

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobce: **Český rozhlas**, se sídlem Vinohradská 12, Praha 2, zastoupen JUDr. Pavlem Dejlem, Ph.D., LL.M., advokátem se sílem Jungmannova 24, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 3. 2014, č. j. 7081/14/5000-14306-711377, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 9. 11. 2016, č. j. 3 Af 20/2014 – 45,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 9. 11. 2016, č. j. 3 Af 20/2014 – 45, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu vyměřil žalobci dodatečně za měsíce leden až prosinec 2010 daň z přidané hodnoty ve výši 0 Kč, a to poté, co žalobce podal dodatečná daňová přiznání za uvedená zdaňovací období, kterými uplatnil nadměrný odpočet. Žalovaný pak zamítl žalobcova odvolání a uvedená rozhodnutí o doměřené dani potvrdil.

[2] Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobou, na jejímž základě Městský soud v Praze rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Současně však zrušil i rozhodnutí správce daně I. stupně.

[3] V odůvodnění rozsudku soud zdůraznil, že je stěžejní otázkou, zda veřejná služba v oblasti rozhlasového vysílání je službou poskytovanou za protiplnění ve smyslu čl. 2 bod 1 Šesté směrnice, která je osvobozena od DPH bez nároku na odpočet, anebo zda je rozhlasové vysílání činností neekonomickou, která vůbec není předmětem DPH.

[4] Z ustálené judikatury Soudního dvoru EU plyne, že v rámci systému DPH předpokladem existence plnění, která jsou předmětem daně, je skutečnost, že mezi stranami dojde k plnění, 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. Odkázal rovněž na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 Afs 124/2014 - 178, který dovodil, že není-li rozhlasový poplatek úplatou za službu veřejnoprávního rozhlasového vysílání, je třeba považovat poskytování veřejnoprávního vysílání za neekonomickou činnost.

[5] Soud zdůraznil, že podle § 72 odst. 5 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty v rozhodném znění (dále jen o „DPH“), bylo stanoveno, že pokud plátce přijatá zdanitelná plnění použije jak pro uskutečnění své ekonomické činnosti, tak pro účely s ní nesouvisející, má nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití pro ekonomickou činnost. Odkázal opět na citovaný rozsudek č. j. 5 Afs 124/2014 - 178, v němž soud připomněl, že při posuzování nároku na odpočet daně je nutné dodržet princip daňové neutrality. Pro jeho zachování platí, že při výkonu činnosti, která není činností ekonomickou podle zákona o DPH, plátce daně jedná v postavení konečného spotřebitele, a proto nemůže uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu, aniž by byl v odpovídajícím rozsahu povinen platit daň také na výstupu.

[6] Podle městského soudu tak nárok na odpočet může žalobci vzniknout, pokud prokáže, že přijatá plnění byla alespoň částečně využita v rámci jiných (ekonomických) činností žalobce podléhajících DPH. Pouze ve vztahu k těmto činnostem žalobci vznikne nárok na odpočet DPH u přijatých plnění na vstupu. Navíc odpočet vznikne jen v rozsahu, v jakém byla tato plnění k danému účelu skutečně použita. Je na žalobci, aby uvedl, v jakém poměru a které plnění bylo použito ve vztahu k ekonomické činnosti a v jakém poměru k činnosti neekonomické. K tomu ve shora uvedeném rozsudku Nejvyšší správní soud poznamenal, že správce daně může žalobcem uvedený výpočet upravit, aby co nejvíce odpovídal skutečnému poměru mezi ekonomickými a neekonomickými činnostmi žalobce.

[7] Na závěr soud shrnul, že správce daně I. stupně i žalovaný pochybili, jestliže poplatky podle zákona č. 348/2005 Sb., o rozhlasových a televizních poplatcích považovali za úplatu za poskytnutou službu ve smyslu § 2 zákona o DPH. Nicméně žalobci nemůže vzniknout nárok na odpočet daně na vstupu v celé výši, ale pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití plnění v rámci ekonomické činnosti. Jelikož napadené rozhodnutí a jemu předcházející rozhodnutí správce daně I. stupně se dle přesvědčení soudu zakládala na nesprávné interpretaci zákona, napadené rozhodnutí zrušil a zároveň zrušil i prvostupňová rozhodnutí, věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení a zavázal jej v dalším postupu řídit se sděleným právním názorem.

II. Kasační stížnost žalovaného a vyjádření žalobce

[8] Proti rozsudku podal kasační stížnost žalovaný (dále stěžovatel). Nesouhlasil především s tím, že soud zrušil jak jeho rozhodnutí, tak ale i rozhodnutí správce daně I. stupně. Odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozšířený senát), která dospěla k závěru, že soud může zrušit rozhodnutí správce daně prvního stupně současně s rozhodnutím žalovaného jen tehdy, nemá-li se již v řízení vůbec pokračovat, neboť daňová povinnost pro zásadní vady či nastalé skutečnosti již nemůže být vyměřena.

[9] To však není tento případ, neboť městský soud na jedné straně stěžovatele zavázal svým právním názorem na možnost uplatnění nároku na odpočet daně ze strany žalobce. Zdůraznil, totiž, že se v dalším řízení má zkoumat vznik nároku, pokud žalobce prokáže, že přijatá plnění byla alespoň částečně využita v rámci jiných (ekonomických) činností žalobce podléhajících DPH. Pouze ve vztahu k těmto činnostem žalobci vznikne nárok na odpočet DPH u přijatých plnění na vstupu. Takové zkoumání v dalším řízení však již není možné, neboť rozšířený senát se vyslovil opačně. Z uvedeného důvodu navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek městského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[10] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti velmi obsáhle v podstatě opakoval žalobní námitky. Souhlasil s výrokem rozsudku městského soudu, nesouhlasil však již zcela s jeho odůvodněním. Požadoval korekci právních závěrů soudu, které se týkají jeho činnosti. Zdůraznil, že nedílnou a neoddělitelnou součástí veřejného rozhlasového vysílání je i vysílání obchodních sdělení, vysílání do zahraničí a jiná plnění poskytovaná za úplatu, a je proto nepochybně ekonomickou činností ve smyslu § 5 odst. 2 zákona o DPH. Požaduje dále korekci rozsudku městského soudu, který se přiklonil k závěru, že žalobce nevykonává svoji činnost jako ekonomickou, a nenáleží mu proto z celého objemu činností nárok na odpočet daně. Odkázal dále na usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, podle něhož může kasační soud korigovat odůvodnění rozsudku krajského soudu, i když jeho výrok ponechá beze změny.

[11] K důvodům kasační stížnosti uvedl, že pokud městský soud dospěl k závěru, že zrušil jak rozhodnutí žalovaného, tak i rozhodnutí správce daně I. stupně, měl k tomu jistě důvod. Tím důvodem mohl být pouze fakt, že rozhodnutí vůbec neměla být vydána; žalobce má totiž nárok na odpočet ve výši, který si uplatnil v dodatečných daňových přiznáních. Závěrem navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou.

[13] Důvodnost kasační stížnosti poté posoudil Nejvyšší správní soud v mezích této námitky a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[14] Kasační stížnost je důvodná.

[15] Předmětem posuzované věci je otázka, zda městský soud mohl v daném případě zrušit nejen rozhodnutí žalovaného, ale i jemu předcházející rozhodnutí správce daně I. stupně, a to za situace, kdy současně věc vrátil stěžovateli a zavázal ho řídit se v dalším řízení názorem soudu, v tomto rozsudku vysloveným.

[16] Nastíněnou otázkou se velmi podrobně zabýval rozšířený senát v usneseních ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, č. 1865/2009 Sb. NSS a ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 - 76, č. 1997/2010 Sb. NSS.

[17] Rozšířený senát se podmínkami zrušení prvostupňového rozhodnutí vydaného podle daňového řádu zabýval ve svém usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75 (č. 1865/2009 Sb. NSS). Srovnal zde principy odvolacího řízení podle správního řádu a daňového řádu. Správní řád upravuje možnost zrušení rozhodnutí a vrácení věci k novému projednání prvostupňovému správnímu orgánu společně se závazným právním názorem pro jeho další postup. Pokud je tedy v odvolacím správním řízení třeba doplnit řízení či odstranit jeho vady, správní řád dává odvolacímu orgánu právo volby, zda doplnění dokazování či odstranění vad řízení provede sám, nebo zda rozhodnutí zruší a věc vrátí se závazným právním názorem. V daňovém řízení je tomu jinak. Rozšířený senát na základě odlišné právní úpravy v daňovém řádu vyslovil, že:

- *Rozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru daňové řízení končí. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení. Je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl.*

- *Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu v řízení, které jeho vydání předcházelo, odstraní správce daně prvního stupně autoremedurou (§ 49 odst. 1 daňového řádu) nebo odvolací orgán postupem podle § 50 odst. 3 daňového řádu. Postup podle § 50 odst. 3 daňového řádu se uplatní jak v řízení o odvolání proti dani stanovené dokazováním (§ 50 odst. 6 daňového řádu), tak v řízení o odvolání proti dani stanovené podle pomůcek (§ 50 odst. 5 daňového řádu). V odvolacím řízení je přípustná i změna způsobu stanovení daně.*

- *V řízení o odvolání proti dani stanovené podle pomůcek (§ 50 odst. 5 daňového řádu) může odvolací orgán také vrátit věc správci daně prvního stupně k rozhodnutí podle § 49 odst. 1 daňového řádu. Podmínky pro takový postup jsou dány i tehdy, je-li na místě změna způsobu stanovení daně.*

- *Vydá-li správce daně po zrušení platebního výměru v odvolacím řízení znovu platební výměr, jedná se o rozhodnutí nezákonné. Nezákonnost tohoto rozhodnutí musí být v řízení před soudem namítána.*

[18] Ze závěru rozšířeného senátu v popsané věci tak vyplývá, že prvostupňový orgán v daňovém řízení nemůže po zrušení svého rozhodnutí (platebního výměru) v řízení

pokračovat a vydat rozhodnutí nové. Nemůže-li tak učinit po zrušení rozhodnutí odvolacím orgánem, nemůže tak učinit ani po zrušení platebního výměru soudem. Zrušil-li soud dodatečný platební výměr, nemůže být vydán znovu a nepřichází v úvahu ani pokračování daňového řízení.

[19] K postupu soudu v takové situaci se vyslovil rozšířený senát v usnesení ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 - 76, č. 1997/2010 Sb. NSS, kde uvedl: *„Přezkoumává-li soud rozhodnutí odvolacího správního orgánu v daňovém řízení a shledá-li důvody k jeho zrušení, může zrušit zároveň i platební výměr vydaný správcem daně prvního stupně tehdy, pokud neměl být vůbec vydán nebo pokud předchozí daňové řízení trpělo takovými vadami, že v něm nelze dále pokračovat.“*

[20] Je skutečností, že uvedená rozhodnutí rozšířeného senátu byla vydána za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, lze je však aplikovat i na současnou právní úpravu, zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, neboť postup v odvolacím řízení je v obou zákonech řešen shodně.

[21] Rozhoduje-li tedy krajský soud o žalobě proti rozhodnutí vydanému podle daňového řádu, nelze s odvolacím rozhodnutím současně zrušit i rozhodnutí správního orgánu I. stupně (platební výměr) tam, kde má řízení pokračovat. V takovém případě je na místě zrušit pouze rozhodnutí žalovaného, jehož zaváže právním názorem. Řízení se tak vrací do odvolacího stadia.

[22] V nyní posuzovaném případě městský soud v odůvodnění rozsudku dospěl k závěru, že žaloba je důvodná, napadené rozhodnutí a jemu předcházející rozhodnutí správce daně se zakládají na nesprávné interpretaci zákona a bude na správci daně, aby se zabýval i poměrem, jímž přijatá plnění byla využita (byť částečně) k ekonomickým činnostem žalobce podléhajícím DPH.

[23] Z uvedeného je zřejmé, že městský soud vrátil věc žalovanému a pro účely dalšího řízení udělil pokyny, jimiž se mají správní orgány řídit při zkoumání části poměru mezi ekonomickými a neekonomickými činnostmi (přijatých plnění) žalobce. Soud shrnul, že správce daně i žalovaný pochybili, když poplatky podle zákona o rozhlasových a televizních poplatcích považovali za úplatu za poskytnutou službu ve smyslu § 2 zákona o DPH. Nicméně připomenul, že žalobci nemůže vzniknout nárok na odpočet daně na vstupu v celé výši, ale pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití plnění v rámci ekonomické činnosti. Znamená to, že soud nevrátil tedy věc žalovanému s tím, že daňové řízení má být ukončeno a daň neměla být nikdy stanovena.

[24] Nejvyšší správní soud v uvedeném postupu městského soudu spatřuje nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti, neboť výrok I. napadeného rozsudku, (resp. ta jeho část, kterou se ruší rozhodnutí správce daně I. stupně), je v rozporu s odůvodněním. K tomu shodně rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, č. 244/2004 Sb. NSS. Městský soud postupoval v rozporu s právním názorem uvedeným ve shora citovaném usnesení rozšířeného senátu, který zapovídá rušit prvostupňové rozhodnutí vydané v daňovém řízení za situace, má-li daňové řízení pokračovat. Přesto v nyní posuzované věci soud současně se zrušením prvostupňového rozhodnutí správce

daně vyslovil pokyn směrem ke stěžovateli, že má v řízení pokračovat a postupovat podle právního názoru vysloveného v rozsudku, takový postup je (jak shora vysvětleno) vadný; Nejvyšší správní soud proto rozsudek městského soudu zrušil.

[25] Nad rámec vypořádání kasační námitky stěžovatele soud uvádí, že nesdílí názor žalobce, že by mohl v kasačním řízení nyní postupovat dle závěrů rozšířeného senátu, vysloveného v usnesení č. j. 8 Afs 15/2007 - 75: „*Zruší-li správně krajský soud rozhodnutí správního orgánu, ale výrok rozsudku stojí na nesprávných důvodech, Nejvyšší správní soud v kasačním řízení rozsudek krajského soudu zruší a věc mu vrátí k dalšímu řízení. Obstojí-li však důvody v podstatné míře, Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítne a nesprávné důvody nahradí svými. Pro správní orgán je pak závazný právní názor krajského soudu korigovaný právním názorem Nejvyššího správního soudu.*“ Takto by mohl Nejvyšší správní soud postupovat v případě, kdy by kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl a pouze by nahrazoval některé dílčí části odůvodnění. Kasační stížnost shledal však soud důvodnou v celém jejím rozsahu, nezamítl ji a naopak jí zcela vyhověl. Není tedy nic, co by mohl v odůvodnění napadeného rozsudku dle rozsahu kasačního návrhu korigovat.

[26] Rovněž tak se Nejvyšší správní soud nezabýval polemikou žalobce nad některými částmi odůvodnění napadeného rozsudku, zda rozhlasové poplatky vybírané podle zvláštního právního předpisu jsou úplatou za poskytnutou službu osvobozenou od DPH bez nároku na odpočet, neboť tímto směrem vůbec kasační námitky nesměřovaly.

[27] Podle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. je Nejvyšší správní soud vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti. Stěžovatel vznesl v kasační stížnosti jediný kasační důvod (oprávněnost zrušení rozhodnutí správce daně I. stupně) a jen ten také může být předmětem polemiky (vyjádření) protistrany. K tomuto kasačnímu bodu žalobce ve svém vyjádření pouze uvedl tvrzení, že soud zrušil oba stupně daňových rozhodnutí právě proto, že taková rozhodnutí neměla být vůbec vydána. Takovému žalobcovu tvrzení však nic nenasvědčuje. Naopak. Městský soud vrátil věc stěžovateli s pokynem, nechť v dalším řízení zkoumá poměr mezi ekonomickými a neekonomickými činnostmi žalobce (přijatých plnění) pro určení závěru, v jakém rozsahu jsou rozhlasové poplatky vybírané podle zvláštního právního předpisu úplatou za poskytnutou službu osvobozenou od DPH bez nároku na odpočet.

IV. Závěr a náklady řízení o kasační stížnosti

[28] Rozsudek městského soudu z důvodů shora uvedených Nejvyšší správní soud zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s.), přičemž v dalším řízení je městský soud vázán právním názorem, který je vysloven v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 2. března 2017

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu