Ve stejném duchu rozhodl soud i v případech *Tosma* a *Town*. Žalobce namítal, že z argumentace ESD lze vyvodit, že podmínkou poskytování služeb za úplatou ve smyslu článku 2 odst. 1 Šesté směrnice je přímá spojitost mezi poskytnutou službou a přijatou úplatou, neboť z pravidelné argumentace ESD lze vyvodit, že tato spojitost chybí v případech kdy:

- 1) je dána absence jakéhokoliv smluvního prvku mezi dvěma subjekty,
- 2) je dána nemožnost kontroly poskytovatele služeb jejich příjemcem,
- 3) je dána absence úměry mezi velikostí prospěchu z přijaté služby a výší poplatku,
- 4) je dána povaha úplaty, jenž je spíše paušálním poplatkem.

Žalobce uvedl, že žalovaný však oproti uvedené judikatuře a k námitkám žalobce své tvrzení o tom, že nejde o rozpor s komunitárním právem, nijak nerozvedl a nezdůvodnil. Uvedl, že podstatou sporu není otázka výkladu pojmu „ekonomická činnost“ žalobce, když tato činnost není kryta jen vybranými rozhlasovými poplatky, ale i jinou úplatou za jím uskutečňovaná plnění, a to ať již plnění osvobozená či zdanitelná. Žalobce má za to, že žalovaný vedl svou argumentaci o pojmech, které nejsou relevantním předmětem posouzení (činnosti ve veřejném zájmu, ekonomická činnost žalobce).

Žalobce tvrdil, že jeho postup a výklad ustanovení zákona o DPH je v souladu s výkladem ESD Šesté směrnice upravující oblast DPH, proto pro případ, že by převážil názor soudu, že pojem „za úplatu“ nebyl dosud jednoznačně vysvětlen ESD, podal k této instituci žádost o předběžnou otázku a to ve znění:

„Má být hodnota vybraného rozhlasového poplatku vybíraného podle zákona č. 348/2005 Sb. o rozhlasových a televizních poplatcích v řízení, jako je toto, považována za úplatu ve smyslu ustanovení článku 73 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006?“

Žalobce namítal porušení ústavněprávních principů. Toto porušení spatřuje v nerespektování závěru ESD a dále v tom, že zákonodárce nenastavil jednoznačně v zákoně o DPH limity, podle kterých by měl žalobce krátit nárok na odpočet daně na vstupu, a tudíž se jedná bez dalšího porušení článku 2 odst. 3 Ústavy, protože státní moc může být uplatňována jen v souladu se zákonem.

B) Žalobce vytýkal porušení pravidel pro vyměřovací řízení.

Porušení procesních pravidel spatřoval v nezákonnosti výzvy k odstranění pochybností ze dne 23. 3. 2009, když tuto výzvu považuje za zcela nekonkrétní, nevypovídající nic o důvodech a okolnostech pochybností. Výzva vydaná správcem dle ust. § 43 zákona č. 337/1992 Sb. nemohla jako paušální výzva správce daně bez vyjádření konkrétních pochybností obstát. Dodatečné platební výměry jsou nezákonné, protože vyměřovací řízení nebylo zákonně zahájeno. Jestliže výzvy nebyly zákonné, vytýkáci i vyměřovací řízení provedené správcem daně v průběhu roku 2009 bylo rovněž nezákonné.

C) Žalobce namítal porušení pravidel logiky v časové souslednosti. Toto porušení spatřuje v úvaze žalovaného, která se opírá o stanovisko Ministerstva financí z února 2005, namísto žalobcem předkládaného stanoviska z července 2005, kdy není jasné, z jakého logického důvodu by mělo mít větší váhu stanovisko dřívější.

V závěru žaloby pak žalobce zdůraznil, že námitky směřující vůči napadeným rozhodnutím se plně vztahují i na platební výměry.

Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby soud napadená rozhodnutí, jakož i rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 2 zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

IV. Vyjádření žalovaného

Ve svém vyjádření k podané žalobě žalovaný předestřel názor, 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) zákona o DPH. Poskytuje jí za úplatu, tj. vybírá rozhlasové poplatky, z nichž je tato služba hrazena. Taktéž doposud považoval rozhlasové poplatky za úplatu za vysílání, avšak po vyjádření Ministerstva financí ze dne 21. 7. 2005 změnil přístup s tím, že rozhlasový poplatek není úplatou za poskytnutou službu a nezahrnuje do propočtu krácení nároku na odpočet daně. Tento názor je však v rozporu s jiným stanoviskem Ministerstva financí vůči České televizi ze dne 25. 2. 2005. Žalovaný bez ohledu na tato stanoviska Ministerstva financí byl povinen vycházet z příslušných ustanovení zákona o DPH ze zásad stanovených Šestou směrnicí ES 77/388EHS, podle které posouzení veřejné služby rozhlasového vysílání je plněním osvobozením od daně bez nároku na odpočet daně. Podle žalovaného posouzení úplatnosti či bezúplatnosti poskytování veřejné služby nesouvisí se zatěžováním rozhlasových poplatků daní z přidané hodnoty na výstupu. Daň na výstupu není předmětem sporu, rozhlasové vysílání je plněním osvobozeným od daně na výstupu podle § 53 zákona o DPH a žalovaný vidí podstatu sporu ve výši nároku na odpočet daně, resp. ve výši jeho poměrné části odvozené z velikosti koeficientu vyjadřujícího zlomkem poměr uskutečněných plnění s nárokem na odpočet v čitateli zlomku a všech uskutečněných plnění s nárokem na odpočet a plnění bez nároku na odpočet ve jmenovateli zlomku. Čím je tedy ve jmenovateli vyšší hodnota osvobozených plnění bez nároku na odpočet, tím je menší koeficient a tedy i nižší poměrná část nároku na odpočet daně. Žalobce vlastně požaduje odpočet k plnění (rozhlasovému vysílání), které dle jeho názoru není předmětem daně, protože není poskytována za úplatu, tzn. postup, který je porušením základních principů fungování daně z přidané hodnoty, totiž není-li daň na výstupu ať z důvodu osvobození či z důvodu, že plnění není předmětem daně, nelze nárok na odpočet daně přiznat. Pokud by tedy bylo přisvědčeno žalobci, že jím poskytovaná služba rozhlasového vysílání není předmětem daně, byl by žalobce povinen vrátit do státního rozpočtu rozdíl z uplatněných odpočtů daně, neboť by mu podle § 72 odst. 2 a 4 zákona o DPH odpočet daně nevznikl ani v krácené výši.

K hodnotě veřejné služby rozhlasového vysílání žalovaný odkázal plně na odůvodnění napadených rozhodnutí, přičemž nesouhlasil s námitkami týkajícími se výpočtu koeficientu a stanovení poměrné části nároku na odpočet daně. Setrval na tom, že osvobození rozhlasového vysílání od daně je dáno jak Šestou směrnicí, tak ustanovením zákona o DPH, a proto žalobce nemá u přijatých zdanitelných plnění použitých výhradně pro účely takového osvobození nárok na odpočet daně. Pokud však přijatá zdanitelná plnění byla použita současně pro plnění s daní na výstupu nebo jiná plnění s nárokem na odpočet uvedená v § 72 odst. 2 zákona o DPH a současně pro plnění o daně osvobozená bez nároku na odpočet, pak upravuje ust. § 72 odst. 4 zákona povinnost nárok na odpočet daně krátit koeficientem dle § 76 zákona.

Žalovaný odmítl, že by nezohlednil při aplikaci zákona o DPH evropské právo, neboť související ustanovení Šesté směrnice zohlednil. Uvedl, že žalobce v odkazu na konkrétní rozsudky ESD odkazuje na judikaturu, která se přímo rozhlasového vysílání nedotýká, přičemž žalovaný argumentoval i rozsudkem k problematice veřejné pošty včetně závěrů použitelných i pro žalobce.

K návrhu žalobce na podání žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce žalovaný poukázal na dlouhodobé spory s žalobcem, na nejednoznačný názor Ministerstva financí a dosud nevyřčené stanovisko ohledně rozhlasového poplatku ze strany tuzemských soudů, neboť řešení této otázky neobsahují ani dřívější rozsudky Městského soudu v Praze, ani rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2010, a proto se žalovaný přiklání k tomu, aby soud žádost k Soudnímu dvoru EU předložil, neboť je nejen nutné získat jistotu správného stanovení daně za období minulé, ale i pro ta, která jsou předmětem správních žalob v obdobích dalších a jsou předmětem sporu.

Žalovaný odmítl, že by došlo k porušení ústavněprávních principů, neboť se dostatečně ve svém rozhodnutí zabýval jak záležitostí krácení nároku na odpočet daně, tak i vypořádáním odvolacích námitek.

Žalovaný má za to, že neporušil ani pravidla pro vyměřovací řízení a ve výzvách dle § 43 zákona o správě daní a poplatků svoje pochybnosti tak, jak mu to umožňovala počáteční fáze předmětného řízení, vyjádřil. Podanými přiznáními žalobce snižoval údaje o osvobozených plněních bez nároku na odpočet daně a měnil hodnotu koeficientu. Za takové situace byly pochybnosti odůvodněné a ve výzvách jednoznačně vyjádřené. Žalobce i v důsledku předložení dodatečných přiznání ve stejné věci za období roku 2004 a 2005 prošel šetřením ze strany správce daně k těmto předchozím obdobím a bylo mu zřejmé, že správce daně bude ověřovat i dodatečná přiznání za období roku 2006. Žalobci bylo výzvami uloženo předložení evidence pro daňové účely a důkazních prostředků prokazujících skutečnosti uvedené v daňových přiznáních. Bylo zřejmé, že správce daně požaduje doložit právě důvody snížení hodnoty osvobozených plnění na řádku 530.

K námitce porušení pravidel logiky v časové souslednosti žalovaný uvedl, že žádný ze závěrů žalovaného není argumentován s odkazem na jedno či druhé stanovisko Ministerstvo financí k dotčené problematice a z odůvodnění napadených rozhodnutí je zcela jednoznačně zřejmé, že svoje závěry žalovaný opíral výlučně o zákon o DPH, o Šestou směrnici a o principy fungování daně z přidané hodnoty.

Z uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby soud podanou žalobu zamítl.

V. Řízení před Městským soudem v Praze

Soud nařídil ve věci jednání, při němž zástupci účastníků řízení setrvali na svých stanoviscích, žalobce přednesl úvahu o předložení předmětné otázky Soudnímu dvoru EU, shrnul závěry Nejvyššího správního soudu obsažené v rozsudku pod sp. zn. 9Afs 112/2009, nerozporoval, že rozhlasové vysílání je ekonomickou činností a že do výpočtu daně vstupuje, nicméně tvrdil, že rozhlasové poplatky nejsou úplatou za vysílání, a proto nevstupují do vzorce výpočtu pro krácení odpočtu. Poukázal na to, že zákon nestanoví, jak se zjišťuje hodnota zdanitelného plnění, není způsob, jak stanovit hodnotu rozhlasového vysílání, protože to není úplata za službu, v zákoně není stanoveno, jak ocenit či jak atrahovat nějakou část vysílání a zapojit ji do odpočtu. Pro jiné subjekty zákon návod má, ale pro tento případ nelze stanovit zlomek výpočtu analogicky.

Rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 6. 6. 2014, č. j. 9 Af 21/2010-105 soud k podané žalobě zrušil napadená rozhodnutí žalovaného se závěrem, že doposud nebyla judikaturou správních soudů stále meritorně vyřešena sporná otázka, zda Českým rozhlasem poskytovaná veřejná služba v oblasti rozhlasového vysílání ve smyslu § 2 odst. 1 zákona č. 484/1991 Sb., podle něhož Český rozhlas poskytuje službu veřejnosti tvorbou a šířením rozhlasových programů na celém území České republiky a do zahraničí (dále jen "veřejná

služba v oblasti rozhlasového vysílání"), je předmětem daně z přidané hodnoty a tedy zda je i plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet daně. Soud poukázal na to, že Nejvyšší správní soud ve své dosavadní judikatuře tyto otázky oddělil, a proto nerozhoduje pouze díkce zákona v ust. § 51 zákona o DPH stanovící, že rozhlasové vysílání je osvobozeno od daně bez nároku na odpočet, ale to, zda toto osvobození lze aplikovat, jestliže žalobce v rámci své ekonomické činnosti, která není sporná, provozuje kromě komerčního vysílání povinně ze zákona ještě službu veřejnoprávního rozhlasu a do příjmů a výdajů se mu tak promítají odlišné toky finančních prostředků (příjmy z komerčního vysílání a rozhlasové poplatky). Tato situace zakládá zvláštní postavení žalobce jako daňového subjektu a ten zapříčiňuje spor *o podmínky krácení odpočtu daně z přidané hodnoty*.

Městský soud v Praze vyšel jak z vnitrostátní právní úpravy dle ust. § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH, tak i z úpravy daně Směrnicí 2006/112/ES (Šestá směrnice) platných pro rozhodný rok zdanění (2006).

Výchozí byla skutečnost, že činnost žalobce je kryta nejen rozhlasovými poplatky, ale i jinými úplatami, které obojí vstupují jako zdroje příjmů do ekonomické činnosti žalobce. Žalobce, jak sám uvedl, není schopen odlišovat přesně relevanci příjmů za komerční činnost a relevanci příjmů za činnost veřejnoprávní služby, k níž se stěží stanoví hodnota této služby. Šestá směrnice v čl. 4 odst. 1 stanoví, že osobou povinnou k dani se rozumí jakákoliv osoba, která na nějakém místě provádí samostatně některou z hospodářských činností vymezených v odst. 2, přičemž v odst. 2 mezi hospodářské činnosti náleží i veškerá činnost poskytovatelů služeb.

Tuto úpravu je však v dané věci považovat za situace, kdy judikatura ESD přinesla pochybnosti o povaze určitých plnění tím, že v rozsudku ve věci 154/80 Staatssecretaris van Financiën proti Association coopérative "Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats GA poprvé identifikovala základní tři kritéria, na podkladě kterých je možné pojmově vymezit „plnění za úplatu“, tj. tak, že:

1) musí existovat přímá a bezprostřední vazba mezi poskytnutím služby a obdrženým protiplněním,

2) protiplnění musí být vyjádřitelné v penězích,

3) úplata musí mít subjektivní hodnotu, kterou jí přisuzují obě strany transakce.

Nejvyšší správní soud nadto dovodil, že jde o takový rozsudek ESD lze na daný případ použít ke zvážení věci.

Z uvedeného vyplývá, že judikatura ESD zpochybňuje, že zdanitelným plněním a předmětem daně je poskytování služby vždy za „nějakou“ úplatu a usuzuje, že existují situace, které nelze jednoznačně podřadit pod definici zdanitelného plnění vzhledem ke zvláštnostem a povaze poskytovaných služeb a přijímaných protiplnění.

Městský soud v původním řízení ve smyslu uvedených tří kritérií navozených judikaturou ESD věci neshledal, že by rozhlasové poplatky dle § 10 odst. 1 zákona o Českém rozhlasu naplňovaly všechny znaky „protiplnění“ ve smyslu Šesté směrnice či „plnění za úplatu“ ve smyslu zákona o DPH, neboť rozhlasové poplatky jistě nesplňují požadavek přímé a bezprostřední vazby mezi poskytnutím služby a obdrženým protiplněním a nesplňují ani požadavek subjektivní hodnoty tak, aby tuto hodnotu přisuzovaly poplatkům obě strany transakce.

Na základě uvedeného pak městský soud shrnul, že nelze-li jednoznačně identifikovat rozhlasové poplatky jako protiplnění (úplatu) za činnosti veřejnoprávního rozhlasu jako zdanitelného plnění, nelze vycházet z toho, že Česká republika v ust. § 76 zákona o DPH

v souvislosti s § 51 odst. 1 písm. b) zákona o osvobození od daně a v duchu čl. 13 A odst. 1 písm. q) Šesté směrnice stanovila *správné a jednoznačné uplatňování osvobození od daně z přidané hodnoty* pro subjekt, poskytující zvláštní povahu služeb, jako je žalobce.

Protože v dané věci jde o doměření daně z důvodu neuznání žalobcem uplatněného zvýšení nároku na odpočet v důsledku nesprávného krácení odpočtu daně podle § 76 zákona o DPH, pochybnosti o tom, zda rozhlasové poplatky jsou či nejsou předmětem daně, a tedy zda vnitrostátní úprava osvobození od daně bez nároku na odpočet správně reflektuje příslušný článek Šesté směrnice, vstupují i do postupu, jímž je nárok žalobce na odpočet daně krácen dle § 72 odst. 4 zákona. Žalobce je totiž podle § 76 odst. 1 ve spojení s § 72 odst. 4 zákona o DPH povinen krátit odpočet daně pokud přijímá a používá zdanitelná plnění s nárokem na odpočet daně (§ 72 odst. 2 zákona) a současně přijímá a používá plnění i nesouvisející s jeho ekonomickou činností (§ 75 odst. 1 zákona). Krácení odpočtu se děje za použití výpočtu určeného koeficientem dle ust. § 76 odst. 2 zákona, v němž se odráží hodnota zdanitelných plnění s nárokem na odpočet a bez nároku na odpočet. Vzhledem k tomu, že v dané věci jsou dány pochybnosti o tom, zda činnosti veřejnoprávního rozhlasu jsou zdanitelným plněním a v jaké hodnotě, lze přisvědčit žalobci v tom, že česká právní úprava je v případě, kdy prioritně nerozhoduje dikce § 51 odst. 1 písm. b) zákona o DPH, nedostačující a nejasná. Dle názoru soudu pak úprava daná ust. § 76 zákona o krácení odpočtu vycházející z premisy, že činnosti veřejnoprávního rozhlasu jsou zdanitelným plněním a jsou osvobozeny od daně, a to bez nároku na odpočet, nade vši pochybnost neobstojí pro ten účel, aby žalobci byla doměřena daň. Soud proto dovozuje, že v případě transpozice Šesté směrnice do českého zákona o DPH nelze považovat za dostatečně splněný požadavek, aby úprava členského státu zajišťovala *správné a zejména jednoznačné uplatňování* Šestou směrnicí deklarované „osvobození činností veřejnoprávního vysílání“ od daně z přidané hodnoty.

Dle názoru městského soudu v původním řízení interpretace zákonných ustanovení o povaze rozhlasového vysílání a úplaty za toto vysílání pro účely daně z přidané hodnoty nevede k jednoznačnému závěru, že hodnota zdanitelného plnění v rozsahu veřejnoprávního vysílání je dána výší rozhlasových poplatků, a proto nevede ani k jednoznačnému závěru o krácení odpočtu při vstupu hodnoty těchto poplatků do výpočtu nároku na odpočet daně. V takovém případě v duchu zásady vyslovené již několikrát v rozhodnutích Ústavního soudu, že nastane-li více možností jednání (resp. více možností výkladu právních norem), pak je nezbytné respektovat volbu jedince a nerozhodovat o povinnostech k jeho tíži. Z uvedených důvodů městský soud napadená rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s.ř.s. zrušil pro nezákonnost spočívající v právním posouzení věci dle nejednoznačné právní úpravy a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, v němž bude žalovaný podle § 78 odst. 5 s.ř.s. vázán právním názorem soudu.

VI. Řízení před Nejvyšším správním soudem

Ke kasační stížnosti žalovaného Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 Afs 124/2014 zrušil rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 6. 6. 2014, č. j. 9Af 21/2010-105 s věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení. Učinil tak po posouzení věci a vyčkání odpovědi na předběžnou otázku, kterou pro účely řízení položil k výkladu šesté Směrnice Rady 77/388/EHS ohledně povahy vysílání veřejnoprávního rozhlasu z hlediska předmětu daně z přidané hodnoty.

Soudní dvůr 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.“

Soudní dvůr v bodě 23 rozsudku C-11/15 pro vztah mezi Českým rozhlasem a jeho poplatníky konkrétně uvádí, 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 pokračuje, 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).

Soudní dvůr 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).

Soudní dvůr 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).

Na základě rozhodnutí Soudního dvora EU Nejvyšší správní soud uvedl, že Městský soud tedy nepochybil, pokud se přiklonil k závěru, že je třeba relevantní zákonná ustanovení interpretovat tak, že hodnota zdanitelného plnění v rozsahu veřejnoprávního vysílání není dána výší rozhlasových poplatků a že při výpočtu nároku na odpočet daně nelze postupovat dle § 76 zákona o DPH. V tomto smyslu tedy žalobou napadená rozhodnutí nemohla obstát a městský soud postupoval správně, pokud tato rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Nicméně Nejvyšší správní soud dal stěžovateli (správci daně) za pravdu, že je-li učiněn závěr, že rozhlasový poplatek není úplatou za poskytovanou službu, je třeba vycházet z toho, jak ostatně konstatoval Soudní dvůr přímo v odpovědi na předběžnou otázku, že žalobce nevykonává při poskytování veřejné služby v oblasti rozhlasového vysílání ekonomickou činnost, tedy, že činnost veřejnoprávního vysílání žalobce vůbec nespadá do působnosti šesté směrnice. Souhlasil pak se stěžovatelem, že 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 proto s odkazem na ust. § 72 odst. 5 zákona o DPH, v rozhodném znění, považoval za právně relevantní v dané věci, 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. Citovaná právní úprava nároku na odpočet daně tak zakládá nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití přijatých plnění pro ekonomickou činnost a 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).

Nejvyšší správní soud poukázal i na stanovisko generálního advokáta S. ze dne 17. 3. 2016, *Český rozhlas*, C-11/15, EU:C:2016:181, v řízení o předběžné otázce, který se nad rámec předběžné otázky vyjádřil i k rozsahu nároku žalobce na odpočet daně. Generální advokát S. 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 záporně s tím, že činnost, kterou nelze považovat za činnost za protiplnění (čl. 2 bod 1 Šesté směrnice), nemůže založit plný nárok na odpočet DPH na vstupu, pokud jsou zboží či služby použity pro účely této činnosti a zároveň pro účely činností zdanitelných. Konkrétně generální advokát v bodu 51. svého stanoviska uvedl, že „*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.*“ Dále k tomu (v bodu 52.) doplnil, že by bylo „*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.*“

Generální advokát dále v bodu 53. srovnává situaci veřejnoprávní rozhlasové stanice se situací komerčního provozování vysílání. Podle něj komerční provozovatel také může vysílat své programy volně, aniž by od posluchačů požadoval 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.*“

V následujícím bodu 54. generální advokát zdůraznil, že „*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.*“

Pokud jde o výpočet rozsahu nároku na odpočet, generální advokát odkázal na argumentaci Soudního dvora ve věci *Securenta*, C-437/06, ECLI:EU:C:2008:166: „*ustanovení šesté směrnice neobsahují pravidla, jejichž předmětem jsou metody nebo kritéria, které členské státy musí uplatnit, pokud přijímají ustanovení umožňující rozdělení částek DPH odvedených na vstupu podle toho, zda připadají na hospodářské nebo nehopodářské činnosti. Jak totiž uvedla Komise, pravidla obsažená v čl. 17 odst. 5 a v článku 19 šesté směrnice se týkají DPH odvedené na vstupu, kterou jsou zatíženy výdaje výlučně spojené s hospodářskými činnostmi, přičemž rozděluje uvedené činnosti na činnosti podléhající dani, které zakládají nárok na odpočet daně, a od daně osvobozené, které takový nárok nezakládají.*“

Na tento argument Soudní dvůr EU navázal tím, že uvedl (v bodě 34), že „*je na členských státech, aby stanovily metody a kritéria, které jsou vhodné k tomuto účelu, při dodržení zásad, na kterých je založen společný systém DPH.*“ K tomu generální advokát ve věci *Český rozhlas* (bod 62) doplnil, že členské státy musí „*stanovit [...] 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 ztotožnil a upozornil na to, že generální advokát S. 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 k předběžné otázce výslovně uvedl, že v případě, že se Soudní dvůr ztotožní se tím, 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 Nejvyšší správní 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.

V tomto směru Nejvyšší správní soud odmítl 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.

Nejvyšší správní soud tedy uzavřel, 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).

VII. Řízení před Městským soudem po rozsudku Nejvyššího správního soudu

Na základě shora uvedených skutečností a v důsledku řízení před Nejvyšším správním soudem městský soud znovu přezkoumal napadená rozhodnutí žalovaného, vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 110 odst. 4 s.ř.s.), vycházejícím z judikatury Soudního dvora EU včetně řízení o předběžné otázce v dané věci.

Na základě závěrů uvedených rozhodnutí soudů bylo najisto postaveno, že provozování veřejnoprávního rozhlasového vysílání financovaného rozhlasovými poplatky není ekonomickou činností, a tedy není předmětem daně z přidané hodnoty. Z tohoto důvodu při postupu dle § 72 odst. 5 je třeba zohlednit, že žalobce měl nárok na odpočet daně u plnění přijatých na vstupu jen v poměrné výši, která odpovídá rozsahu použití těchto plnění pro ekonomickou činnost.

Městský soud v původním řízení poukázal na nedostatečnost a nejasnost právní úpravy k postupu krácení odpočtu dle ust. § 72 odst. 4 ve spojení s ust. § 76 zákona o DPH, čímž odůvodnil svůj výrok o zrušení napadených rozhodnutí. Uvedené však neznamenal, že by se správce daně v součinnosti se žalobcem neměl dále nárokem na odpočet daně zabývat a vůbec neuznat nárok žalobce (v plném rozsahu), aniž by tento nárok odlišil z hlediska přijetí plnění pro ekonomické či neekonomické činnosti, pokud by žalobce takové odlišení prokázal. Nicméně v dalším řízení před Nejvyšším správním soudem a Soudním dvorem EU byly s

konečnou platností vyjasněny právní předpoklady pro možnou metodiku výpočtu nároku DPH při stěrávajících se zdanitelných a nezdanitelných plněních Českého rozhlasu. Veřejnoprávní rozhlasové vysílání, financované rozhlasovými poplatky, bylo jednoznačně kvalifikováno a odlišeno jako neekonomická činnost, a tím byl dán návod pro další postup správce daně i žalobce, případně pro další legislativní úpravy ohodnocení podílu vstupních údajů připadajících na takto odlišenou činnost.

Nárok na odpočet žalobci může vzniknout, pokud prokáže, že přijatá plnění byla alespoň částečně využita v rámci jiných (ekonomických) činností žalobce 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.

VIII. Závěr

Na základě všech výše uvedených skutečností a důvodů Městský soud v Praze dospívá k závěru, že žalovaný i správce daně pochybili ve svém právním posouzení, jestliže rozhlasové poplatky považovali za protiplnění u neekonomické činnosti, která není předmětem daně a žaloba byla podána důvodně.

Soud ve věci shledal nezákonnost napadených rozhodnutí, nicméně rozhodl bez nařízení jednání za podmínek § 76 odst. 1 písm. b) s.ř.s., neboť napadená rozhodnutí se sice zakládají na nesprávné interpretaci zákona, ta však má pro další řízení za následek, že skutkový stav bude případně třeba vyjasnit či doplnit o průkazné údaje žalobce k poměru posouzení nároku na odpočet DPH u přijatých plnění pro ekonomickou a plnění pro neekonomickou činnost. K takovému postupu má dostatek procesních prostředků i žalovaný správní orgán, proto soud podle § 78 odst. 1 s. ř. s. napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V tomto řízení bude správce daně vázán právním názorem soudu.

Ve druhém výroku tohoto rozsudku soud v souladu s § 60 odst. 1 věta první s. ř. s. přiznal žalobci, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení. Náklady, které žalobci v řízení vznikly, spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 2.000,-Kč za podání žaloby.

Žalobce byl v soudních řízeních zastoupen advokátem a náleží mu tedy náhrada nákladů spojených s tímto zastoupením; pro určení její výše se použije vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), v rozhodném znění. V řízení před Městským soudem v Praze ukončeným rozsudkem ze dne 6. 6. 2014, č. j. 9 Af 21/2010 – 105, učinil žalobce dva úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby) podle advokátního tarifu, ve znění účinném do 31. 12.

2012, tedy po 2 100 Kč, a dále čtyři úkony právní služby (dvakrát písemné podání ve věci samé, dvakrát ústní jednání) podle advokátního tarifu, ve znění účinném po 1. 1. 2013, tedy po 3 100 Kč. Soud dále přiznal žalobci náhradu nákladů hotových výdajů zástupce žalobce dle § 13 odst. 1 advokátního tarifu, a sice dvakrát cestovní náklady související s jednáním před Městským soudem v Praze ve výši 1 620 Kč (270 km Karlovy Vary-Praha a zpět), náhradu za promeškaný čas ve výši 2 000 Kč dle § 14 odst. 1 advokátního tarifu (20 půlhodin po 100 Kč). Náklady právního zastoupení žalobce jsou dále tvořeny šesti paušálními částkami ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu) a částkou 4.964,40 Kč odpovídající 21 % sazbě daně z přidané hodnoty, kterou je právní zástupce povinen z odměny za zastupování a z náhrad odvést dle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Za řízení vedené před Městským soudem v Praze do dne vydání prvního rozsudku ve věci (6. 6. 2014) náleží žalobci náhrada nákladů ve výši **30 604 Kč**.

V řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 6. 6. 2014, č. j. 9 Af 21/2010 – 105, vedeném Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 5 Afs 124/2014, učinil žalobce dva úkony právní služby (vyjádření ke kasační stížnosti, vyjádření k rozsudku Soudního dvora), podle advokátního tarifu, ve znění účinném od 1. 1. 2013, tedy po 3 100 Kč. Náklady právního zastoupení žalobce jsou dále tvořeny dvěma paušálními částkami ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu) a částkou 1 428 Kč odpovídající 21 % sazbě daně z přidané hodnoty, kterou je právní zástupce povinen z odměny za zastupování a z náhrad odvést dle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Za řízení vedené před Nejvyšším správním soudem náleží žalobci náhrada nákladů ve výši **8 228 Kč**.

V řízení před Městským soudem v Praze následujícím po zrušení rozsudku ze dne 6. 6. 2014, č. j. 9 Af 21/2010 – 105, zástupce žalobce žádný úkon právní služby neučinil.

Ve věci proběhlo i řízení o předběžné otázce před Soudním dvorem, které je třeba považovat za řízení incidenční ve vztahu k řízení vedenému před vnitrostátním soudem (viz bod 37 rozsudku Soudního dvora v této věci). Náhrada nákladů řízení tedy v daném případě zahrnuje i náklady důvodně vynaložené žalobcem před Soudním dvorem. Žalobce v podání ze dne 2. 8. 2016, č. j. 5 Afs 124/2017 – 164, vyčíslil své náklady související se řízením o předběžné otázce, resp. s řízením před Nejvyšším správním soudem v částce 44 523 Kč. Z obsahu soudního spisu však vyplývalo pouze to, že žalobce podal Soudnímu dvoru vyjádření k předběžné otázce ze dne 30. 4. 2015. S ohledem na to soud výzvou ze dne 5. 12. 2016, č. j. 9 Af 21/2010 – 142, žalobce vyzval k doplnění podkladů podstatných pro určení výše nákladů řízení. V reakci na to žalobce předložil protokol o jednání před Soudním dvorem ze dne 17. 12. 2015. Žalobce tedy řádně doložil, že zástupce žalobce v souvislosti s řízením o předběžné otázce před Soudním dvorem učinil dva úkony právní služby (vyjádření k předběžné otázce, účast na jednání před Soudním dvorem) podle advokátního tarifu, ve znění účinném od 1. 1. 2013, tedy po 3 100 Kč. Náklady právního zastoupení žalobce jsou dále tvořeny dvěma paušálními částkami ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Žalobci dále náleží náhrada cestovních výdajů jeho zástupce podle § 13 odst. 1 a 4 advokátního tarifu, ve znění účinném od 1. 1. 2013, za cestu z Prahy do Lucemburku na jednání Soudního dvora a zpět (celkem 1 594 km). Při výpočtu cestovních výdajů soud podpůrně vycházel z právní úpravy cestovních náhrad obsažené v § 156 a násl. zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů, a z prováděcí vyhlášky č. 328/2014 Sb. Žalobce doložil kopii technického průkazu vozidla Škoda Octavia, reg. zn. 3AT9082, podle něhož je průměrná kombinovaná spotřeba tohoto vozu 5 litrů motorové nafty na 100 km. Základní náhrada za použití vozidla činí 5 898 Kč (tj. 1 594 km x 3,70 Kč/km) a

náhrada výdajů za spotřebovanou pohonnou hmotu činí 2 877 Kč (tj. 1 594 km x 5 l/100km x 36,10 Kč/l), celkem tedy 8 775 Kč. Žalobce uplatnil též nárok na náhradu výdajů na ubytování tří osob (pověřeného zaměstnance žalobce, řidiče a advokáta) na jednu noc z 16. 12. 2015 na 17. 12. 2015 v Lucemburku. Z obsahu soudního spisu ani z jednotlivých podání žalobce však nelze seznat, z jakého důvodu se pověřený zaměstnanec žalobce účastnil cesty advokáta do Lucemburku (z protokolu o jednání před Soudním dvorem ze dne 17. 12. 2015 ostatně ani nevyplývá, že by byl pověřený zaměstnanec žalobce přítomen na jednání). Náklady vynaložené v souvislosti s cestou pověřeného zaměstnance žalobce do Lucemburku tedy nelze považovat za účelně vynaložené (žalobce byl v jednání před Soudním dvorem zastoupen advokátem), a soud žalobci jejich náhradu nepřiznal. Soud tedy žalobci přiznal pouze náhradu nákladů účelně vynaložených za ubytování advokáta a řidiče, které žalobce řádně doložil ve výši 6 836 Kč [tj. (2 x 119 EUR + 15 EUR) x 27,02]. Dále soud přiznal žalobci náhradu za cestovní výdaje řidiče (kromě již výše přiznaného ubytování) ve výši 1 986 Kč (tj. 73,5 EUR x 27,02). Soud dále přiznal náhradu za čas advokáta promeškaný v souvislosti s jednáním před Soudním dvorem ve výši 3 200 Kč a náhradu za daň z přidané hodnoty (21 % z 27 597 Kč) ve výši 5 795 Kč. V souvislosti s řízením o předběžné otázce před Soudním dvorem tedy náleží žalobci náhrada nákladů ve výši **33 392 Kč**.

S ohledem na výše uvedené soud přiznal žalobci náhradu nákladů řízení v celkové výši **72 224 Kč**.

P o u ě 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 19. prosince 2016

JUDr. Naděžda Řeháková, v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Veronika Brunhoferová