



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Karly Cháberové a soudců Jana Kratochvíla a Štěpána Výborného ve věci

žalobce: **Český rozhlas, IČ: 45245053**
sídlem Vinohradská 12, Praha 2
zastoupen advokátem JUDr. Pavlem Dejlem, Ph.D., LL.M.
sídlem Jungmannova 745/24, Praha 1

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 6. 2019, č. j. 23958/19/5300-22444-711887,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 11. 6. 2019, č. j. 23958/19/5300-22444-711887, s e r u š í a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 15 342 Kč a to ve lhůtě do 30 dnů od doručení rozsudku k rukám zástupce žalobce JUDr. Pavla Dejla, Ph.D., LL.M., advokáta.

O d ů v o d n ě n í

1. Žalobce se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 6. 2019, č. j. 23958/19/5300-22444-711887, kterým žalovaný změnil Shodu s prvopisem potvrzuje

dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty vydaný Finančním úřadem pro Prahu 2 ze dne 3. 12. 2010, č. j. 200278/10/002512108987, jímž mu byla za zdaňovací období měsíce února 2007 doměřena daň ve výši 0 tak, že se dodatečně vyměřuje snížení daně z přidané hodnoty za únor 2007 ve výši 8 408 751 Kč.

2. Ze správního spisu, který byl soudu předložen, vyplývá, že žalobce dne 1. 3. 2010 podal dodatečné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty (dále jen DPH) za únor 2007, ve kterém snížil hodnotu uskutečňovaných plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně a provedl opravu vypořádání odpočtu daně, čímž došlo ke změně daňové povinnosti v celkové částce -1 448 846 Kč. Finanční úřad pro Prahu 2 (správce daně) zahájil vytykáací řízení a po jeho provedení dospěl k závěru, že rozhlasové poplatky jsou zdrojem používaným k plnění veřejných služeb rozhlasového vysílání. Tyto služby jsou poskytovány za úplatu, jsou předmětem DPH a jsou od daně osvobozeny dle § 51 a 53 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o DPH). Poplatek představuje úplatu za žalobcem poskytovanou službu. Správce daně proto vydal dne 3. 12. 2010 dodatečný platební výměr, č. j. 200278/10/002512108987, kterým dodatečně nárokováný odpočet daně nepřiznal a změnu daňové povinnosti vyčíslil v částce 0. Odvolání proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru bylo zamítnuto rozhodnutím Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu ze dne 9. 6. 2011, č. j. 7258/10-1300-101206.
3. Toto rozhodnutí o zamítnutí odvolání bylo zrušeno rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 5. 12. 2017, č. j. 6Af 52/2011-124. V tomto rozsudku vycházel soud z judikatury, která byla v mezidobí vydána. Odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2016, č.j. 5 Afs 124/2014-178, ve kterém bylo řešeno období března až prosince roku 2006 stejného žalobce s obdobou argumentací, a na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 22. 6. 2016, Český rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:470, který obsahuje řešení předběžné otázky položené Nejvyšším správním soudem v řízení vedeném pod shora uvedenou sp. zn. 5 Afs 124/2014.
4. Ve zrušujícím rozsudku Městský soud v Praze vyslovil závazný právní názor, že nárok na odpočet žalobci může vzniknout, pokud prokáže, že přijatá plnění byla alespoň částečně využita v rámci jiných ekonomických činností podléhajících DPH. Pouze ve vztahu k těmto činnostem žalobci vznikne nárok na odpočet DPH u přijatých plnění na vstupu. Navíc odpočet vznikne jen v rozsahu, v jakém byla tato plnění k danému účelu skutečně použita. Je proto v dalším řízení na žalobci, aby prokázal, v jakém poměru bylo to které přijaté plnění použito v rámci ekonomické činnosti a v jakém poměru k činnosti neekonomické.
5. Po vrácení věci k dalšímu řízení bylo řízení doplněno, žalobci byla zaslána výzva k prokázání skutečností:
6. Výše uskutečněných plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně (řádek 530)

Výše výnosů z rozhlasových poplatků a dotace od MZV pro zahraniční vysílání

Přijatá zdanitelná plnění, která byla použita výhradně pro plnění zakládající nárok na odpočet DPH v plné výši (§ 72 odst. 4) výhradně pro činnosti, které nejsou ekonomickou činností (veřejnoprávní rozhlasové vysílání a vysílání do zahraničí) pro uskutečnění plnění Shodu s prvopisem potvrzuje

dle § 72/2 i plnění dle §75/1 (krácená plnění) a prokázat výši nároku na odpočet v krácené výši

7. Prokázat poměrnou část plnění, která byla použita pro ekonomickou činnost a z toho vyplývající výši nároku na odpočet daně v poměrné výši dle § 72/5.
8. Žalobce na tuto výzvu odpověděl podáním ze dne 12. 3. 2019, ve kterém vedle výše plnění osvobozených od daně a výše výnosů (poplatky – 152 080 748/40 Kč) uvedl hodnotu při jatých plnění použitých pro plnění zakládající nárok na odpočet daně s tím, že nevykonává činnosti, které nejsou činnostmi ekonomickými. Vykonává jednu nedělitelnou činnost, která je poskytována za úplatu. Dále uvedl, že pokud by mělo být z poměrné části vycházeno, mělo by být postupováno podle právní úpravy účinné od 1. 7. 2017 (novela zákonem č. 170/2017 Sb.), neboť do té doby úprava stanovení podílu neexistovala. Metoda stanovení nároku na odpočet daně v poměrné výši podle poměru výnosů je nepřijatelná.
9. Ve spise je dále založeno Seznámení žalobce se zjištěnými skutečnostmi ze dne 6. 5. 2019 a výzva, aby se vyjádřil ke zjištěným skutečnostem a k odlišnému právnímu názoru, k němuž odvolací orgán dospěl.
10. Žalobce reagoval vyjádřením ze dne 21. 5. 2019, kdy setrval na svých názorech. Nesouhlasil se způsobem stanovení poměrné části plnění použitých pro účely uskutečňování ekonomické činnosti. Vlastní řešení neuvedl.
11. Následně vydal žalovaný napadené rozhodnutí ze dne 11. 6. 2019, č. j. 23958/19/5300-22444-711887, ve kterém k povaze rozhlasových poplatků konstatoval, že rozhlasové poplatky vybírané na základě zákona č. 348/2005 Sb., o rozhlasových a televizních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o rozhlasových a televizních poplatcích) nelze pokládat za protiplnění za veřejnou službu rozhlasového vysílání dle § 2 odst. 1 zákona č. 484/1991 Sb., o Českém rozhlasu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o Českém rozhlasu). Poskytování služby veřejnoprávního rozhlasového vysílání v rozsahu financovaném rozhlasovými poplatky tak nelze považovat za ekonomickou činnost dle § 5 odst. 2 zákona o DPH a z přijatých plnění souvisejících s touto činností nevzniká nárok na odpočet. K zahraničnímu vysílání žalovaný uvedl, že ani dotace Ministerstva zahraničních věcí (dále jen MZV) nelze považovat za protiplnění za veřejnou službu rozhlasového vysílání dle § 2 odst. 1 zákona o Českém rozhlasu. Poskytování služby rozhlasového vysílání do zahraničí v rozsahu financovaném dotacemi ministerstva tak nelze považovat za ekonomickou činnost dle § 5 odst. 2 zákona o DPH a z přijatých plnění souvisejících s touto činností nevzniká nárok na odpočet. K metodě stanovení odpočtu daně v poměrné výši žalovaný poukázal na to, že žalobce přes výzvu žádné skutečnosti, které by byly využitelné, neprokázal a jinou metodu výpočtu nepředložil. Proto žalovaný vycházel z výnosů deklarovaných ve Výroční zprávě o hospodaření Českého rozhlasu za rok 2007 (dále jen Zpráva), kdy od celkových výnosů pro účely stanovení poměru byla odečtena hodnota rozhlasových poplatků a hodnota výnosů obdržených ve vztahu k zahraničnímu vysílání. Žalovaný odmítl argumentaci žalobce, že nárok na odpočet nelze krátit, neboť zákon o DPH v rozhodném období nestanovil mechanismus pro krácení nároku.

Shodu s prvopisem potvrzuje

12. Proti rozhodnutí podal žalobce v zákonné lhůtě žalobu, ve které označil napadené rozhodnutí za nezákonné a nesprávné, neboť spočívá na nedostatečně zjištěném skutkovém stavu a na nesprávném právním posouzení věci, zejména z důvodu chybného a zjevně účelového výkladu a chybné aplikace relevantních právních předpisů. Řízení dle jeho názoru bylo zatíženo procesními vadami. Žalobce popsal skutkový stav věci s tím, že celá věc již byla posuzována Městským soudem v Praze, nicméně ani nová rozhodnutí o odvolání nepovažuje za správná, neboť jsou v rozporu se zákonem.
13. Žalobce označil za nezákonně a nesprávně posouzené (i) povahu činnosti spočívající v provozování rozhlasového vysílání, (ii) povahu úplaty za zahraniční vysílání a (iii) způsob stanovení nároku na odpočet daně.
14. První žalobní námitka se pojí s názorem žalobce, že žalovaný pochybil při hodnocení povahy jeho činnosti. Žalobce uvedl, že jeho činnost spočívající ve veřejném rozhlasovém vysílání je ekonomickou činností ve smyslu § 5 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, přičemž splňuje veškeré zde uvedené znaky. Musí být respektována definice určitého pojmu stanovená pro účely konkrétního zákona; důvodem pro ignorování platné a účinné právní úpravy obsažené ve vnitrostátním právním předpisu nemůže být ani její případný nesoulad s jakoukoliv směrnicí Evropské unie, neboť směrnice nejsou přímo závazné. Ani odkazy žalovaného na směrnici 2006/112/ES tak nemohou odůvodnit posouzení povahy činnosti žalobce bez přihlédnutí k § 5 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalovaný uměle a pouze za účelem snížení nároku na odpočet DPH rozděluje rozhlasové vysílání provozované žalobcem na veřejnoprávní rozhlasové vysílání financované výlučně rozhlasovými poplatky a na samostatné a od veřejnoprávního vysílání oddělené reklamní vysílání financované výlučně z jiných zdrojů. Dle žalobce v případě jím provozovaného rozhlasového vysílání existuje DPH na výstupu, což nutně zakládá jeho právo na odpočet DPH na vstupu.
15. Žalobce poukázal na to, že na komerční provozovatele rozhlasového vysílání žalovaný nahlíží odlišně, neboť jejich činnost považuje za ekonomickou činnost ve smyslu § 5 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Odlišnost ve formě financování prostřednictvím koncesionářských poplatků není dle žalobce důvodem, proč by činnost spočívající v provozování veřejného rozhlasového vysílání měla být uměle štěpena. V této souvislosti žalobce odkázal na klasifikaci ekonomických činností stanovenou Evropskou unií (NACE), která uvádí pro oblast činnosti žalobce jediný kód 60.10. Z daného dovodil, že jednak nevykonává více ekonomických činností a dále že rozhlasové vysílání je považováno za činnost ekonomickou. Žalobce upozornil, že danou otázkou se SDEU ve věci *Český rozhlas* nezabýval, neboť součástí usnesení o předběžné otázce tento právní problém nebyl. Názor generálního advokáta vyjádřený v jeho stanovisku pak nelze považovat za závazné vyřešení právní otázky.
16. Druhá žalobní námitka se týká zahraničního vysílání žalobce, které je financováno prostřednictvím plateb MZV. I tato činnost je dle žalobce ekonomickou činností ve smyslu § 5 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Úplata hrazená žalobci ministerstvem za vysílání do zahraničí splňuje předpoklady vymezené pro úplatu za služby ve smyslu zákona o DPH samotným žalovaným. Existuje zde totiž Smlouva o zajištění a provozování rozhlasového vysílání Českého rozhlasu do zahraničí uzavřená mezi žalobcem a MZV dne 30. 3. 2000. V situaci, kdy zákon nestanoví ani rozsah zahraničního vysílání, ani úplatu za toto vysílání, když tyto skutečnosti stanoví právě Smlouva, nelze tvrdit, že MZV plyne

Shodu s prvopisem potvrzuje

povinnost úhrady úplaty za zahraniční vysílání přímo ze zákona. MZV má k dispozici i nástroje kontroly, když může kontrolovat plnění smluvních povinností ze strany žalobce a jejich řádné plnění může na žalobci vymáhat. Smlouva navíc MZV opravňuje ke vznášení připomínek vůči obsahu zahraničního vysílání žalobce prostřednictvím Konzultační rady pro vysílání do zahraničí. Naplněna je i podmínka existence určité míry prospěchu na straně MZV coby plátce úplaty, když MZV prostřednictvím jím hrazeného zahraničního vysílání plní své úkoly, mezi které patří i prezentace České republiky v zahraničí. V případě úplaty za zahraniční vysílání se nejedná o paušální platbu, neboť její výše je vázána na náklady vynaložené na tuto službu a mění se v návaznosti na její rozsah. Pro posouzení charakteru této platby není dle žalobce ani právně významné, že je hrazena ze státního rozpočtu.

17. Třetí žalobní námitka se týká metody, podle níž žalovaný dodatečně vypočetl daňovou povinnost žalobce. Žalobce namítl protiústavnost stanovení metod a kritérií pro určení daňové povinnosti bez opory v zákoně. Stát může vyžadovat pouze takové chování, jehož pravidla jsou stanovena a vyhlášena zákonem. To znamená, že konkrétní daňovou povinnost žalobce bylo možné určit výlučně na základě metod a kritérií upravených v zákoně. Pokud zákon o DPH v rozhodném období nestanovil konkrétní způsob krácení daně aplikovatelný na daný případ, nebyl žalovaný oprávněn tento způsob dodatečně vymyslet a na jeho základě stanovit daňovou povinnost žalobce.
18. Žalobce namítl nezákonnost a nesprávnost metody aplikované žalovaným pro stanovení nároku na odpočet daně v poměrné výši. Pro případ, že by nárok měl být vůbec krácen, byla by dle žalobce jediným akceptovatelným způsobem krácení metoda, která byla zakotvena do zákona novelou provedenou zákonem č. 170/2017 Sb., kterou za adekvátní považoval zákonodárce. Tento způsob však žalovaný odmítl s tvrzením, že se neztotožňuje s názorem žalobce, že novela vyplňuje právní mezeru v zákoně, a že tato právní úprava byla následně změněna. Své tvrzení žalovaný blíže nezdůvodnil. Dle žalobce je žalovaným vytvořený poměr pro správné stanovení jeho daňové povinnosti nevhodný. Pracuje s irelevantními údaji a dokonce i s rozhlasovými poplatky, ve vztahu k nimž SDEU vyslovil, že je nelze pro účely stanovení nároku žalobce na odpočet daně pro absenci jakékoli souvislosti se zdanitelnými plněními přijímanými či poskytovanými žalobcem využít, když nepředstavují hodnotu jakékoliv činnosti žalobce. Žalobce dále poukázal na to, že výnosy za příslušný kalendářní rok neměl k dispozici v době, kdy byl povinen podat řádné daňové přiznání. Žalobce tento žalobní bod uzavřel s tím, že nestanovil-li zákon o DPH v rozhodném období způsob krácení jeho nároku na odpočet, nelze než žalobci nárok na odpočet přiznat v plné výši, jak tento uplatnil v dodatečných daňových přiznáních. Musí být dána přednost výkladu, jež bude respektovat procesní zásady *in dubio mitius* a *in dubio pro libertate*.
19. Žalobce v podané žalobě uvedl, že napadené rozhodnutí trpí zejména vadou nepřezkoumatelnosti, když se zde žalovaný nevypořádal zejména s námitkami týkajícími se charakteru jeho činnosti. Tím žalovaný zásadním způsobem porušil nejen obecné zásady správního rozhodování, ale i povinnost podle § 116 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, podle kterého v odůvodnění rozhodnutí o odvolání musí být vypořádány všechny důvody, v nichž odvolatel spatřuje nesprávnost nebo nezákonnost napadeného rozhodnutí, zejména stanoví-li správce daně vyšší základ daně, než uváděl daňový subjekt v daňovém přiznání. Žalobce v této souvislosti zároveň odkázal na setrvalou judikaturu Shodu s prvopisem potvrzuje

Ústavního soudu o tom, že je-li k dispozici více výkladů veřejnoprávní normy, je třeba volit ten výklad, který vůbec nebo co nejméně zasahuje do toho kterého základního práva či svobody. Připouští-li tedy zákon dvě možná řešení, pak v oblasti veřejného práva je vždy nutné ctít zásadu *in dubio mitius*. Formulace zákona o DPH nedává v předmětném případě prostor k pochybnostem ohledně jeho aplikace, když neobsahuje ustanovení, které by ukládalo žalobci povinnost zkrátit nárok na odpočet daně, a nestanoví ani způsob, jakým by tak měl činit, proto musí být dána přednost jím prezentovanému výkladu i ve smyslu výše uvedených zásad..

20. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že vycházel z rozhodnutí soudů vydaných v identické věci za zdaňovací období roku 2006. Ze závěrů zde uvedených vyplývá, že žalobce je osobou povinnou k dani a vykonává ekonomickou činnost, za kterou však lze považovat pouze činnost podnikatelskou, nikoliv poskytování služeb v oblasti veřejnoprávního rozhlasového vysílání. Žalovaný odkázal na konkrétní body odůvodnění napadeného rozhodnutí, v nichž se vypořádal s argumentací žalobce ohledně povahy jeho činnosti.
21. Ohledně zahraničního vysílání žalovaný uvedl, že povinnost platit za rozhlasové vysílání vyplývá pro MZV přímo ze zákona o Českém rozhlasu a nikoliv až ze smlouvy. Dotace ze strany MZV nemohou být považovány za úplatu.
22. K nároku na odpočet žalovaný uvedl, že přiznání plného nároku na odpočet daně v dané věci by představovalo narušení základního principu DPH, tedy principu neutrality, potažmo by mohlo představovat eventuální narušení hospodářské soutěže či rovnosti hospodářských subjektů. Z příslušných ustanovení zákona o Českém rozhlasu vyplývá, že žalobce neprovozuje pouze jedinou činnost v podobě veřejné služby v oblasti rozhlasového vysílání, ale provozuje také podnikatelskou činnost, která souvisí s předmětem jeho hlavní činnosti. Z tohoto důvodu nelze přijmout závěr, že žalobce provozuje pouze jedinou a nedělitelnou činnost. S ohledem na princip neutrality daně z přidané hodnoty žalovaný považuje za nezbytné odkázat na článek 173 Směrnice Rady č. 2006/112/ES, o společném systému DPH, kde je zakotvena úprava poměrného odpočtu daně u plnění použitých v rámci plnění osvobozených a neosvobozených od daně. Princip fungování odpočtu daně z přidané hodnoty se pak věnuje rozsudek SDEU zn. C 515/07 *Vereniging Noordelijke Land*, podle něhož nárok na odpočet daně, kterou jsou zatížena přijatá plnění, je možný pouze v rozsahu, ve kterém lze tato přijatá plnění přičíst ekonomickým činnostem na výstupu, které uskuteční osoba povinná k dani. Žalobci tedy mohl vzniknout nárok na odpočet DPH pouze v poměrné výši, a to v rozsahu odpovídajícímu použití přijatých plnění v rámci jeho ekonomické činnosti. Žalobce však neoprávněně nárokoval odpočet daně v plné výši, proto muselo být přistoupeno ke stanovení metody určení správné výše odpočtu. Byly využity údaje obsažené ve Zprávě o hospodaření Českého rozhlasu, jejichž správnost je ověřována. Právní úpravu provedenou zákonem č. 170/2017 Sb. nebylo možno využít, neboť je nutné vycházet z hmotněprávní úpravy účinné v příslušném zdaňovacím období. Navíc žalobcem poukazovaná právní úprava byla změna s účinností od 1. 4. 2019, neboť se stala neslučitelnou s unijní právní úpravou.
23. K námitce nepřezkoumatelnosti napadených rozhodnutí žalovaný odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu s tím, že nelze bez dalšího uzavřít, že by absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí způsobila nezákonnost rozhodnutí či jeho nepřezkoumatelnost. Napadené rozhodnutí splňuje judikaturou požadované náležitosti a není proto nepřezkoumatelné.
Shodu s prvopisem potvrzuje

24. Žalobce v replice k vyjádření žalovaného zopakoval, že jeho činnost je v celém rozsahu činností ekonomickou tedy činností, u níž existuje DPH na výstupu. Opětovně zdůraznil, že vysílání do zahraničí je realizováno na základě smlouvy uzavření s MZV, jedná se o činnost za úplatu, která je poskytována od MZV. Ke způsobu krácení nároku na odpočet žalobce zdůraznil, že navrhl metodu, podle které má být postupováno, tedy právní úpravu stanovenou zákonem č. 170/2017 Sb. Tato metoda měla být aplikována ve smyslu obecně platných zásad *in dubio mitius* a *in dubio pro reo*. Dle žalobce by měl mít nárok na odpočet daně v souvislosti se všemi přijatými zdanitelnými plněními, která použil pro zajištění zahraničního vysílání, stejně jako se všemi přijatými zdanitelnými plněními, která použil pro výrobu a zajištění rozhlasového vysílání, v jehož rámci vysílá obchodní sdělení.
25. Při jednání zástupce žalobce poukázal na to, že napadené rozhodnutí se v potřebném rozsahu nevypořádalo s tím, žalobce má stejné postavení jako ostatní provozovatelé rozhlasového vysílání, kteří mají nárok na plný odpočet. Rozhlasové poplatky představují dotaci ze strany státu za to, že v jeho vysílání je omezen rozsah obchodních sdělení. Nelze vycházet pouze z tvrzení generálního advokáta, které ani nebylo převzato do příslušného rozsudku SDEU. Z judikatury správních soudů pak vyplývá, že příjem dotace nemůže změnit daňový režim daňového subjektu. Ani následná judikatura tuto problematiku nijak neřeší. K použité metodě při stanovení daňové povinnosti pak zástupce žalobce uvedl, že žalobce nepožadoval, aby bylo postupováno podle znění zákona o DPH účinného od 1. 7. 2017 po novelizaci provedené zákonem č. 170/2017 Sb., ale navrhoval pouze to, aby podle stejné metodiky bylo postupováno v předmětném zdaňovacím období, když na toto období zákon žádný jiný způsob výpočtu neobsahoval. Využití této metody navrhoval proto, že ji považoval za vyhovující. Odůvodnění zákazem retroaktivity se míjí s návrhem na použití metody. K dotazu soudu uvedl, že konkrétní výpočet provedený podle této metody v rámci předmětného daňového řízení nepředložil, neboť z jiných daňových řízení měl za to, že to žalovaný odmítne. Z důvodů uvedených v žalobě pak navrhl, aby soud zrušil napadené rozhodnutí, věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení a žalobci přiznal nárok na náhradu nákladů řízení.
26. Zástupce žalovaného s odkazem na odůvodnění napadeného rozhodnutí a na vyjádření k žalobě navrhl zamítnutí žaloby. K otázce zahraničního vysílání uvedl, že v tomto případě napadené rozhodnutí určité závěry k této problematice obsahuje.
27. Městský soud v Praze na základě žaloby v rozsahu žalobních bodů, kterým je vázán (§ 75 odst. 2 s.ř.s.), přezkoumal napadené rozhodnutí včetně řízení, které jeho vydání předcházelo, a dospěl k závěru, že žaloba byla podána částečně důvodně. Při přezkoumání rozhodnutí soud vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s.ř.s.).
28. Při rozhodování soud vycházel z následující právní úpravy v rozhodném znění.
29. Podle čl. 2 bod 1 písm. c) směrnice 2006/112/ES „[p]ředmětem DPH jsou tato plnění: poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.
30. Podle § 2 odst. 1 zákona o DPH „[p]ředmětem daně je a) dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, s místem plnění v tuzemsku, b) poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, s místem plnění v tuzemsku, c) pořízení 1. zboží z jiného členského státu za úplatu s místem plnění v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, nebo právnickou osobou nepovinnou k dani, 2. nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu Shodu s prvopisem potvrzuje

osobou nepovinnou k dani, d) dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku“. Podle druhého odstavce téhož ustanovení „[z]danitelné plnění je plnění, které a) je předmětem daně; a b) není osvobozené od daně“.

31. Podle § 5 odst. 1 zákona o DPH „[o]soba povinná k dani je fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti, pokud tento zákon nestanoví v § 5a jinak. Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti“.
32. Podle § 5 odst. 2 zákona o DPH „ekonomickou činností uvedenou v odstavci 1 se pro účely tohoto zákona rozumí soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů, zejména nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, výchovatelské nebo učitelů, jakož i nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních znalců. Za ekonomickou činnost se také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně. Samostatně uskutečňovanou ekonomickou činností není činnost zaměstnanců nebo jiných osob, kteří mají uzavřenou smlouvu se zaměstnavatelem, na základě níž vznikne mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem pracovněprávní vztah, případně činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti podle zvláštního právního předpisu“.
33. Podle § 72 odst. 1 zákona o DPH „[p]látce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování a) zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, b) plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku, c) plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku, d) plnění uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až j), l) až u) a y) a v § 55 s místem plnění ve třetí zemi, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží, nebo e) plnění uvedených v § 13 odst. 8 písm. a), b), d) a e) a v § 14 odst. 5“.
34. Podle § 72 odst. 5 věta první zákona o DPH „[p]okud plátce přijatá zdanitelná plnění použije jak pro uskutečnění své ekonomické činnosti, tak pro účely s ní nesouvisející, má nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití pro ekonomickou činnost“.
35. Podle § 1 zákona o rozhlasových a televizních poplatcích „[t]ento zákon stanoví předmět poplatků, poplatníka, základ, výši a způsob placení rozhlasových a televizních poplatků a evidenci poplatníků. Rozhlasový poplatek slouží k financování veřejné služby Českého rozhlasu). Televizní poplatek slouží k financování veřejné služby České televize“.
36. Podle § 7 odst. 1 zákona o rozhlasových a televizních poplatcích „[p]oplatník platí rozhlasový nebo televizní poplatek provozovateli vysílání ze zákona buď přímo nebo prostřednictvím pověřené osoby“.
37. Podle § 3 odst. 2 zákona o Českém rozhlasu žalobce „provozuje rozhlasové vysílání do zahraničí na jednom rozhlasovém programu v pásmu krátkých vln prostřednictvím zemských vysílacích rádiových zařízení, popřípadě prostřednictvím jiných technických prostředků. Vysílání do zahraničí musí splňovat podmínky § 2 odst. 2 písm. a) a c) a přispívat k propagaci dobrého jména České republiky“.
38. Podle § 10 odst. 2 zákona o Českém rozhlasu „[n]áklady spojené s vysíláním Českého rozhlasu podle § 3 odst. 2 hradí Česká republika ze státního rozpočtu“.

Shodu s prvopisem potvrzuje

39. Stejná problematika jako ve zdaňovacím období únor 2007 byla správními orgány i soudy řešena i ve vztahu k jiným zdaňovacím obdobím. V řízení, které se týkalo zdaňovacích období březen až prosinec 2006, Nejvyšší správní soud položil SDEU předběžnou otázku, 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 nesouvisející, nemusí nutně vést k týmž výsledkům jako při krácení odpočtu daně na vstupu koeficientem zohledňujícím osvobozená a zdanitelná plnění.
40. 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.“
41. Své rozhodnutí Soudní dvůr odůvodnil tak, 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).
42. 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).

Shodu s prvopisem potvrzuje

43. 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).
44. 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.
45. 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.
46. 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.
47. 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.
48. Dále je třeba uvést, že přístup ke službě veřejnoprávního vysílání Českého rozhlasu je volný a není podmíněn zaplacením rozhlasového poplatku.
49. 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.“
50. Generální advokát Szpunar ve svém stanovisku ze dne 17. 3. 2016, Český rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:181, se nad rámec předběžné otázky vyjádřil i k rozsahu nároku žalobce na odpočet daně. Zaměřil se na otázku, zda může činnost, kterou nelze považovat 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:

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

Shodu s prvopisem potvrzuje

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. Uvedené platí tím spíše v případě osoby povinné k dani, která je provozovatelem veřejnoprávního vysílání, jelikož její činnosti - pokud by byly uskutečňovány za protiplnění, a byly tudíž předmětem daně - by byly od daně osvobozeny podle čl. 13 části A odst. 1 písm. q) šesté směrnice, s výjimkou obchodních činností, o které se však v projednávané věci nejedná, a DPH by u nich nebyla odpočitatelná. Bylo by tedy nelogické přiznat nárok na odpočet v případě činností, které nejsou předmětem daně proto, že nejsou uskutečňovány za protiplnění, a nárok na odpočet nepřiznat u stejných činností, pokud by předmětem daně byly. Určitou vypočítací 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“, převzeme-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.

51. 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 odpočít. 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. 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.
52. Z těchto závěrů pak vycházel Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4Afs 355/2018-55, kterým byla řešena zdaňovací období březen až prosinec 2007. Závěry

Shodu s prvopisem potvrzuje

vyslovené v tomto rozsudku jsou plně aplikovatelné na danou věc, neboť řeší stejnou problematiku na základě stejných námitek. Rovněž odůvodnění přezkoumávaných rozhodnutí jsou obdobná.

53. Pokud se jedná o námitku žalobce proti nesprávnému posouzení provozování veřejného rozhlasového vysílání jako neekonomické činnosti a o jeho názor, že provozuje jediné nedělitelné vysílání a že zajištění vysílání z různých zdrojů z něj nečiní činnosti dvě, k této lze ze shora uvedeného rozsudku odcitovat následující:
54. *Stěžovatel sice setrvale brojí proti kvalitě vypořádání jeho námitek o tom, že vykonává jedinou činnost, která má povahu činnosti ekonomické. Jak již ale výše uvedeno, tento jeho názor vyvrací shora citovaná judikatura (rozsudek Soudního dvora C-11/15 a rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 124/2014-178 – vložena městským soudem). Ani za prostého použití § 5 odst. 2 zákona o DPH nelze tvrzením stěžovatele přisvědčit. Uvedené zákonné ustanovení primárně definuje, co se rozumí ekonomickou činností pro účely vymezení osoby povinné k dani z přidané hodnoty (srov. § 5 odst. 1 téhož zákona a nadpis uvedeného ustanovení). Další význam tohoto termínu z hlediska jeho užití v zákoně o DPH je pak nezbytně třeba vykládat v širších souvislostech jednotlivých ustanovení, v nichž je použit. Současně je třeba doplnit, že namítá-li stěžovatel skutečnost, že žalovaný dospěl k závěru, že stěžovatel není osobou vykonávající ekonomickou činnost, nutno uvedenou námitku považovat za veskrze zavádějící; k takovému obecnému závěru žalovaný v napadených rozhodnutích nedospěl.*
55. *V nynější věci je především třeba vyjít z toho, že spornou otázkou mezi účastníky řízení je nikoliv skutečnost, zda vůbec stěžovatel vykonává ekonomickou činnost definovanou v § 5 odst. 2 zákona o DPH, nýbrž jeho nárok jako osoby povinné k dani z přidané hodnoty (kterou stěžovatel je ve smyslu § 5 odst. 1 zákona o DPH, o čemž není sporu) na případný odpočet této daně. A tato otázka je pro účely nynější věci blíže rozvedena v § 72 zákona o DPH. Přestože i uvedené ustanovení používá zmíněný pojem „ekonomická činnost“, je z něj současně zřejmé, že spojuje nárok na odpočet daně na vstupu s tím, že plnění je použito pro uskutečňování činností vyjmenovaných v § 72 odst. 2 písm. a) až e) zákona o DPH. Tedy právě tyto činnosti považuje zákon o DPH v souvislosti s nárokem na odpočet daně za činnosti ekonomické. Z uvedeného ustanovení naopak nelze dovodit, že nárok na odpočet daně lze přiznat v případech, je-li přijaté plnění použito pro činnosti, jež nejsou předmětem daně, jako je veřejná služba rozhlasového vysílání. Zmíněná ustanovení zákona o DPH je dále třeba vykládat i v souvislosti s úvodními ustanoveními tohoto zákona. Ta (i za využití pojmu ekonomická činnost) vymezují samotný předmět daně z přidané hodnoty v § 2 odst. 1. Nelze totiž nevidět, že nárok na odpočet daně, o němž primárně jde v souzené věci, je spojen výlučně se zdanitelným plněním (viz § 2 odst. 3 zákona o DPH ve spojení s § 72 téhož zákona). Z uvedeného důvodu závěry, které již judikatura vyslovila o tom, že činnost stěžovatele spočívající v poskytování veřejné služby rozhlasového vysílání v rozsahu placeném z rozhlasových poplatků není poskytnutím služby za protiplnění (úplatu) ve smyslu čl. 2 bod 1. písm. c) směrnice 2006/112/ES, jehož transpozice je součástí § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH, současně odpovídají i na stěžovatelovu námitku o výkonu jediné nedělitelné ekonomické činnosti, a to tak, že ji z hlediska nároku na odpočet daně z přidané hodnoty podle § 72 zákona o DPH takto posuzovat nelze.*
56. *Nejvyšší správní soud tedy pro přehlednost znovu opakuje, že pro účely nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, o němž jde v tomto řízení, je nezbytným předpokladem k tomu, aby bylo Shodu s prvopisem potvrzuje*

vůbec možno uvažovat o odpočtu daně z přidané hodnoty za podmínek vyplývajících ze zákona o DPH, skutečnost, že se jedná o plnění (zde veřejnou službu rozhlasového vysílání), jež je předmětem uvedené daně (§ 2 odst. 1 zákona o DPH) a není od této daně osvobozeno, tedy plnění zdanitelné. Stěžovatelem setrvale předestíraná polemika o tom, že vykonává jedinou ekonomickou činnost, je právě uvedeným, ale i závěry výše zmíněné judikatury (včetně té odkazované stěžovatelem – viz rozsudek *Securenta*) vyvrácena, aniž je nezbytné se blíže samostatně věnovat prostému rozboru definice ekonomické činnosti obsažené v § 5 odst. 2 zákona o DPH. Toto vymezení samotné totiž odpověď na stěžejní spornou otázku, zda a v jakém rozsahu stěžovateli náleží nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, bez dalšího nedává.

57. Nejvyšší správní soud tak již pouze pro úplnost dodává, že o tom, že stěžovatel kromě veřejné služby v oblasti rozhlasového vysílání, jež v rozsahu hrazeném z rozhlasových poplatků není plněním podléhajícím režimu zákona o DPH, vykonává i činnosti další, s tímto veřejnoprávním vysíláním související, jež uvedenému zákonu podřadit lze, není sporu. Ze shodného náhledu (byť vyjádřeného toliko implicitně) ostatně vyšel Nejvyšší správní soud i v další věci vedené mezi týmiž účastníky, týkající se jiných zdaňovacích období (rozsudek ze dne 26. 11. 2021, č. j. 4 AfS 130/2021 - 59). S ohledem na skutečnost, že Nejvyšší správní soud již zaujal stanovisko k otázce poměrného snížení nároku na odpočet daně z přidané hodnoty ve smyslu § 72 odst. 5 zákona o DPH ve skutkově shodných případech, jako je ten nyní, implicitně již odpověděl i na stěžovatelovu námitku o tom, zda jím uskutečňované rozhlasové vysílání a také další činnosti s ním související (§ 11 odst. 1 zákona o Českém rozhlasu) lze považovat za jedinou nedělitelnou ekonomickou činnost, s níž je spojen nárok na odpočet daně z přidané hodnoty v celém a nikoliv sníženém rozsahu.
58. Ostatně jinak se k této otázce vyjádřil i generální advokát Spzunar v opakovaně zmíněné věci C-11/15, který také porovnal veřejnoprávní rozhlasové vysílání stěžovatele s provozovateli komerčních rozhlasových stanic (a takovým srovnáním argumentuje i stěžovatel v nyníjší věci). Z jeho závěrů nejen, že vyšel žalovaný v napadených rozhodnutích, ale přiklonil se k nim i Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 5 AfS 124/2014 - 178 (viz 5. odstavec na straně 11 uvedeného rozsudku). Ani čtvrtý senát Nejvyššího správního soudu nemá důvod se v posuzovaném případě odklonit od těchto závěrů, jež byly opakovaně prezentovány v řízeních, v nichž byl stěžovatel účastníkem. Pro stručnost lze nyní odkázat na odstavce 53. a 62. stanoviska jmenovaného generálního advokáta ve věci C-11/15, které je oběma účastníkům řízení známo a také je citováno v odst. 56. napadeného rozsudku, a lze na ně tudíž pro přehlednost odkázat. Tyto závěry, jež vyvracejí stěžovatelovu námitku o jediné nedělitelné ekonomické činnosti spočívající v rozhlasovém vysílání, nepovažuje Nejvyšší správní soud za potřebné opětovně citovat a v nyníjší věci se s nimi plně ztotožňuje.
59. Městský soud v Praze má za to, že při hodnocení názoru žalobce, že vykonává jednu nedělitelnou ekonomickou činnost lze plně odkázat na shora uvedené závěry Nejvyššího správního soudu, které lze plně vztáhnout i na námitky uplatněné žalobcem v této věci.
60. Pokud se žalobce dovolával toho, že ostatní provozovatelé rozhlasového vysílání mají nárok na odpočet v plném rozsahu, zde má soud za to, že je třeba z hlediska stanovení daně z přidané hodnoty rozlišovat postavení žalobce a ostatních provozovatelů rozhlasového vysílání. Žalobce byl zřízen zákonem č. 484/1991 Sb. za účelem poskytování veřejné služby v oblasti rozhlasového vysílání. Je to právě onen zvláštní charakter této části jeho Shodu s prvopisem potvrzuje

činnosti, který jej odlišuje od ostatních provozovatelů, jejichž vysílání není veřejnou službou. Proto činnost spočívající v poskytování veřejné služby rozhlasového vysílání v rozsahu hrazeném z rozhlasových poplatků není poskytnutím služby za úplatu. Rozhlasové poplatky nepředstavují úplatu ze předmětnou veřejnou službu, byť slouží k jejímu financování, neboť jejich výše se neodvíjí od rozsahu poplatníky využívané veřejné služby, ale povinnost platit rozhlasový poplatek je odvozena od existence rozhlasového přijímače.

61. Poukaz žalobce na Klasifikaci ekonomických činností není na místě, neboť význam pojmu ekonomická činnost pro statistické účely a pro účely stanovení daně nelze směřovat.
62. S ohledem na shora uvedené skutečnosti neshledal soud námitku nesprávného posouzení povahy činnosti spočívající v provozování rozhlasového vysílání jako důvodnou.
63. Pokud se jedná o námitky proti použité metodě při stanovení nároku na odpočet DPH, kdy žalobce zdůrazňoval absenci zákonné úpravy a nevhodnost zvolené metody, i tyto otázky byly řešeny ve zmiňovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu, č. j. 4 Afs 355/2018-55. Nejvyšší správní soud uvedl následující:
64. *Judikatura Soudního dvora (viz rozsudek Soudního dvora C-11/15, ale i rozsudek Securenta), jakož i výše zmíněná judikatura Nejvyššího správního soudu již záporně odpověděla na otázku, zda v případě, jaký nastal i u stěžovatele, lze přiznat plný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (i to stěžovatel přesto setrvale rozporuje). Z téže judikatury však již také v obecnosti vyplývá, jakým způsobem má být odpočet daně z přidané hodnoty snížen. Je především věcí členských států Evropské unie, aby způsob tohoto výpočtu stanovily ve vnitrostátní právní úpravě. Není-li však takový mechanismus upraven (to je ostatně i případ nynější, v němž v rozhodné době zákon o dani z přidané hodnoty neobsahoval konkrétní metodu snížení odpočtu v případě, je-li přijaté plnění na vstupu použito jak pro ekonomické, tak i jiné činnosti), je primárně na daňovém subjektu, zde tedy stěžovateli, aby tuto metodu stanovil a poměrně odpočet daně z přidané hodnoty snížil, přičemž jeho výpočet může být daňovými orgány korigován (viz opakovaně citovaný rozsudek č. j. 5 Afs 124/2014 - 178 na straně 12 v šestém odstavci).*
65. *Shodné závěry vyslovil Soudní dvůr i v rozsudku, na nějž stěžovatel také odkazoval, ze dne 8. května 2019 ve věci C-566/17, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach. V něm potvrdil, že „[č]lánek 168 písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní praxi, která spočívá v tom, že osobě povinné k dani povoluje plný odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) zatěžující na vstupu porážení zboží a služeb touto osobou za účelem provádění ekonomické činnosti podléhající DPH i neekonomické činnosti, která nespadá do působnosti DPH, když v platné daňové právní úpravě neexistují zvláštní pravidla upravující kritéria a metody pro rozdělení, které by umožnily osobě povinné k dani určit podíl DPH zaplacené na vstupu, jež je třeba považovat za DPH související s její ekonomickou činností a za DPH související s její neekonomickou činností.“ Tyto závěry jsou plně použitelné i nyní.*
66. *Za pozornost s ohledem na stěžovatelovy námitky ve vztahu ke způsobu snížení nároku na odpočet daně z přidané hodnoty pak stojí zejména závěry vyslovené v odst. 42. posledně citovaného rozsudku, v němž Soudní dvůr dovodil, že „při absenci zvláštních pravidel výslovně Shodu s prvopisem potvrzuje*

stanovených v použitelné daňové úpravě, která by se týkala kritérií a metod rozdělení DPH zaplacené na vstupu mezi ekonomické a neekonomické činnostmi, může osoba povinná k dani obdržet od příslušných vnitrostátních daňových orgánů individuální daňové rozhodnutí, v němž se analyzuje její specifická situace a sdělí se jí, jak správně postupovat podle zákona. Kromě toho podle informací, které má Soudní dvůr k dispozici, si může osoba povinná k dani zvolit vhodnou metodu pro účely provedení takového rozdělení. Za těchto podmínek, a zejména s ohledem na článek 86 zákona o DPH, se zdá, že taková absence pravidel nebrání osobě povinné k dani, aby určila vyšší odpočitatelné DPH.“

67. *Shodným způsobem, jež naznačil Soudní dvůr v posledně citovaném rozsudku týkajícím se polské právní úpravy daně z přidané hodnoty, postupoval i žalovaný. Ten v rámci seznámení stěžovatele se svým právním názorem na uplatněný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty umožnil v odvolacích řízeních stěžovateli stanovit metodu pro poměrné snížení uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty ve smyslu § 72 odst. 5 zákona o DPH a uvést k tomu potřebné skutečnosti a předložit relevantní podklady (viz seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolací řízení ze dne 3. 3. 2017, č. j. 10503/17/5300-22444-711887). Stěžovatel této možnosti nevyužil, žádnou vlastní metodu výpočtu poměrného snížení odpočtu daně nenabídl (vycházeje ze setrvalého tvrzení o jediné nedělitelné ekonomické činnosti a o úplném nároku na odpočet daně) a žalovanému ani nepředložil podklady, na jejichž základě by žalovaný mohl odpočet daně poměrně snížit. S ohledem na skutečnost, že již bylo postaveno na jisto, že nárok na plný odpočet daně z přidané hodnoty stěžovateli nevznikl a náleží mu toliko v poměrné výši, žalovaný přistoupil k použití vlastní metody, tzv. výnosové, založené na skutečnostech a údajích, vyplývajících ze zprávy o hospodaření. To ostatně ve zmíněném seznámení ze dne 3. 3. 2017 stěžovateli také avizoval. Použití této metody za možné Nejvyšší správní soud potvrdil ve skutkové i právně obdobné věci týchž účastníků řízení ve výše zmíněném rozsudku č. j. 4 Afs 130/2021 - 59 (srov. zejm. odstavce [49] až [57]). S tam uvedenými závěry se shoduje kasační soud i v nynější věci a s ohledem na skutečnost, že oba účastníci řízení jsou s těmito závěry seznámeni, neshledává potřebu je nyní v podrobnostech opakovat. Stěžovatelovu polemiku o vhodnosti žalovaným zvolené výnosové metody tak Nejvyšší správní soud považuje vzhledem k uvedeným judikатурním závěrům, na nichž setrvává i v tomto případě, za bezpředmětnou.*
68. *Zbývá dodat, že neopodstatněná je v této souvislosti stížnostní argumentace, podle níž stěžovatel v rozhodné době neměl údaje obsažené ve zprávě o hospodaření k dispozici, tudíž je nemohl použít pro účely poměrného snížení odpočtu daně z přidané hodnoty. Tomuto tvrzení lze sice v obecnosti přisvědčit, stěžovateli však byla poskytnuta možnost, aby metodu poměrného snížení nároku na odpočet daně z přidané hodnoty stanovil sám, a určil tak i jinou než následně žalovaným užitou metodu a využil k tomu údaje, jež měl sám k dispozici a jež považoval za vhodnější. Pokud takto nepostupoval, nelze nyní žalovanému vytýkat, že využil relevantní údaje ze zprávy o hospodaření, jelikož důvody svého postupu i metodu poměrného snížení odpočtu již v seznámení ze dne 3. 3. 2017 a následně i v napadených rozhodnutích vysvětlil. Přitom v době, kdy o tomto nároku stěžovatele rozhodoval, již relevantní údaje ze zprávy o hospodaření měl k dispozici. Byl to tedy stěžovatel, který v důsledku své jisté pasivity nevyužil možnosti (při absenci zákonné úpravy) předestřít žalovanému návrh vyhovující metody*

Shodu s prvopisem potvrzuje

poměrného snížení nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, jenž mohl být následně žalovaným buď akceptován, nebo upraven.

69. *Stěžovatelova výtka o tom, že se žalovaný v napadených rozhodnutích nikterak nevyjádřil k jeho návrhu, aby pro účely poměrného snížení odpočtu daně z přidané hodnoty byla použita metoda, již zákonodárce vtělil s účinností od 1. 7. 2017 do novely zákona o DPH provedené zákonem č. 170/2017 Sb., je taktéž neopodstatněná. Žalovaný v napadených rozhodnutích k návrhu stěžovatele o použití metody vyplývající z novely č. 170/2017 Sb. vyslovil, že ji není možno využít proto, že se jedná v době jeho rozhodování o neúčinnou právní úpravu (viz odst. [63] napadených rozhodnutí). Uvedené odůvodnění považuje Nejvyšší správní soud za dostačující. Je tomu tak proto, že využití tzv. výnosové metody pro účely poměrného snížení nároku na odpočet daně z přidané hodnoty žalovaný v napadených rozhodnutích podrobně vložil a tyto jeho úvahy jsou srozumitelné a logické a při absenci zákonné úpravy obsahující konkrétní metodu poměrného snížení odpočtu i věcně správné za situace, kdy stěžovatel jinou alternativu nenabídl, ač mohl.*
70. I v tomto bodě považuje městský soud za možné odkázat na shora odcitovanou část odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu, se kterou se ztotožňuje. Jak bylo shora uvedeno, skutečnost, že zákon přímo neobsahoval právní úpravu výpočtu poměrné výše odpočtu odpovídající rozsahu použití pro ekonomickou činnost, neznamená protiústavnost a nezákonnost postupu žalovaného v této věci. Žalobce měl v rámci odvolacího řízení poté, kdy původní rozhodnutí o odvolání bylo zrušeno, možnost, aby žalovanému předložil vlastní výpočet, případně předložil podklady s označením konkrétní metody postupu při výpočtu. Této možnosti nevyužil, když setrval na svém stanovisku, že vykonává jednu nedělitelnou činnost, ze které mu plyne nárok na odpočet v plné výši. Pokud při jednání zástupce žalobce uvedl, že žalobce se nedožadoval, aby žalovaný postupoval podle zákona o DPH ve znění novelizovaném zákonem č. 170/2017 Sb., ale aby při absenci právní úpravy využil zde následně stanovenou metodu, k tomu je třeba uvést, že k takovému postupu žalobce nepředložil žalovanému potřebné podklady a že mu ostatně nic nebránilo v tom podle této metody výpočet provést a předložit jej žalovanému. Pokud tak neučinil a žalovaný použil dostupné podklady, jejichž správnost byla ověřena, nemůže se dovolávat nezákonnosti použité metody a stanovené poměrné výše nároku na odpočet. Opomenout nelze ani vysvětlení žalovaného, že metoda vyplývající ze zákona č. 170/2017 Sb. nebyla v souladu s unijní právní úpravou. Vzhledem k tomu, že věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení, bude mít žalobce opět možnost předložit vlastní řešení této otázky.
71. Na rozdíl od shora uvedených dvou okruhů námitek shledal soud jako důvodný žalobní bod, ve kterém žalobce namítl nesprávné posouzení povahy úplaty za zahraniční vysílání. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí k této otázce uvedl, že platby za zahraniční vysílání od MZV představují dotace, které však nelze považovat za protiplnění za veřejnou službu rozhlasového vysílání dle § 2 odst. 1 zákona o Českém rozhlasu. Poskytování služby rozhlasového vysílání do zahraničí v rozsahu financovaném dotacemi ministerstva tak nelze považovat za ekonomickou činnost dle § 5 odst. 2 zákona o DPH a z přijatých plnění souvisejících s touto činností nevzniká nárok na odpočet.

Shodu s prvopisem potvrzuje

72. Při posouzení povahy úplaty za vysílání do zahraničí se žalovaný nijak nezbyval obsahem Smlouvy o vysílání do zahraničí, což bylo nezbytné pro vypořádání tvrzení žalobce, že činnost spočívající ve vysílání do zahraničí naplňuje požadavek úplatnosti, a proto ji lze označit za ekonomickou činnost ve smyslu § 5 odst. 2 zákona o DPH. Smlouva přinejmenším obsahuje ujednání o ceně, což úplatu za zahraniční vysílání odlišuje od platby rozhlasových poplatků, jejichž výše je stanovena zákonem. Pro závěr učiněný žalovaným není dostatečným argumentem to, že se jedná o platbu ze státního rozpočtu. V této části nezbyvá než napadené rozhodnutí označit za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. I v této oblasti lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu, č. j. 4 Afs 355/2018-55, ve kterém Nejvyšší správní soud konstatoval, že skutečnost, že stěžovatelem provozované vysílání do zahraničí ve smyslu § 3 odst. 2 zákona o Českém rozhlasu je hrazeno ze státního rozpočtu, sama o sobě nevyvrací argumentaci stěžovatele uplatněnou v daňovém řízení, podle níž zahraniční vysílání jím provozované je nutno považovat za ekonomickou činnost zejména s ohledem na obsah smlouvy o vysílání do zahraničí. Žalovaný se však touto smlouvou nezabýval, a její obsah nepodrobil žádnému posouzení. Nejvyšší správní soud uvedl, že žalovaný nezohlednil tudíž stěžovatelovy argumenty týkající se obsahu uvedené smlouvy, které v daňovém řízení uplatňoval. Svě závěry žalovaný založil výlučně na výkladu zákona o Českém rozhlasu vycházející ze závěru, že povinnost platit poplatky za rozhlasové vysílání do zahraničí vyplývá ministerstvu přímo ze zákona, nikoliv ze smlouvy, a platba za zahraniční vysílání tak není placena v rámci právního vztahu zahrnujícího vzájemné poskytování plnění, ale v rámci plnění povinnosti stanovené zákonem.
73. Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že žalovaný v otázce povahy zahraničního vysílání zatížil napadená rozhodnutí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů. Dostatečně se nezabýval tvrzeními stěžovatele stran povahy platby poskytované ze strany ministerstva za zahraniční vysílání s ohledem na obsah smlouvy o vysílání do zahraničí uzavřené mezi ministerstvem a stěžovatelem. Tato část napadených rozhodnutí založená výlučně na aplikaci zákona o Českém rozhlasu bez ohledu na obsah smlouvy nemůže z hlediska požadavků na přezkoumatelnost správních rozhodnutí obstát. Relevantní ustanovení zákona o Českém rozhlasu (zejm. § 3 odst. 2 a § 10 odst. 2) nemohou postačovat pro řádné zdůvodnění povahy poskytované platby za zahraniční vysílání Českého rozhlasu, aniž by se současně stěžovatel řádně vypořádal s námitkami stěžovatele vztahujícími se k obsahu smlouvy, z níž tento usuzoval na povahu platby za zahraniční vysílání jako platby za poskytnutí služby ve smyslu § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH.
74. Pokud žalobce v závěru žaloby namítal nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, tuto námitku shledal soud důvodnou ve vztahu k posouzení vysílání do zahraničí. Námitky související s provozováním veřejné služby rozhlasového vysílání uplatněné žalobcem v rámci daňového řízení byly dle názoru soudu žalovaným v napadeném rozhodnutí vypořádány v dostatečném rozsahu, takže správnost právního posouzení mohla být soudem přezkoumána. Napadené rozhodnutí má oporu v obsahu správního spisu a soud neshledal, že by byl nedostatečně zjištěn skutkový stav věci. K poukazu žalobce na porušení zásad *in dubio mitius* a *in dubio pro libertate* je třeba uvést, že k jejich aplikaci se přistupuje při existenci více možných výkladů. Taková okolnost však v dané věci nenastala,

Shodu s prvopisem potvrzuje

když konkrétní způsob výpočtu poměrné části odpočtu zákon o DPH v rozhodné době neobsahoval.

75. Na základě shora uvedených skutečností soud napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s.ř.s. pro vady řízení zrušil a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení. Žalovaný přezkoumatelným způsobem vypořádá námitky žalobce týkající se posouzení povahy činnosti spočívající ve vysílání do zahraničí, zejména v souvislosti s obsahem Smlouvy uzavřené mezi žalobcem a MZV.
76. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s.ř.s., když žalobce měl ve věci úspěch. Náklady řízení představuje zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč, odměna advokátovi za 3 úkony právní služby (příprava a převzetí zastoupení, sepsání žaloby, účast při jednání) po 3 100 Kč a 3x režijní paušál po 300 Kč (§ 7, § 9 odst. 3 písm. f/, § 11 odst. 1 a § 13 odst. 3 vyhl.č.177/1996 Sb.). Protože zástupcem žalobce je advokát, který je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se odměna o částku odpovídající dani, kterou je tento povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s.ř.s.). Částka daně činí 2 142 Kč. Náklady řízení tedy celkem činí 15 342 Kč. Replika podaná žalobcem po vyjádření žalovaného nebyla soudem vyžádána a neobsahuje žádné nové skutečnosti, proto k tomuto úkonu soud nepřihlédl při rozhodování o výši náhrady nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Shodu s prvopisem potvrzuje

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha dne 6. dubna 2022

JUDr. Karla Cháberová v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje