

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci **žalobce: Český rozhlas**, se sídlem Vinohradská 12, Praha 2 - Vinohrady, zast. JUDr. Petrem Orctem, advokátem se sídlem Jungmannova 24, Praha 1, pracoviště Na Vyhlídce 53, Karlovy Vary, proti **žalovanému: Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu,** se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 9. 3. 2007, č. j. 4118/07-1300-101206, č. j. 4119/07-1300-101206, č. j. 4120/07-1300-101206, č. j. 4121/07-1300-101206, č. j. 4122/07-1300-101206, č. j. 4124/07-1300-101206, č. j. 4125/07-1300-101206, č. j. 4126/07-1300-101206, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 16. 12. 2010, č. j. 8 Af 41/2010 - 242,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 16. 12. 2010, č. j. 8 Af 41/2010 - 242, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností žalobce (dále jen „stěžovatel“) brojí proti shora označenému rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutím žalovaného ze dne 9. 3. 2007, č. j. 4118/07-1300-101206, č. j. 4119/07-1300-101206, č. j. 4120/07-1300-101206,

č. j. 4121/07-1300-101206, č. j. 4122/07-1300-101206, č. j. 4124/07-1300-101206, č. j. 4125/07-1300-101206, č. j. 4126/07-1300-101206.

Městský soud ve věci rozhodoval znovu poté, co jeho původní rozsudek ze dne 11. 6. 2009, č. j. 8 Ca 152/2007 - 133, týkající se uvedených rozhodnutí žalovaného, byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2010, č. j. 9 Afs 112/2009 - 185.

V rozsudku, který je napaden nynější kasační stížností, městský soud uvedl, že podstatou sporu je, zda stěžovatelem poskytovaná veřejná služba v oblasti rozhlasového vysílání ve smyslu § 2 odst. 1 zákona č. 484/1991 Sb., o Českém rozhlasu, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o Českém rozhlasu“), podle něhož stěžovatel poskytuje službu veřejnosti tvorbou a šířením rozhlasových programů na celém území České republiky a do zahraničí, je předmětem daně z přidané hodnoty a plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet daně. Městský soud provedl citaci § 10 odst. 1 shora uvedeného zákona a konstatoval, že je nesporné, že stěžovatel tvorbou a šířením rozhlasových programů na celém území České republiky a do zahraničí poskytuje veřejnou službu v oblasti rozhlasového vysílání, která je financována zejména z rozhlasových poplatků vybíraných podle zvláštního právního předpisu a z příjmů z vlastní podnikatelské činnosti. Stěžovatel je tak nesporně subjektem, který poskytuje veřejnou službu v oblasti rozhlasového vysílání, přičemž podle zákona může vykonávat i činnosti jiné, čímž zlepšuje svoji hospodářskou situaci. Městský soud dále odcitoval ustanovení § 2 odst. 1 písm. b) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), a uvedl, že podle § 1 odst. 1 zákona č. 252/1994 Sb., o rozhlasových a televizních poplatcích, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o rozhlasových a televizních poplatcích“), se rozhlasový poplatek platí ze zařízení technicky způsobilého k individuální volitelné reprodukci rozhlasového vysílání bez ohledu na způsob příjmu. Pokud tedy stěžovatel tvrdil, že rozhlasový poplatek je vybírán za držení rozhlasového přijímače, a že tedy není úplatou za uskutečňování ekonomické činnosti, tj. poskytování veřejné služby v oblasti rozhlasového vysílání, musel soud jeho námitku s odkazem na citované ustanovení zákona o rozhlasových a televizních poplatcích odmítnout, neboť rozhlasový poplatek je vybírán ze zařízení technicky způsobilého k individuální volitelné reprodukci rozhlasového vysílání, de facto tedy za reprodukci rozhlasových programů, bez ohledu na způsob příjmu. Rozhlasové poplatky jsou úplatou za veřejnou službu v oblasti rozhlasového vysílání. Rozhlasové vysílání není poskytováno bezúplatně. Pokud jde o otázku, zda výnos poplatků má mít relevanci k daňovému postavení stěžovatele, musel soud konstatovat, že rozhlasové poplatky jsou veřejnou dávkou, jejíž vykázání v daňovém přiznání je správné.

Městský soud uvedl, že stěžovatel svoji argumentaci opíral o podobnost právě posuzované věci s případem souzeným Evropským soudním dvorem ve věci C-102/86 Apple and Pear Development Council, který spolu s věcí C-154/80 Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats patří mezi zásadní rozhodnutí Evropského soudního dvora zabývající se otázkou přímé vazby mezi poskytnutým plněním a úplatou ve smyslu čl. 2 odst. 1 Šesté směrnice Rady ze dne 17. května 1977, č. 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“). Spornou byla dle

městského soudu otázka výkladu ust. § 2 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty, resp. čl. 2 odst. 1 Šesté směrnice, nikoli otázka osvobození od daně z přidané hodnoty dle § 51 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty.

Městský soud dále konstatoval obsah rozsudku Evropského soudního dvora ve věci C-154/80 Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats a uvedl, že jej na daný případ nelze použít, neboť interpretuje druhou směrnici Rady ze dne 11. 4. 1967 č. 67/228/EHS.

Poté městský soud konstatoval obsah rozsudku Evropského soudního dvora ve věci C-102/86 Apple and Pear Development Council a dodal, že z tohoto rozsudku nelze dospět k závěru, že by poplatky automaticky spadaly mimo předmět daně, jak se mylně domnívá stěžovatel. Rozhodným znakem pro posouzení, zda se jedná o zdanitelné plnění či nikoliv, je možnost identifikace plnění, které je oproti platbě poskytováno.

Ve vztahu k dalším rozhodnutím Evropského soudního dvora k interpretaci Šesté směrnice, kterých se stěžovatel v žalobě dovolával, městský soud konstatoval, že takové jeho námitky jsou nepatřičné, neboť Nejvyšší správní soud jednoznačně prohlásil za ony stěžejní rozsudky ty, k nimž se městský soud vyjádřil.

Rozsudek Evropského soudního dvora ve věci C-107/84 Komise Evropských společenství vs. Spolková republika Německo lze dle městského soudu v dané věci považovat za relevantní, byť se jedná o rozsudek, který interpretuje čl. 13 díl A. odst. 1 písm. a) Šesté směrnice, tj. osvobození od daně při poskytování služeb. Osvobození v čl. 13 díl A. odst. 1 Šesté směrnice je vymezeno dosti rozličnými způsoby, tato osvobození jsou udělena ve prospěch činností, které sledují specifické cíle, většina ustanovení také definuje subjekty, které jsou oprávněny poskytovat osvobozené služby. Není proto správné konstatovat, že služby jsou definovány s odkazem na čistě materiální či provozní kritéria. Stěžovatel je subjektem definovaným v čl. 13 díl A. odst. 1 písm. q) Šesté směrnice, neboť poskytuje veřejnou službu v oblasti rozhlasového vysílání, jde tedy o činnosti veřejnoprávního rozhlasu s výjimkou činností obchodní povahy.

Městský soud nepřisvědčil námitkám stěžovatele a ztotožnil se závěry žalovaného. V rozhodnutí potom uvedl, k jakým závěrům žalovaný ve svých rozhodnutích dospěl.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítl, že městský soud ve svém rozhodnutí uvedl, že rozhlasové poplatky jsou úplatou za veřejnou službu v oblasti rozhlasového vysílání. Tento závěr považuje za nesprávný a dále za zcela neodůvodněný. Z § 1 odst. 1 zákona o rozhlasových a televizních poplatcích, o který se městský soud opíral, takový závěr nevyplývá. Zatímco stěžovatel předložil obsáhlou právní argumentaci k doložení svých tvrzení, městský soud rovnou uvedl svůj závěr, aniž by jej opřel o jakýkoli právní základ a zpřístupnil, proč k němu došel. Stěžovatel v kasační stížnosti dále rozvedl svou argumentaci, proč s uvedeným závěrem městského soudu po obsahové stránce nesouhlasí.

Dále stěžovatel poukázal na předchozí zrušující rozsudek zdejšího soudu v této věci ze dne 24. 6. 2010, č. j. 9 Afs 112/2009 - 185, kde je uvedeno, že spornou byla otázka výkladu ust. § 2 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty, resp. čl. 2 odst. 1 Šesté směrnice, nikoli otázka osvobození od daně z přidané hodnoty. Rozhodnutí Evropského

soudního dvora ve věci C-107/84 Komise Evropských společenství vs. Spolková republika Německo se týká výkladu čl. 13 dílu A. Šesté směrnice pojednávajícího o osvobození od daně, toto rozhodnutí proto nemá žádnou vypovídací hodnotu ve vztahu k právě řešené sporné otázce. Stěžovatel uvedl, že městský soud opětovně vyšel z tohoto rozsudku jako relevantního, opomněl přitom, že je nejprve třeba zodpovědět otázku, zda je rozhlasové vysílání předmětem daně z přidané hodnoty. Otázku osvobození je možné zkoumat tehdy, až je učiněn závěr o tom, že skutečně předmětem daně je. Městský soud ovšem postupoval obráceně.

Namítáno je též to, že městský soud opětovně pominul zcela jasně formulované žalobní body, přičemž nepřezkoumal zákonnost závěrů žalovaného, proti nimž námitky směřovaly. Stěžovatel má za to, že pouhé shrnutí obsahu stěžovatelem napadených rozhodnutí žalovaného není přezkumem zákonnosti závěrů rozhodnutí, a to tím spíše, když není ani patrné, zda se městský soud s těmito závěry ztotožnil, nebo ne. Stěžovatel vyjádřil nesouhlas s tím, že by z jeho námitek v žalobě vyplývalo, že žádný poplatek nemůže být předmětem daně, to nikdy netvrdil. Celou svou argumentaci směřoval k prokázání skutečnosti, že jím vybíraný poplatek nesplňuje kritéria požadovaná Evropským soudním dvorem pro úplatu za zdanitelné plnění, a tudíž není úplatou za poskytovanou službu rozhlasového vysílání a není zdanitelným plněním. Stěžovatel také nesouhlasí s tím, že by z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2010, č. j. 9 Afs 112/2009 - 185, vyplývalo, že se městský soud kromě rozsudků ve věcech C-102/86 Apple and Pear Development Council, a C-154/80 Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats nemusí zabývat jinými rozsudky Evropského soudního dvora, na které stěžovatel odkázal.

Stěžovatel nepovažuje napadené rozhodnutí za přesvědčivé svým precizním odůvodněním, které by bylo možné označit za rozhodnutí obsahující nosné důvody pro budoucí aplikační praxi, jak tento požadavek vůči městskému soudu formuloval Nejvyšší správní soud, proto navrhl jeho zrušení a vrácení věci městskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že v dané věci panuje neshoda pouze v tom, zda je veřejná služba rozhlasového vysílání službou úplatnou. Dle žalovaného je příjem z rozhlasových poplatků úplatou za veřejnou službu vysílání, to předpokládá i koncepce zákona o dani z přidané hodnoty, který je v souladu s Šestou směrnicí. Pokud by šlo o bezúplatné plnění, byla by úprava osvobození v § 53 zákona o dani z přidané hodnoty nadbytečná, protože jiný provozovatel rozhlasového vysílání ze zákona není. Žalovaný zastává názor, že za rozhlasový poplatek získává držitel rozhlasového přijímače právo přijímat rozhlasové vysílání stěžovatele.

Žalovaný dále vyjádřil své přesvědčení, že městský soud se řídil právním názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v předchozím zrušujícím rozsudku, přičemž dospěl k závěru, že rozhlasové poplatky jsou úplatou za veřejnou službu v oblasti rozhlasového vysílání. Městský soud se rovněž vyjádřil ke znakům charakterizujícím plnění jako předmět daně z přidané hodnoty. Samotná skutečnost, že městský soud zaujal jiný právní názor, než který zastává stěžovatel, neznamená, že by městský soud nerespektoval závazný právní názor Nejvyššího správního soudu, kterým byl zavázán nejprve posoudit, zda je rozhlasové vysílání předmětem daně. To městský soud učinil, stejně tak se městský soud vyjádřil k rozsudkům ve věcech C-102/86 Apple and Pear

Development Council a C-154/80 Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, rozebral je a dospěl k závěru, že pro věc stěžovatele nejsou případné. V obou věcech šlo o případy poskytování služeb mezi osobami, které nebyly zcela nezávislými (šlo o služby poskytované členům družstva tímto družstvem, příp. o služby poskytované ze strany Apple and Pear Development Council, které vzniklo na žádost pěstitelů). Nad rámec toho, co uvedl městský soud, žalovaný poznamenává, že stěžovatel poskytuje službu rozhlasového vysílání jejím příjemcům na nezávislé bázi ve smyslu, že ji neposkytuje jen určité skupině osob, ale poskytuje ji v podstatě každému, tj. i tomu, kdo poplatek neplatí, přestože by měl.

Ke stěžovatelovým výtkám k chybějícím nosným důvodům pro budoucí aplikační praxi žalovaný uvádí, že aplikační praxe je omezena jen na stěžovatele, jiný subjekt rozhlasové poplatky v České republice nevybírá. Na základě všech těchto důvodů považuje žalovaný kasační stížnost za nedůvodnou.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána osobou k tomu oprávněnou, je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, stěžovatel je v řízení o kasační stížnosti zastoupen advokátem. Důvod kasační stížnosti odpovídá důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s."). Zdejší soud přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, zkoumal při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a odst. 4 s. ř. s.), a poté dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Stěžovatel v kasační stížnosti městskému soudu vytýká, že jeho rozhodnutí je nepřezkoumatelné a že se náležitě nevypořádal s jeho žalobními námitkami. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá, srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb.NSS, dostupný z www.nssoud.cz.

Nejvyšší správní soud z důvodů uvedených níže námitkám o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí městského soudu přisvědčil. Situace je o to závažnější, že i předchozí rozhodnutí městského soudu v dané věci (tj. rozsudek ze dne 11. 6. 2009, č. j. 8 Ca 152/2007 - 133) bylo zrušeno z důvodu nepřezkomatelnosti rozsudkem zdejšího soudu ze dne 24. 6. 2010, č. j. 9 Afs 112/2009 - 185, rozsudek je dostupný též z www.nssoud.cz.

Ve svém předchozím zrušujícím rozhodnutí ve věci zdejší soud uvedl, že mezi účastníky řízení bylo sporné, zda veřejná služba v oblasti rozhlasového vysílání definovaná v § 2 zákona o Českém rozhlasu je či není předmětem daně z přidané hodnoty, resp. zda

měl či neměl stěžovatel povinnost uvádět příjmy z rozhlasových poplatků, vybíraných podle zákona o rozhlasových a televizních poplatcích, jako plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně podle § 50 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty ve svých daňových přiznáních. Podle § 2 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty je předmětem daně poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani, s místem plnění v tuzemsku. Zmíněné ustanovení je odrazem čl. 2 odst. 1 Šesté směrnice, podle kterého je předmětem daně z přidané hodnoty kromě dodání zboží poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani.

Městský soud vyšel z § 10 odst. 1 zákona o Českém rozhlasu, dle kterého jsou finančními zdroji Českého rozhlasu zejména rozhlasové poplatky a příjem z vlastní podnikatelské činnosti. Tyto finanční zdroje používá k tvorbě a šíření rozhlasových programů na celém území České republiky a do zahraničí, čímž poskytuje veřejnou službu v oblasti rozhlasového vysílání. Dle § 1 odst. 1 zákona o rozhlasových a televizních poplatcích se rozhlasový poplatek platí ze zařízení technicky způsobilého k individuální volitelné reprodukci rozhlasového vysílání bez ohledu na způsob příjmu. Na základě toho městský soud dospěl k závěru, že rozhlasový poplatek se platí de facto za reprodukci rozhlasových programů bez ohledu na způsob příjmu a rozhlasové poplatky jsou úplatou za veřejnou službu v oblasti rozhlasového vysílání, které není poskytováno bezúplatně. Městský soud pak uzavřel, že rozhlasové poplatky jsou veřejnou dávkou, jejichž vykázání je v daňovém přiznání správné.

Nejvyšší správní musel přisvědčit stěžovateli, že městský soud právě uvedený závěr učinil, aniž by jej dostatečně odůvodnil, a to zejména ve vztahu k argumentaci stěžovatele v žalobě. Stěžovatel předmětem přezkumu ze strany městského soudu učinil otázku, zda veřejná služba v oblasti rozhlasového vysílání definovaná v § 2 zákona o Českém rozhlasu je či není předmětem daně z přidané hodnoty. Městský soud v reakci na stěžovatelovy žalobní námitky byl povinen náležitě objasnit, zda v daném případě z pohledu zákona o dani z přidané hodnoty, resp. Šesté směrnice, jde o poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani, s místem plnění v tuzemsku z pohledu zákona o dani z přidané hodnoty. Této povinnosti ovšem městský soud nedostál.

Stěžovatel v žalobě uvedl, že zákon o dani z přidané hodnoty ani Šestá směrnice nedefinují pojem „poskytnutí služby za úplatu“, nicméně Evropský soudní dvůr se k výkladu tohoto pojmu ve své judikatuře několikrát vyjádřil. Z této judikatury dle stěžovatele v daném ohledu vyplývá, že mezi službou a přijatou úplatou musí existovat přímá souvislost. Základem stěžovatelovy žaloby byla pak argumentace vyjádřená v žalobních bodech, která měla prokázat, že v posuzovaném případě neexistuje mezi službou a přijatou úplatou ona přímá souvislost, a nejde tak o poskytnutí služby za úplatu z pohledu zákona o dani z přidané hodnoty, resp. Šesté směrnice. Stěžovatel v dané souvislosti odkázal na rozsudek C-102/86 Apple and Pear Development Council a stanovisko generálního advokáta v téže věci a dále rozsudky C-16/93 Tolsma, C-498/99 Towns and Country Factors Ltd. a C-154/80 Cooperative Aardappelenbevaarplaats, přičemž při citaci rozhodných pasáží z prvně zmíněného rozsudku a stanoviska generálního advokáta zdůraznil nutnost existence přímého spojení mezi poskytnutou službou a přijatou úplatou. Stěžovatel uvedl, že z argumentace uvedené v rozhodnutí Evropského soudního dvora lze vyvodit, že z důvodu absence jakéhokoli smluvního prvku

mezi dvěma subjekty, nemožnosti kontroly poskytovatele služeb jejich příjemcem, absence úměry mezi velikostí prospěchu z přijaté služby a výší poplatku a povahy úplaty, jež je spíše paušálním poplatkem, chybí přímá spojitost mezi poskytnutou službou a přijatou úplatou, jejíž existence je podmínkou pro to, aby činnost mohla být považována za poskytování služeb za úplatu ve smyslu čl. 2 odst. 1 Šesté směrnice. Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že vypořádání žalobních námitek ze strany městského soudu se muselo primárně zaměřit na zhodnocení, zda zde existuje namítaná přímá souvislost. Toto hodnocení ovšem neobsahují ani výše popsané části rozsudku.

Za řádné vypořádání námitek o přímé souvislosti poskytnuté služby a přijaté úplaty nelze považovat ani tu část rozhodnutí městského soudu, v níž uvedl, že musel odmítnout žalobní námitky stěžovatele a znovu přisvědčit závěrům žalovaného. Následně přitom na straně 10 rozsudku deskriptivním způsobem uvedl, jakým způsobem se žalovaný vypořádal s odvolacími námitkami týkajícími se přímé souvislosti mezi poskytnutou službou a přijatou úplatou. Stěžovatel totiž setrval na své argumentaci vyjádřené již v odvolání proti rozhodnutí správce daně, že v daném případě chybí přímá spojitost mezi poskytnutou službou a přijatou úplatou z důvodu absence jakéhokoli smluvního prvku mezi dvěma subjekty, nemožnosti kontroly poskytovatele služeb jejich příjemcem, absence úměry mezi velikostí prospěchu z přijaté služby a výší poplatku a povahy úplaty, jež je spíše paušálním poplatkem. V žalobních námitkách pak stěžovatel reagoval na rozhodnutí žalovaného a ve vztahu k jednotlivým dílčím závěrům žalovaného dále rozvedl důvody, proč je považuje za nesprávné. Tímto způsobem své námitky zásadním způsobem specifikoval. Z pouhé rekapitulace toho, jak žalovaný vypořádal odvolací námitky, nelze žádným způsobem dovodit, jak městský soud posoudil žalobní námitky, které směřovaly proti závěrům žalovaného, a proč jejich vypořádání považoval za správné.

Nejvyšší správní soud přitom v dané věci městský soud již v rozsudku ze dne 24. 6. 2010, č. j. 9 Afs 112/2009 - 185, v němž poukázal na žalobní námitky, kterými se městský soud nezabýval, zavázal, aby se k těmto námitkám vyjádřil. Šlo o tyto námitky: *„Stěžovatel zpochybňoval existenci přímé vazby mezi poskytnutou službou a přijatou úplatou. Uváděl například konkrétní argumenty, na základě kterých dospěl k závěru, že rozhlasový poplatek nepředstavuje peněžité plnění v rámci smluvního či obdobného vztahu mezi ‚rovnými', kde by se obě strany navzájem mohly domáhat plnění závazku a jiných nároků z něho případně vzešlých, a že rozhlasové poplatky nejsou peněžitým smluvním protiplněním ani jakýmkoli jemu podobným ekvivalentem za plnění. Na straně jedenácté žaloby přímo polemizoval se závěry žalovaného konstatovanými shora v předchozím odstavci, přičemž uvedl, že žalovaný spatřuje smluvní prvek mezi stěžovatelem a vlastníkem rozhlasového přijímače a posluchačem v akceptaci povinností, které občanovi, jenž pořizuje rozhlasový přijímač, ukládá zákon. Stěžovatel konstatoval, že již v samotné argumentaci žalovaného je rozpor, neboť zakoupením rozhlasového přijímače nevzniká smluvní, tj. soukromoprávní, vztah mezi stěžovatelem a právním subjektem, ale naopak, takovému subjektu vznikají povinnosti dané zákonem, za jejichž nesplnění může být výrazně sankcionován. Pokud jde o možnost nepřímé kontroly prostřednictvím Rady pro rozhlasové a televizní vysílání, kterou žalovaný staví naroveň přímé kontrole vyplývající ze smluvního vztahu, nelze podle názoru stěžovatele tak extenzivní výklad sousloví ‚kontrola poskytovatele služeb jejich příjemcem', kterou Evropský soudní dvůr pro tyto účely požaduje, přijmout. Jestliže má být možnost této kontroly jedním z kritérií, jak odlišit platbu charakteru paušálního poplatku od úplaty za službu stanovenou smluvně, musí být jako*

kritérium schopna použití. Bude-li přijat názor, že činnost každé osoby, jíž jsou platby, které mají povahu poplatku, placeny, lze kontrolovat, například prostřednictvím volených orgánů, zůstane množina tzv. ‚nekontrolovatelných' subjektů prázdná. Stěžovatel dále uvedl, že kontrolou je zde nepochybně myšlena kontrola množství, kvality či jiných ukazatelů, jež má vykazovat služba, kterou si občan dobrovolně a z vlastní svobodné vůle kupuje. Stěžovatel konstatoval, že zajištění úměry mezi velikostí prospěchu z přijaté služby a výší rozhlasového poplatku, jak sám žalovaný přiznává, není možné. Držitel rozhlasového přijímače platí rozhlasový poplatek ve stejné výši, ať službu využívá či nikoli. Stejně tak nelze zpochybnit, a žalovaný se o to ani nesnaží, že rozhlasový poplatek má povahu paušálního poplatku, jehož výše není závislá na uvedených okolnostech. Stěžovatel opřel své dílčí závěry uvedené v žalobě o rozhodnutí Evropského soudního dvora ve věcech C-102/86 Apple and Pear Development Council, C-154/80 Cooperatieve Aardappelenbevaarplaats, C-230/87 Naturally Yours Cosmetics Limited, C-353/00 Keeping Newcastle Warm Limited, C-154/80 Dutch Potato Storage, C-16/93 Tolsma, C-498/99 Towns and Country Factors Ltd., C-215/94 Jürgen Mohr, a C-384/95 Landboden Agrardienste GmbH." K uvedeným námitkám se městský soud v dalším řízení vyjádří. Neopomine se vyjádřit též k námitkám stěžovatele (str. 10 žaloby) směřujícím proti závěrům žalovaného, že rozhlasový poplatek lze považovat za úplatu za rozhlasové vysílání z toho důvodu, že je pro stěžovatele zdrojem financování jeho vysílání. Stěžovatel v dané souvislosti namítl, že i plnění poskytovaná bezúplatně musí být z něčeho financována; poukazuje přitom např. na to, že zdrojem financování některých subjektů mohou být daňové příjmy (u územních samosprávných celků), dary (u charitativních organizací), dotace (u příspěvkových organizací) či dědictví (u nadací), a přesto mohou tyto subjekty poskytovat své služby zcela bezúplatně.

Na tomto místě je třeba zdůraznit, že povinností městského soudu je vypořádat všechny žalobní námitky. Stěžovatel v žalobě k městskému soudu namítl, že rozhodnutí žalovaného nepovažuje za přezkoumatelné. Na stranách 14 a 15 žaloby shrnul svou argumentaci uvedenou v části 5 odvolání proti rozhodnutí správce daně, kterou završil tím, že zákon o dani z přidané hodnoty neobsahuje ustanovení, které by ukládalo plátci daně povinnost krátit nárok na odpočet v těch případech, kdy je přijaté plnění použito jak k plněním, u kterých je nárok na odpočet umožněn, tak k plněním, která jsou sice ekonomickou činností, ale jsou poskytována bezúplatně. Ust. § 72 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty lze dle stěžovatele pro účely krácení nároku na odpočet daně použít jen v případech, pokud přijaté plnění je použito částečně pro činnost, která s ekonomickou činností nesouvisí. Stěžovatel v žalobě namítl, že žalovaný se s touto jeho argumentací uplatněnou v odvolání proti rozhodnutí správce daně nevypořádal, dle stěžovatele pouze uvedl, že v daném případě se toto zákonné ustanovení nepoužije, žalovaný nicméně potvrdil vysílání stěžovatele za ekonomickou činnost. Nejvyšší správní soud v rozhodnutí městského soudu nenalezl vypořádání uvedené žalobní námitky o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného. V daném ohledu tak městský soud zatížil své rozhodnutí nezákonností spočívající v nepřezkoumatelnosti jeho rozhodnutí, kterou je třeba v dalším řízení před městským soudem napravit. Městský soud se tak v dalším řízení s touto námitkou vypořádá a výslovně zhodnotí, zda je rozhodnutí žalovaného přezkoumatelné. Nejvyšší správní soud konstatuje, že z rozhodnutí žalovaného vyplývá, že se k námitkám v části 5 odvolání vyjadřoval na str. 6 svých rozhodnutí, zejména k této části rozhodnutí při vypořádávaní uvedené námitky městský soud upře svou pozornost.

Stěžovatel v žalobě k městskému soudu namítl (str. 9) též, že nesprávný je závěr žalovaného, že veřejnou službu lze považovat za výkon veřejné správy a že čl. 4 odst. 5 Šesté směrnice umožňuje členským státům považovat výkon veřejné správy za činnost osvobozenou od daně bez nároku na odpočet. Stěžovatel s takovým závěrem vyjádřil nesouhlas a uvedl, že členské státy mohou dle čl. 4 odst. 5 Šesté směrnice považovat činnost veřejnoprávních subjektů, které jsou osvobozeny od daně dle čl. 13 nebo 28, za činnosti, které jim přísluší v rámci veřejné moci. Z uvedeného je dle stěžovatele zřejmé, že Šestá směrnice umožňuje členským státům považovat uskutečňování vybraných osvobozených činností za výkon veřejné správy, který není považován za ekonomickou činnost, a proto není předmětem daně. Stěžovatel dále uvedl, že Česká republika tuto možnost nevyužila, předmětné ustanovení Šesté směrnice, které nebylo implementováno, nemůže ovlivnit postup plátce daně. Nejvyšší správní soud konstatuje, že ani s touto argumentací vtělenou do žaloby se městský soud ve svém rozhodnutí nevypořádal. Vzhledem k tomu je rozhodnutí městského soudu nepřezkoumatelné i ve vztahu k této námitce. Městský soud se tak v dalším řízení vypořádá i s touto námitkou.

Nejvyšší správní soud přisvědčil také stěžovatelově námitce, že městský soud nesprávně vypořádal jeho námitky ve vztahu k judikatuře Evropského soudního dvora. Stěžovatel v žalobě namítal, že mezi poplatkem za rozhlasový přijímač a poskytováním veřejnoprávního rozhlasového vysílání není přímá souvislost, která je dle Evropského soudního dvora nezbytná pro to, aby se jednalo o poskytnutí služby za úplatu, které je předmětem daně z přidané hodnoty. Poukázal přitom mj. na rozsudek Evropského soudního dvora C-102/86 *Apple and Pear Development Council*, v němž taktéž nebyl shledán přímý vztah mezi poplatkem placeným ve vztahu k subjektu zvanému Apple and Pear Development Council a užitkem, který z jeho činnosti plynul jednotlivým poplatníkům.

Městský soud ve svém rozhodnutí shrnul obsah rozsudku ve věci C-102/86 Apple and Pear Development Council a dodal, že dle jeho názoru „*z citovaného rozsudku ESD ve věci 102/86 Apple and Pear Development Council ovšem nelze dospět k závěru, že by poplatky automaticky spadaly mimo předmět daně, jak se mylně domnívá žalobce. Rozhodným znakem pro posouzení, zda se jedná o zdanitelné plnění či nikoliv, je možnost identifikace plnění, které je oproti platbě poskytováno.*“ Nejvyšší správní soud se ztotožnil se stěžovatelem, že žalobní námitky nevycházely z argumentace, že poplatky automaticky spadají mimo předmět daně z přidané hodnoty. Stěžovatel s odkazem na judikaturu Evropského soudního dvora (v tomto ohledu odkazoval mj. též na rozsudek věci 102/86 Apple and Pear Development Council) namítal, že v daném případě neexistuje přímá souvislost mezi poplatkem a poskytnutím služby nutná pro to, aby mohl být poplatek považován za úplatu za poskytnutou službu. Provozování rozhlasového vysílání tak dle stěžovatele není poskytnutí služby za úplatu a nespadá pod předmět daně. Je tak zřejmé, že stěžovatel s odkazem na citovaný rozsudek nenamítal, že by poplatky automaticky spadaly mimo předmět daně z přidané hodnoty, k čemuž se vyslovoval městský soud, ale namítal, že v daném případě není poplatek úplatou za poskytnutou službu, jelikož zde mezi nimi chybí přímá souvislost. Nejvyšší správní soud na základě uvedeného dospěl k závěru, že hodnocení městského soudu se zcela minulo se základem právní argumentace stěžovatele uplatněné v žalobní námitce a rozsudek městského soudu na ni nepodal uspokojivou odpověď. Městskému soudu zcela jistě přísluší zhodnotit, zda ze stěžovatelem namítaných

rozhodnutí Evropského soudního dvora vyplývají závěry jím namítané. Při takovém hodnocení se ovšem musí městský soud držet toho, co stěžovatel skutečně namítal, což se v právě popsaném případě nestalo.

Stěžovatel v kasační stížnosti zároveň vyjádřil nesouhlas s tím, že městský soud se odmítl zabývat jeho odkazy na jiná rozhodnutí Evropského soudního dvora než rozsudky ve věcech C-102/86 Apple and Pear Development Council, C-154/80 Cooperatieve Aardappelenbevaarplaats. Městský soud uvedl, že Nejvyšší správní soud jednoznačně prohlásil za stěžejní rozsudky, k nimž se má městský soud vyjádřit, a to rozsudky C-102/86 a C-154/80, proto se k jiným stěžovatelem zmíněným rozsudkům Evropského soudního dvora není třeba vyjádřit. Nejvyšší správní soud se zcela ztotožnil s právě zmíněnou námitkou stěžovatele. V první řadě je nutno konstatovat, že v předchozím zrušujícím rozsudku v dané věci zdejší soud na žádném místě neuvedl, že by se městský soud nemusel vyjadřovat k některým rozsudkům Evropského soudního dvora, na které poukazoval stěžovatel v žalobě. Ze skutečnosti, že zdejší soud v předchozím rozhodnutí věci uvedl, že rozsudky ve výše zmíněných věcech C-102/86 a C-154/80 patří mezi základní rozhodnutí Evropského soudního dvora zabývající se otázkou přímé vazby mezi poskytnutým plněním a úplatou ve smyslu čl. 2 odst. 1 Šesté směrnice, v žádném případě nevyplývá, že by se městský soud jinými rozsudky Evropského soudního dvora zabývat nemusel. Zdejší soud tímto pouze zdůrazňoval, že s rozsudky Evropského dvora, které jsou zásadní ohledně otázky přímé vazby mezi poskytnutým plněním, se má městský soud vypořádat velmi důkladně, a to zejména v situaci, kdy otázka existence či neexistence takové přímé vazby je zásadní spornou otázkou v dané věci.

Městský soud se v dalším řízení při vypořádání žalobních námitek vysloví i k rozhodnutím Evropského soudního dvora, na které stěžovatel v souvislosti s danými námitkami odkazoval, při tom zhodnotí především, zda z těchto rozhodnutí vyplývají závěry stěžovatelem namítané a zda, příp. jakou relevanci mají stěžovatelem odkazované rozsudky Evropského soudního dvora pro nyní posuzovanou věc.

Nejvyšší správní soud přisvědčil i námitce stěžovatele, že rozhodnutí Evropského soudního dvora ve věci C-107/84 Komise Evropských společenství v. Spolková republika Německo není v dané věci relevantní. Městský soud jej totiž ve svém rozhodnutí za relevantní považoval. Zdejší soud již v předchozím rozsudku ze dne 24. 6. 2010, č. j. 9 Afs 112/2009 - 185, uvedl: „*Zde je nutné zopakovat, že spornou byla otázka výkladu ustanovení § 2 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty, resp. čl. 2 odst. 1 šesté směrnice, nikoli otázka osvobození od daně z přidané hodnoty dle § 51 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty, resp. čl. 13 díl A šesté směrnice.* [...] *Pokud městský soud dále v rozsudku argumentoval rozhodnutím Evropského soudního dvora ve věci C-107/84 Komise Evropských společenství v. Spolková republika Německo, vztahuje se toto rozhodnutí, jak sám městský soud uváděl, opět k výkladu čl. 13 díl A [pozn. odst. 1 písm. a) šesté směrnice], a proto toto rozhodnutí nemá žádnou vypovídací hodnotu ve vztahu k vyřešení mezi účastníky sporné otázky existence či neexistence přímého spojení mezi poskytnutou službou a přijatou úplatou ve smyslu výkladu čl. 2 odst. 1 šesté směrnice.*“ Zdejší soud k danému konstatuje, že žalovaný ve svém rozhodnutí chtěl odkazem na tento rozsudek dokladovat skutečnost, že je správné na stěžovatele aplikovat osvobození od daně z přidané hodnoty. Mezi stranami ovšem není sporné, zda by stěžovatel splňoval podmínky pro osvobození od daně dle § 51 odst. 1 písm.

b) zákona o daních z příjmů, v případě, že by veřejná služba v oblasti rozhlasového vysílání byla předmětem daně z přidané hodnoty. Sporné naopak je, zda tato veřejná služba je předmětem daně z přidané hodnoty. K odpovědi na tuto spornou otázku zmíněný rozsudek zabývající se osvobozením od daně ovšem nic nevypovídá. Nejvyšší správní soud dodává, že přípustnosti uvedené námitky nemůže bránit ust. § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. z toho důvodu, že stěžovatel namítl skutečnost, že se městský soud neřídil závazným právním názorem vyjádřeným Nejvyšším správním soudem v předchozím rozsudku v dané věci.

Nejvyšší správní soud ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, proto napadený rozsudek městského soudu dle § 110 odst. 1, věty první, s. ř. s. zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v dalším řízení (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 8. března 2012

JUDr. Radan Malík
předseda senátu