



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a Mgr. Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobce: **Český rozhlas**, se sídlem Vinohradská 12, Praha 2, zastoupený JUDr. Petrem Orctem, advokátem se sídlem Závodní 391/96C, Karlovy Vary, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 6. 6. 2014, č. j. 9 Af 21/2010 - 105,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 6. 6. 2014, č. j. 9 Af 21/2010 - 105, **se ruší a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

Žalobce prostřednictvím dodatečných daňových přiznání k dani z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období března až prosince roku 2006 uplatňoval dodatečně zvýšení nároku na odpočet daně v důsledku opravy vypořádání odpočtu dle § 76 odst. 10 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění relevantním pro tato zdaňovací období (dále jen „zákon o DPH“). Učinil tak tím, že z výpočtu koeficientu používaného při vypořádání odpočtu daně u krácených plnění vyloučil původně uvedená plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. Jednalo se o vyloučení plnění odpovídajících zaplaceným rozhlasovým poplatkům jako plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně. Žalobce argumentoval tím, že vybírané rozhlasové poplatky nejsou úplatou za poskytovanou službu veřejnoprávního rozhlasového vysílání. Toto vyloučení nebylo správcem daně, tj. Finančním úřadem pro Prahu 10, uznáno. Finanční úřad deseti dodatečnými platebními výměry na daň z přidané hodnoty za jednotlivá

zdaňovací období března až prosince 2006 žalobci doměřil daňovou povinnost ve výši 0 Kč v každém ze zdaňovacích období, tedy nepřiznal mu nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty za tato zdaňovací období v celkové výši 72 783 789 Kč, jak žalobce požadoval v dodatečných daňových přiznáních.

Žalobce podal proti těmto dodatečným platebním výměrům odvolání, které Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu deseti rozhodnutími (ze dne 9. 2. 2010, č. j. 1480/10-1300-101206, č. j. 1622/10-1300-101206, č. j. 1623/10-1300-101206, č. j. 1624/10-1300-101206, č. j. 1625/10-1300-101206, č. j. 1627/10-1300-101206, č. j. 1628/10-1300-101206, č. j. 1629/10-1300-101206, č. j. 1630/10-1300-101206, a ze dne 11. 2. 2010, č. j. 1621/10-1300-101206) zamítlo.

Proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu podal žalobce žalobu u Městského soudu v Praze.

S účinností od 1. 1. 2013 byla dle § 19 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, zrušena dosavadní finanční ředitelství a jejich právním nástupcem se ve smyslu § 7 písm. a) zákona č. 456/2011 Sb. ve spojení s § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) stalo Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně, s nímž Městský soud v Praze v řízení nadále pokračoval namísto původního žalovaného (tj. zrušeného Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu).

Rozsudkem ze dne 6. 6. 2014, č. j. 9 Af 21/2010 - 105, městský soud jednotlivá žalobou napadená rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu zrušil a věc vrátil žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství k dalšímu řízení.

Městský soud vyšel zejména z rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2010, č. j. 9 Afs 112/2009 - 185, a ze dne 8. 3. 2012, č. j. 9 Afs 35/2011 - 296 (oba dostupné na www.nssoud.cz), jimiž zdejší soud opakovaně zrušil rozsudky Městského soudu v Praze zamítající žalobu žalobce podanou proti zcela obdobným rozhodnutím Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu, ovšem vydaným pro jiná zdaňovací období, než je tomu v nyní posuzované věci. Nejvyšší správní soud ve zmiňovaných věcech shledal rozhodnutí městského soudu nepřezkoumatelnými pro nedostatek důvodů a uložil mu, aby se v dalším řízení důkladně zabýval žalobcem uváděnou judikaturou Soudního dvora týkající se výkladu pojmu „poskytování služby za protiplnění“ ve smyslu z čl. 2 bodu 1 šesté směrnice Rady 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu - Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (dále jen „šestá směrnice“) a aby ve světle této judikatury posoudil, zda veřejnoprávní rozhlasové vysílání v rozsahu, v jakém je financováno z vybíraných rozhlasových poplatků, je vůbec předmětem daně z přidané hodnoty.

Městský soud se tedy v nyní posuzované věci odvolal zejména na rozsudek Soudního dvora ze dne 5. 2. 1981, *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*, 154/80, EU:C:1981:38, který poprvé stanovil tři základní kritéria, na jejich základě je možné pojmově vymezit „poskytování služby za protiplnění“ dle zmiňovaného ustanovení šesté směrnice. Dle citovaného rozsudku Soudního dvora 1) musí existovat přímá a bezprostřední vazba mezi poskytnutím služby a obdrženým protiplněním, 2) protiplnění

pokračování

musí být vyjádřitelné v penězích a 3) úplata musí mít subjektivní hodnotu, kterou jí přisuzují obě strany transakce.

Na základě uvedených kritérií městský soud dospěl k závěru, že rozhlasové poplatky dle § 10 odst. 1 zákona č. 484/1991 Sb., o Českém rozhlasu, v relevantním znění (dále jen „zákon o Českém rozhlasu“), nenaplňují všechny znaky „protiplnění“ ve smyslu šesté směrnice či „úplaty“ ve smyslu § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH, neboť rozhlasové poplatky 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. Argumentaci finančních orgánů odkazující na specifické rysy rozhlasového vysílání, jež se projevují ve zvláštní úpravě § 51 odst. 1 písm. b) zákona o DPH a čl. 13 části A odst. 1 písm. q) šesté směrnice městský soud odmítl s tím, že tato otázka je s ohledem na názor vyslovený ve zmiňovaných rozsudcích Nejvyššího správního soudu až druhořadá, a musí jí předcházet posouzení, zda jsou rozhlasové poplatky úplatou za rozhlasové vysílání ve smyslu § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH, resp. čl. 2 bodu 1 šesté směrnice.

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 příslušné ustanovení šesté směrnice, dle městského soudu vstupují i do postupu, jímž je krácen nárok žalobce na odpočet daně dle § 72 odst. 4 zákona o DPH. Žalobce je totiž podle § 76 odst. 1 ve spojení s § 72 odst. 4 zákona o DPH povinen krátit odpočet daně, pokud přijímá zdanitelná plnění, která použije pro uskutečnění plnění s nárokem na odpočet daně (§ 72 odst. 2 zákona o DPH), a současně přijímá zdanitelná plnění, která použije k uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně (§ 75 odst. 1 zákona o DPH). Krácení odpočtu se děje za použití výpočtu určeného koeficientem dle § 76 odst. 2 citovaného zákona, v němž se odráží hodnota plnění s nárokem na odpočet a bez nároku na odpočet. Vzhledem k tomu, že v dané věci existují pochybnosti o tom, zda činnosti veřejnoprávního rozhlasu jsou předmětem daně a v jakém rozsahu, lze podle městského soudu přisvědčit žalobci v tom, že česká právní úprava je, pokud nemá být bez dalšího použito ustanovení § 51 odst. 1 písm. b) zákona o DPH, nejasná.

Městský soud tedy na základě uvedených skutečností dospěl k závěru, že interpretace zákonných ustanovení o povaze rozhlasového vysílání a úplaty za toto vysílání pro účely daně z přidané hodnoty nevede k jednoznačnému závěru, že by hodnota plnění spočívajícího ve veřejnoprávním vysílání byla dána výší rozhlasových poplatků, a proto nevede ani k jednoznačnému závěru o krácení odpočtu tím, že bude v příslušném koeficientu při výpočtu nároku na odpočet daně zohledněna hodnota těchto poplatků. V pochybnostech je třeba dle názoru městského soudu postupovat ve prospěch daňového subjektu.

II.

Kasační stížnost a vyjádření žalobce

Proti rozsudku Městského soudu v Praze podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, v níž uplatnil důvody kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.,

namítal tedy nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky městským soudem v předcházejícím řízení.

Konkrétně stěžovatel nesouhlasil s výkladem městského soudu, podle něhož rozhlasové poplatky nejsou úplatou za veřejnou službu rozhlasového vysílání, a naopak považoval činnost veřejnoprávního rozhlasu za plnění osvobozené od DPH bez nároku na odpočet dle § 51 odst. 1 písm. b) zákona o DPH. Stěžovatel ve své kasační stížnosti nejprve shrnul dosavadní judikaturu Soudního dvora vymezující kritéria, kdy lze plnění považovat za poskytované za úplatu, a následně ve vztahu k veřejnoprávnímu rozhlasovému vysílání uvedl, že 1) smluvní prvek spočívá v tom, že poplatník pořízením rozhlasového přijímače a respektováním související povinnosti platit poplatek vyjádřil vůli stát se konzumentem veřejné služby rozhlasového vysílání poskytovaného žalobcem; 2) naplnění druhé podmínky spočívá v existenci nástrojů kontroly veřejné služby rozhlasového vysílání, kterou zajišťují příslušné kontrolní orgány, tj. Rada pro rozhlasové a televizní vysílání a Rada Českého rozhlasu; 3) pokud jde o vztah poskytované služby veřejnoprávního rozhlasového vysílání a míru prospěchu poplatníka, nelze ji s ohledem na specifické rysy poskytované služby objektivně určit. Za další skutečnost, která svědčí o tom, že se jedná o službu, která je předmětem daně, stěžovatel označil povahu úplaty, která je podobná více předplatnému než paušálnímu poplatku. Z uvedeného dle stěžovatele vyplývá, že mezi poplatky a veřejnou službou rozhlasového vysílání existuje bezprostřední vazba. Služba veřejnoprávního rozhlasového vysílání má pro žalobce i pro poplatníka subjektivní hodnotu, kdy částka vybíraná jako poplatek vyjadřuje hodnotu veřejné služby rozhlasového vysílání, která má jistou kvalitu a obsah. Proto lze dle stěžovatele rozhlasové poplatky považovat za úplatu za veřejnou službu rozhlasového vysílání poskytovanou žalobcem.

Stěžovatel dále namítal, že pakliže by Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že rozhlasový poplatek není úplatou za poskytovanou službu, pak žalobce při provozování veřejnoprávního rozhlasového vysílání nevykonává ekonomickou činnost. Závěr, že žalobce vykonává ekonomickou činnost za nulovou úplatu, považoval stěžovatel za nesmyslný a odporující základním principům DPH. Aby si tedy žalobce mohl nárokovat odpočet daně, musí naplnit podmínky § 72 odst. 2 zákona o DPH, který vymezuje, pro jaké účely musí být v takovém případě přijatá zdanitelná plnění použita. Nárok na odpočet přitom nelze v zásadě přiznat v případech, kdy jsou přijatá zdanitelná plnění použita pro plnění, která nejsou předmětem daně.

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že neshledává žádný důvod pro zrušení napadeného rozsudku městského soudu, a navrhl proto kasační stížnost v plném rozsahu zamítnout. Dále se žalobce vyjádřil k jednotlivým kritériím pojmu služby poskytované za protiplnění ve vztahu k veřejnoprávnímu rozhlasovému vysílání. Dle žalobce zde především chybí prvek dobrovolnosti a konsenzu. Poplatek je povinnou platbou, protože povinnost platit poplatek stíhá majitele každého zařízení, které je schopné reprodukce vysílání, a to i v případě, že poplatník bude přijímat jen vysílání subjektů, které z poplatků žádný příjem nemají (kupř. komerční provozovatelé rozhlasového vysílání). V žádném případě není na volbě poplatníka, zda se smluvně zaváže k „odběru“ veřejné služby, tedy zda se stane poplatníkem či nikoli; osoba se stává poplatníkem ve chvíli, kdy jsou splněny podmínky zákona č. 348/2005 Sb., o rozhlasových a televizních poplatcích,

pokračování

v relevantním znění. Respektování zákonem uložené povinnosti nelze chápat jako konsenzuální projev vůle stát se odběratelem určité služby a poskytnout za to druhé straně protiplnění. V žádném případě není ani na vůli žalobce jakožto nositele veřejné služby, zda bude poplatek vybírat či nikoli, dle zákona je povinen tak činit; může jen smlouvou pověřit jinou osobu k výkonu činností stanovených zákonem. Žalobce jakožto nositel veřejné služby je povinen naložit s vybranými poplatky v souladu se zákonem, tj. využít je k financování této veřejné služby, nemůže s nimi naložit dle vlastní vůle.

Dle žalobce rovněž neexistuje možnost kontroly poskytovatele služeb jejich příjemcem. Poplatník, pokud je vůbec příjemcem veřejné služby rozhlasového vysílání, nemá žádný přímý vliv na obsah, rozsah, kvalitu ani zaměření veřejné služby. Ty primárně určuje nikoli poplatník, ale zákon o Českém rozhlasu a je následně na žalobci, jakým způsobem naplní zákonem stanovené úkoly. Případnou nespokojenost posluchače nelze řešit formou „*reklamace*“, resp. uvažovat o vzniku práv z titulu vadného plnění.

Stejně tak dle žalobce absentuje i přímá souvislost a úměra mezi poskytnutím veřejné služby a zaplacením poplatku. Dle žalobce je pojmově vyloučeno uvažovat o výnosu z rozhlasových poplatků jako o úplatě mající souvislost s realizací dané veřejné služby. Poplatek je placen ve vztahu k zařízení schopnému příjmu, nikoli v relaci k tomu, zda, popř. v jakém rozsahu je tato veřejná služba využívána, a na druhé straně, jaké jsou skutečné náklady na uskutečňování veřejné služby rozhlasového vysílání žalobce.

Žalobce dále upozornil na nemožnost ovlivnit výši poplatku, a to jak ze strany poskytovatele veřejné služby, tak ze strany poplatníka. Určení výše poplatku je na vůli zákonodárce, výše poplatku je fixní, nezávislá na jakémkoli subjektivním rozhodnutí či na rozsahu „*čerpání*“ veřejné služby nebo na nákladech žalobce na splnění povinnosti k veřejné službě. Skutečnost, že žalobce není s to ovlivnit výši jím vybíraného poplatku, že nemá možnost stanovit jeho výši ve vztahu ke svým nákladům na veřejnou službu, vylučuje přímou souvislost mezi (i) potenciální možností držitele přijímače přijímat jeho vysílání a (ii) ekonomickým vyjádřením přínosu, „*hodnotou*“, resp. cenou produktu dané veřejné služby nebo odměnou za ni.

S ohledem na uvedené zastával žalobce názor, že rozhlasový poplatek je třeba chápat spíše jako daň, neboť jej nelze považovat za úplatu za poskytnutou službu, která by byla předmětem horizontálního vztahu mezi poskytovatelem a odběratelem služby. Dle žalobce je naopak třeba vycházet z veřejnoprávní povahy poplatku. Ve vztahu k nároku na nadměrný odpočet daně pak žalobce uvedl, že předpokladem pro korigování výše nadměrného odpočtu je možnost zjištění výše úplaty (hodnoty protiplnění). Žalobce označil za jádro sporu to, zda rozhlasový poplatek (jeho hodnotu, výši) lze považovat za úplatu za službu, kterou žalobce uskutečňuje.

III.

Položení předběžné otázky Nejvyšším správním soudem a rozsudek Soudního dvora EU

Nejvyšší správní soud při předběžném hodnocení věci dospěl k závěru, že pro rozhodnutí o kasační stížnosti je třeba posoudit, zda je provozování veřejnoprávního

rozhlasového vysílání službou poskytovanou za protiplnění (úplatu) ve formě rozhlasových poplatků, která je osvobozena od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet, nebo jde o neekonomickou činnost, která vůbec předmětem daně z přidané hodnoty není. Jakkoli totiž v obou těchto případech má dle účinné právní úpravy docházet ke krácení odpočtu daně na vstupu, pokud žalobce přijímal zdanitelná plnění, která následně použil jak pro uskutečnění své ekonomické činnosti podléhající dani z přidané hodnoty (např. vysílání reklamy nebo sponzorovaných pořadů), tak pro účely samotného veřejnoprávního vysílání, které je buď od daně osvobozeno, nebo vůbec není jejím předmětem, metoda krácení odpočtu daně na vstupu v případě, kdy plátce přijatá zdanitelná plnění použije jak pro uskutečnění své ekonomické činnosti, tak pro účely s ní nesouvisějící, nemusí nutně vést k týmž výsledkům jako při krácení odpočtu daně na vstupu koeficientem zohledňujícím osvobozená a zdanitelná plnění.

Nejvyšší správní soud vycházel zejména z toho, že § 2 odst. 1 písm. b) a § 51 odst. 1 písm. b) ve spojení s § 53 současného zákona o DPH je třeba pojímat jako transpozici odpovídajících ustanovení čl. 2 bodu 1 a čl. 13 části A odst. 1 písm. q) šesté směrnice, resp. nyní obdobně slouží k zajištění souladu s čl. 2 odst. 1 písm. c) a s čl. 132 odst. 1 písm. q) směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice 2006/112/ES“), tedy na jedné straně k definici předmětu daně ve formě úplatné služby a na straně druhé k osvobození činností veřejnoprávního rozhlasu a televize, s výjimkou činností obchodní povahy, od daně z přidané hodnoty. Musí být tedy plně respektována povinnost eurokonformního výkladu daných ustanovení vnitrostátního práva, jež obsahují autonomní pojmy práva Evropské unie, jejichž účelem je zamezit rozdílům v použití režimu daně z přidané hodnoty mezi jednotlivými členskými státy (viz např. rozsudek Soudního dvora ze dne 16. 10. 2008, *Canterbury Hockey Club a Canterbury Ladies Hockey Club*, C-253/07, EU:C:2008:571, bod 16 a tam citovaná prejudikatura).

V podmínkách ČR se ovšem zdálo být sporné, zda je veřejnoprávní rozhlasové vysílání, vzhledem k modelu jeho financování převážně z veřejnoprávních rozhlasových poplatků dle platné právní úpravy vůbec předmětem daně ve smyslu čl. 2 bodu 1 šesté směrnice, resp. nyní čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112/ES, a zda tedy vůbec osvobození od daně, jak je upraveno v čl. 13 části A odst. 1 písm. q) šesté směrnice, resp. čl. 132 odst. 1 písm. q) směrnice 2006/112/ES, na model veřejnoprávního rozhlasového vysílání v ČR dopadá (a případně v jakém rozsahu) a zda tedy mělo být toto ustanovení směrnice do zákona o DPH vůbec transponováno.

Ve věci tedy vyvstala otázka výkladu práva Evropské unie, na jejímž posouzení záviselo rozhodnutí Nejvyššího správního soudu o kasační stížnosti. Soud se dále podrobně zabýval dosavadní judikaturou Soudního dvora v dané oblasti a dospěl k závěru, že tuto otázku nebylo možné v plném rozsahu posoudit na základě stávající judikatury (*acte éclairée*), ani odpověď na danou otázku nebyla natolik zřejmá a jednoznačná, aby nevzbuzovala pochybnosti o možnosti jiného výkladu při porovnání různých jazykových verzí šesté směrnice a při vědomí autonomního významu daných ustanovení unijního práva (*acte claire*). K zodpovězení otázek výkladu čl. 2 bodu 1 a čl. 13 části A odst. 1 písm. q) šesté směrnice byl tedy v konečné instanci příslušný výlučně Soudní dvůr a Nejvyšší správní soud jakožto soud, proti jehož rozhodnutí v této věci není opravný prostředek

pokračování

přípustný, měl podle čl. 267 třetího pododstavce Smlouvy o fungování Evropské unie povinnost obrátit se s předběžnými otázkami právě na Soudní dvůr.

Nejvyšší správní soud tedy usnesením ze dne 18. 12. 2014, č. j. 5 Afs 124/2014 - 79, předložil Soudnímu dvoru Evropské unie následující předběžnou otázku:

„Lze vysílání veřejnoprávního rozhlasu, které je financováno poplatky placenými na základě zákona, k jejichž úhradě je poplatník povinen z důvodu vlastnictví rozhlasového přijímače, jeho držby či z jiného právního důvodu opravňujícího k užívání tohoto přijímače, a to ve výši zákonem stanovené, považovat za „poskytování služby za protiplnění“ ve smyslu z čl. 2 bodu 1 šesté směrnice Rady 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu - Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, které má být od daně z přidané hodnoty osvobozeno dle čl. 13 části A odst. 1 písm. q) téže směrnice, nebo jde o neekonomickou činnost, která vůbec nepředstavuje předmět daně z přidané hodnoty dle čl. 2 šesté směrnice a tedy na ni nedopadá ani osvobození od daně podle čl. 13 části A odst. 1 písm. q) této směrnice?“

V návaznosti na předložení uvedené předběžné otázky pak Nejvyšší správní soud zmiňovaným usnesením v souladu s § 48 odst. 1 písm. b) s. ř. s. přerušil řízení, aby vyčkal rozhodnutí Soudního dvora.

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.“

Své rozhodnutí pak Soudní dvůr podrobněji odůvodnil následujícím způsobem:

„19 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 2 bod 1 šesté směrnice 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, je poskytováním služeb, za protiplnění“ ve smyslu tohoto ustanovení, které je ovšem osvobozeno od DPH na základě čl. 13 části A odst. 1 písm. q) této směrnice, anebo v tom smyslu, že taková činnost není zdanitelným plněním spadajícím do působnosti této směrnice.

20 V tomto ohledu je třeba připomenout, že v rámci systému DPH je předpokladem plnění, která jsou předmětem daně, skutečnost, že dojde k plnění mezi stranami, které zahrnuje ujednání o ceně nebo protihodnotě. Pokud tedy činnost poskytovatele spočívá

výlučně v plnění bez přímého protiplnění, neexistuje zdanitelný základ, a tato plnění tedy nepodléhají DPH (viz rozsudek ze dne 3. března 1994, *Tolsma*, C-16/93, EU:C:1994:80, bod 12, rozsudek ze dne 29. října 2009, *Komise v. Finsko*, C-246/08, EU:C:2009:671, bod 43, a rozsudek ze dne 27. října 2011, *GFKL Financial Services*, C-93/10, EU:C:2011:700, bod 17).

21 Z toho plyne, že poskytování služeb je uskutečněno „za protiplnění“ ve smyslu čl. 2 bodu 1 šesté směrnice, a je tudíž předmětem daně pouze tehdy, pokud mezi poskytovatelem a příjemcem existuje právní vztah, v jehož rámci jsou vzájemně poskytnuta plnění, přičemž odměna obdržená poskytovatelem představuje skutečnou protihodnotu služby poskytnuté příjemci (viz rozsudek ze dne 3. března 1994, *Tolsma*, C-16/93, EU:C:1994:80, bod 14, rozsudek ze dne 29. října 2009, *Komise v. Finsko*, C-246/08, EU:C:2009:671, bod 44, a rozsudek ze dne 27. října 2011, *GFKL Financial Services*, C-93/10, EU:C:2011:700, bod 18).

22 Soudní dvůr v této souvislosti opakovaně judikoval, že pojem „poskytování služeb za protiplnění“ ve smyslu uvedeného čl. 2 bodu 1 předpokládá existenci přímé souvislosti mezi poskytnutou službou a získanou protihodnotou (viz rozsudek ze dne 5. února 1981, *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*, 154/80, EU:C:1981:38, bod 12, rozsudek ze dne 8. března 1988, *Apple and Pear Development Council*, 102/86, EU:C:1988:120, bod 12, rozsudek ze dne 3. března 1994, *Tolsma*, C-16/93, EU:C:1994:80, bod 13, rozsudek ze dne 29. října 2009, *Komise v. Finsko*, C-246/08, EU:C:2009:671, bod 45, a rozsudek ze dne 27. října 2011, *GFKL Financial Services*, C-93/10, EU:C:2011:700, bod 19).

23 V případě služby veřejnoprávního vysílání, o niž jde ve sporu v původním řízení, je nutno konstatovat, 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.

24 V rámci poskytování uvedené služby totiž Český rozhlas a tito poplatníci nejsou vázáni žádným smluvním vztahem či ujednáním o ceně ani právním závazkem svobodně převzatým jednou stranou vůči druhé.

25 Povinnost zaplatit rozhlasový poplatek mimoto není důsledkem poskytnutí služby, jejíž přímou protihodnotou by poplatek byl, neboť tato povinnost není vázána na využívání služby veřejnoprávního vysílání Českého rozhlasu osobami, kterým je tato povinnost uložena, nýbrž pouze na držbu rozhlasového přijímače, a to bez ohledu na způsob, jakým je užíván.

26 Osoby držící rozhlasový přijímač jsou tedy povinny zaplatit uvedený poplatek i tehdy, používají-li tento přijímač pouze k poslechu rozhlasových programů vysílaných jinými provozovateli vysílání než Českým rozhlasem, jako jsou komerční rozhlasové programy financované z jiných zdrojů než z poplatku, k přehrávání kompaktních disků či jiných digitálních nosičů, nebo také k jiným funkcím, jimiž jsou zařízení umožňující příjem a reprodukci vysílaných pořadů obvykle vybavena.

pokračování

27 *Dále je třeba uvést, že přístup ke službě veřejnoprávního vysílání Českého rozhlasu je volný a není podmíněn zaplacením rozhlasového poplatku.*

28 *Z toho plyne, že poskytování služby veřejnoprávního vysílání, které vykazuje takové charakteristické znaky jako vysílání ve věci v původním řízení, není poskytováním služeb „za protiplnění“ ve smyslu čl. 2 bodu 1 šesté směrnice.“*

IV.

Dodatečné vyjádření žalobce

Nejvyšší správní soud následně usnesením ze dne 14. 7. 2016, č. j. 5 Afs 124/2014 - 141, rozhodl o pokračování v řízení o kasační stížnosti. Zároveň vyzval stěžovatele a žalobce, aby vyčíslili důvodně vynaložené náklady, které uhradili v řízení před Soudním dvorem.

Žalobce nad rámec požadovaného vyčíslení nákladů Nejvyššímu správnímu soudu dne 28. 7. 2016 rovněž zaslal své vyjádření k rozsudku Soudního dvora vydanému v této věci, v němž uvedl, že považuje stěžovatelem napadený rozsudek městského soudu za zcela správný, neboť rozhlasové poplatky nelze považovat za úplatu za veřejné rozhlasové vysílání, a nelze je tedy ani zahrnout do výpočtu koeficientu pro krácení nároku na odpočet DPH na vstupu uvedeného v § 76 zákona o DPH. Žalobce dále vyjádřil své přesvědčení, že vykonává pouze jednu nedělitelnou ekonomickou činnost, a to veřejnou službu v oblasti rozhlasového vysílání, z níž nelze oddělit plnění poskytovaná za úplatu, neboť veškerá plnění poskytovaná žalobcem jsou její integrální součástí. Z tohoto důvodu je dle žalobce třeba rovněž kvalifikovat veškerá jím přijímaná plnění jako plnění bezprostředně sloužící k tomu, aby žalobce zajistil poskytování veřejné služby v oblasti rozhlasového vysílání a s ní souvisejících plnění, a tato plnění jej tedy opravňují k uplatnění nároku na odpočet daně. Žalobce dále podotkl, že veškerá jím přijatá plnění, v souvislosti s nimiž v rozhodném období uplatnil nárok na odpočet DPH, použil výlučně pro činnosti související s jeho ekonomickou činností, tj. veřejnou službou v oblasti rozhlasového vysílání. Zákon o DPH přitom dle žalobce nestanoví způsob krácení nároku na odpočet DPH, jenž by byl aplikovatelný na tento případ, a nárok žalobce tedy nelze krátit, neboť daňové povinnosti lze ukládat pouze na základě zákona. Závěrem žalobce uvedl, že vzhledem k tomu, že zákon o DPH v rozhodném období nestanovil mechanismus pro krácení nároku žalobce na odpočet DPH, nelze žalobci odmítnout nárok na odpočet v plné výši, jak jej uplatnil ve svých dodatečných daňových přiznáních. Městský soud proto postupoval dle žalobce správně, pokud napadená správní rozhodnutí zrušil. Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

V.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku městského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou

osobou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a za stěžovatele jedná zaměstnanec, který má vysokoškolské právnické vzdělání vyžadované pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud dále přistoupil k posouzení kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí městského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je částečně důvodná.

Podstatu kasační stížnosti tvořila argumentace stěžovatele zpochybňující závěr městského soudu, dle něhož rozhlasové poplatky nejsou úplatou za veřejnou službu rozhlasového vysílání. Jak však vyplývá z odpovědi Soudního dvora na předběžnou otázku položenou zdejším soudem (viz výše část III. *Položení předběžné otázky Nejvyšším správním soudem a rozsudek Soudního dvora EU*), závěry městského soudu v této souvislosti plně obstojí.

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 původnímu žalovanému k dalšímu řízení. Uvedená kasační námitka není důvodná.

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 nespádá 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, jež 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 plátcé daně přijatá zdanitelná plnění použil jak pro uskutečnění své ekonomické činnosti, tak pro účely s ní nespojující, měl nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití pro ekonomickou činnost. Při výkonu činnosti, která ve smyslu zákona o DPH

pokračování

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. g) šesté směrnice, s výjimkou obchodních činností, o které se však v projednávané věci nejedná, a DPH by u nich nebyla odpočitatelná. Bylo by tedy nelogické přiznat nárok na odpočet v případě činností, které nejsou předmětem daně proto, že nejsou uskutečňovány za protiplnění, a nárok na odpočet nepřiznat u stejných činností, pokud by předmětem daně byly.

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

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

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

Výpočet rozsahu nároku na odpočet

56. Závěr, podle kterého činnost financovaná prostřednictvím poplatků nezakládá nárok na odpočet DPH na vstupu, platí jak pro zboží a služby, které osoba povinná k dani použije výlučně pro účely svých činností, které nejsou předmětem daně, tak pro zboží a služby, které jsou 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.

pokračování

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.

VI.

Shrnutí a náklady řízení

Vzhledem k tomu, že městský soud sice správně zrušil rozhodnutí původního žalovaného, avšak odůvodnění svého rozsudku opřel o důvody, jež nemohou v podstatné míře obstát, je Nejvyšší správní soud nucen postupovat dle § 110 odst. 1 s. ř. s. a rozsudek

pokračování

městského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS). V něm bude Městský soud v Praze vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Městský soud tak bude v tomto smyslu zejména povinen korigovat svůj právní názor, jímž zavázal žalovaného ve svém předchozím zrušujícím rozsudku, čímž bude případně umožněno i nastoupení účinků předvídaných v § 124a zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti, které v daném případě zahrnují i náklady důvodně vynaložené účastníky v řízení před Soudním dvorem, rozhodne městský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.), a to s ohledem na konečný úspěch účastníků ve věci (§ 60 odst. 1 s. ř. s.). Řízení o předběžné otázce je totiž třeba považovat za řízení incidenční ve vztahu k řízení vedenému před vnitrostátním soudem (viz bod 37 rozsudku Soudního dvora v této věci). K případnému využití pro uvedený účel bude mít městský soud k dispozici i vyčíslení nákladů řízení před Soudním dvorem, které žalobce předložil na výzvu Nejvyššího správního soudu.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 30. srpna 2016

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu