



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Naděždy Řehákové a soudců JUDr. Ivanky Havlíkové a Mgr. Martina Kříže v právní věci

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

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 31, Brno,

o žalobě na přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu ze dne 14. 4. 2015, č. j.: 10897/15/5300-22443-711377,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 14. 4. 2015, č. j. 10897/15/2300-22443-711377 se zrušuje a věc se vrací žalovaného k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení v částce 19 456,- Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám právního zástupce žalobce JUDr. Pavla Dejla, LL.M. Ph.D., advokátka.

O d ů v o d n ě n í

I. Předmět řízení

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu uvedeného v záhlaví tohoto rozsudku, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden – září a listopad – prosinec 2014, vydaným Finančním úřadem pro hlavní město dne 14. 7. 2014, jimiž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 0 v každém ze zdaňovacích období. Dodatečnými platebními výměry došlo ke změně poslední známé daňové povinnosti žalobce, v důsledku neuznání jeho dodatečných daňových tvrzení, v nichž žalobce snížil hodnotu osvobozených plnění bez nároku na odpočet daně na řádku 50 a snížil poslední známou daňovou povinnost na řádku 66 v souhrnu o částku 124 184 381 Kč.

II. Rozhodnutí žalovaného (napadená rozhodnutí)

2. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí vyšel ze zjištění, že správce daně po obdržení daňových přiznání k dani z přidané hodnoty za předmětná zdanitelná období zahájil postup k odstranění pochybností, kdy výzvou ze dne 26. 2. 2014 vyzval žalobce k odstranění pochybností o uskutečněných plněních osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně, uvedených na řádku 50. Správce daně měl za to, že snížení učiněné žalobcem na hodnotě plnění osvobozených od daně není oprávněné. Na základě postupu k odstranění pochybností správce daně došel k závěru, že daňová povinnost dodatečných daňových přiznání k dani z přidané hodnoty (dále také DPH) za jednotlivá zdaňovací období byla provedena v rozporu se zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH), neboť správce daně považoval rozhlasové poplatky za osvobozené plnění dle ustanovení § 53 cit. zákona, a tudíž tyto měly být uvedeny (nikoliv sníženy) na řádku 50 daňových přiznání na DPH, za zdaňovací období roku 2011.
3. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí vypořádával s odvolacími námitkami žalobce, který namítal, že dodatečné platební výměry jsou postaveny na mylných skutkových zjištěních a nesprávných právních náhledech na službu veřejnoprávního rozhlasového vysílání a placení/vybírání rozhlasových poplatků. S odkazem na ustanovení § 2, § 51, § 53, § 72 a § 76 zákona o DPH založil argumentaci svého odvolání na tom, že službu veřejnoprávního rozhlasového vysílání poskytuje bezúplatně a provozované rozhlasové vysílání není předmětem daně, neboť rozhlasové poplatky nejsou protiplněním veřejnoprávního vysílání, jsou pouze zdrojem financování žalobce, nejsou zdanitelným plněním. Z vnitrostátních předpisů, ale ani z judikatury Soudního dvora Evropské unie (např. z rozhodnutí SDEU C-154/80 ve věci Cooperatieve Aardappelenbevaarplaats GA, v němž byla identifikována kritéria, kdy jde o plnění za úplatu , nevyplývá, že v případě rozhlasových poplatků jde o přímou bezprostřední vazbu mezi poskytnutím služby a obdrženým protiplněním. Žalobce se dovolával komunitárního práva a argumentace o bezúplatném poskytování veřejnoprávní služby dle článku 2 odst. 1 Šesté směrnice, konkrétně dále odkazoval také na judikát Soudního dvora Evropské unie ve věci C-102/86 Apple and Pear Development Council a na stanovisko generálního advokáta k tomuto případu a rozhodnutí C-16/93 Tolsma, které vyvodilo, že z důvodu:
 - 1) absence jakéhokoli smluvního prvku mezi dvěma subjekty, to je mezi ním a plátcem rozhlasového poplatku,
 - 2) nemožností kontroly poskytovatele služeb jejich příjemcem,
 - 3) absence úměry mezi velikostí prospěchu z přijaté služby a výši poplatků a

- 4) povahy úplaty, jenž 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 poskytnutí služeb za úplatu podle článku 2 odst. 1 Šesté směrnice.
4. Žalobce zpochybňoval přítomnost smluvního prvku při uzavření smlouvy při zakoupení rozhlasového přijímače, odmítl úměru mezi velikostí prospěchu z přijaté služby a výší rozhlasového poplatku, rozvíjel úvahy ohledně povahy rozhlasového poplatku, jeho platby, účelu a vzniku na základě zákona bez prvku dobrovolnosti a konsensu mezi žalobcem jako poskytovatelem služeb veřejnoprávního vysílání a vlastníky či držiteli rozhlasových přijímačů.
5. K uvedeným odvolacím námitkám žalovaný odmítl zpochybnění služby rozhlasového vysílání, jako předmětu daně z přidané hodnoty.
6. S odkazem na relevantní právní úpravu, kde právní základ daně z přidané hodnoty je dán článkem 113 konsolidovaného znění Smlouvy o fungování Evropské unie, dále Směrnicí rady č. 2006/112/ES, která od 31. 12. 2006 nahradila Šestou směrnicí Rady č. 77/388/ESH a na zákon o dani z přidané hodnoty, žalovaný vysvětlil, že předmětem zdanění je přidaná hodnota, která se dá ekonomicky vyjádřit. Pro tyto účely vyložil pojmy plátce daně a zdanitelné plnění, vyložil, jak je v ustanovení § 2 zákona o DPH vymezena ekonomická činnost a jak jsou pro účely daně z přidané hodnoty rozlišena plnění, která jsou předmětem daně a jsou buď od daně osvobozená, nebo jsou zdanitelná. Uvedl, že osvobození od daně se uplatňuje u činností, kde je obtížné určit základ daně a u činností, které jsou považovány za prospěšné z hlediska zájmu společnosti. Tato osvobozená plnění je plátce daně povinen přiznat v daňovém přiznání a v ustanovení § 51 odst. 1 písm. b) zákona o DPH je rozhlasové vysílání definované v § 53 téhož zákona a při splnění podmínek stanovených v § 52 a § 62 zákona o DPH je plněním osvobozeným od daně, bez nároku na odpočet daně.
7. Žalovaný se dále zabýval vztahem mezi poskytnutou službou a přijatou úplatou s odkazem na judikaturu Soudního dvora Evropské unie (SDEU), kromě judikatury zmíněné žalobcem i např. ve věcech rozsudku C-285/10 Campsa Estaciones de Servicio SA, dále rozsudku C-498/99 Town and County Factors Ltd. a rozhodnutí C-267/08 SPÖ Landesorganisation Kärnten. Z uvedené judikatury vyvozuje, že pokud se předmětné poskytování služeb vyznačuje nepřetržitou připraveností poskytovatele služeb poskytnout v daný okamžik péči či službu, není nutné k uznání přímého vztahu mezi uvedenou službou a obdrženým protiplněním prokazovat, že se určitá platba vztahuje k určité individualizované a přesně konkretizované péči, službě, poskytnuté na žádost klienta. Z uvedené judikatury vyplývá, že existence přímé souvislosti mezi poskytnutou službou a získanou protihodnotou je nezbytná. Na druhé straně však některé rozsudky SDEU uznávají, že skutečnost, kdy služba není definovaná ani individualizovaná a platba je vyplácena formou paušálu, nemůže toto mít vliv na přímý vztah mezi poskytnutými službami a obdrženým protiplněním, jehož výše je určena předem, na základě jasně stanovených kritérií. V této souvislosti pak žalovaný poukazuje na kritéria uvedená v zákoně o DPH, která určují osvobození od daně bez nároku na odpočet a s nárokem na odpočet.
8. Žalovaný ve svém rozhodnutí poukázal na princip neutrality daně, zaručující možnost odečítat daň na vstupu, v daňovém přiznání, během hospodářské činnosti plátce v řetězci dodavatelů tak, aby daň na vstupu, kterou musí plátce zaplatit u přijatých zdanitelných plnění jinému plátcovi, jako součást ceny přijatých plnění plátce daně nezatěžovala a měl

nárok na její vrácení, stejně jako jiný plátce. Zdůraznil však, že jiná povinnost nastává v případě, že jsou přijata zdanitelná plnění použita nejen k uskutečnění plnění zdanitelných, ale i těch k uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně, u nichž zákon stanovuje povinnost krátit odpočet daně způsobem uvedeným v § 76 zákona o DPH.

9. Žalovaný uvedl, že otázka rozhlasových poplatků a jejich povahy jako „protiplnění“ vůči veřejnoprávnímu vysílání byla řešena i v rozsudcích správních soudů, naposledy v rozsudku Městského soudu v Praze č. j. 9Af 21/2010 – 105, v němž Městský soud nepřijal argumentaci žalovaného, že rozhlasové poplatky jsou protiplněním (úplatou) za poskytnutou službu veřejnoprávního rozhlasu. Nicméně žalovaný v době vydání napadeného rozhodnutí necítil být tímto rozsudkem vázán, vzhledem k tomu, že byl očekáváno rozhodnutí SDEU o předběžné otázce potřebné k řízení před Nejvyšším správním soudem o kasační stížnosti proti uvedeným závěrům Městského soudu v Praze.
10. K námitce absence přímé spojitosti mezi poskytnutou službou a přijatou úplatou, jako podmínce vyplývající z výkladu obsaženém v judikatuře SDEU žalovaný v podstatě uvedl, že smluvní prvek mezi žalobcem a plátcem rozhlasového poplatku je dán akceptací předem nastavených podmínek ze strany plátce rozhlasového poplatku a příjmem veřejného vysílání. Plátce rozhlasového poplatku pořízením, přijetím či převzetím rozhlasového přijímače a respektováním s tím spojené povinnosti platit rozhlasový poplatek vyjádřil vůli stát se konzumentem veřejné služby rozhlasového vysílání poskytovaného žalobcem. Kontrolu veřejné služby pak zajišťuje Rada pro rozhlasové a televizní vysílání, která monitoruje, zda žalobce poskytuje tuto službu v rozsahu a skladbě, jak odpovídá ze zákona a v jakém rozsahu a skladbě příjemce tuto službu přijímá. Takže Rada kontroluje úměru mezi velikostí prospěchu z přijaté služby a výší poplatku. Jedná se o poskytování natolik specifické služby, že vysledovat míru prospěchu z přijatého rozhlasového vysílání není objektivní ani technicky možné. Uvedené podmínky svědčí o tom, že mezi rozhlasovými poplatky a veřejnou službou rozhlasového vysílání existuje bezprostřední vazba. Je vyjádřitelná v penězích, v podobě částky, která je vybírána jako rozhlasový poplatek, který jako takový má zároveň pro Český rozhlas i pro plátce tohoto poplatku subjektivní hodnotu, kdy částka vybírána jako rozhlasový poplatek vyjadřuje hodnotu veřejné služby rozhlasového vysílání, která má jistou kvalitu a obsah. Tento závěr podporuje i rozsudek Soudního dvora Evropské unie C-151/13 Le Rayon d'Or SARL, podle kterého, vyznačují-li se předmětné poskytování služeb určitou nepřetržitou připraveností poskytovatele služeb, není nutné k uznání přímého vztahu mezi uvedenou službou a obdrženým protiplněním prokazovat, že se určitá platba vztahuje k určité individualizované a přesně konkretizované péči (viz. také rozsudek Kennemer Golf).
11. Na základě uvedeného žalovaný nepřijal odvolací námitky žalobce, neboť veřejnou službu rozhlasového vysílání považoval za natolik specifickou službu, podřaditelnou pod pojem poskytnutí služby ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty, že je třeba rozhlasové poplatky považovat za úplatu za poskytnutou veřejnou službu rozhlasového vysílání.
12. Z uvedených důvodů žalovaný rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku napadeného rozhodnutí.

III. Žaloba

13. Žalobce v podané žalobě namítal nezákonnost napadeného rozhodnutí vydaného v rozporu s ustanovením § 2, § 51, § 53, § 72 a § 76 zákona o dani z přidané hodnoty.

Namítal, že žalovaný nesprávně posoudil povahu rozhlasových poplatků a veřejnoprávního rozhlasového vysílání provozovaného žalobcem.

14. Žalobce nesouhlasil se závěry žalovaného, že rozhlasové poplatky představují úplatu za poskytnutí služby veřejnoprávního vysílání. V této souvislosti zmínil rozsudky SDEU ve věcech C-154/80 Coopersitie Aarsappelenhevaarplaats a C-102/86 Apple and Pear Development Co unci I, jejichž obecné závěry mají podporovat názor žalobce, že rozhlasové poplatky nepředstavují úplatu za poskytnutou službu ve smyslu § 2 odst. 1 písm. b) ZDPH.

Ve věci Cooperatie Aarsappelenhevaarplaats stanovil ESD tři základní kritéria, při jejichž kumulativním splnění lze konstatovat, že se jedná o plnění za úplatu. Tato kritéria jsou následující: existence přímé a bezprostřední vazby mezi poskytnutím služby a obdrženým proti plněním, vyjádřitelnost proti plnění v penězích, subjektivní hodnota úplaty, kterou jí prisuzují obě strany transakce.

Ve věci Apple and Pear nebyla shledána vazba ve výše uvedeném smyslu, která by existovala mezi službou poskytovanou veřejnoprávním subjektem, jehož účelem byla obecná podpora prodeje ovoce, marketingu, zkoumání aspektů pěstování a prodeje ovoce a související činnosti, a mezi poplatky, které by pěstitelé uvedenému subjektu hradili. V souvislosti s věcí Apple and Pear jsou dle žalobce významné závěry Generálního advokáta Sira

Gordona

Slynn, že o poskytnutí služby za úplatu lze hovořit pouze v případě, že jsou kumulativně splněny čtyři následující podmínky:

1. smluvní prvek mezi poskytovatelem služby a jejím příjemcem,
2. kontrola ze strany individuálních příjemců služby ohledně služby, která je jim poskytována.
3. vzájemná souvislost (úměra) mezi velikostí prospěchu z přijaté služby a výší úplaty.
4. povaha úplaty. kdy tato úplata nepředstavuje paušální poplatek.

15. Dle žalobce nenaplnění byť jediného z uvedených 4 znaků má za následek konstatování, že se v konkrétním případě nejedná o poskytnutí služby za úplatu. Na výše uvedené závěry pak ESD navázal i v pozdější judikatuře, např. věc C-16/93 Tolsma.

16. Žalobce následně v žalobě k uvedeným 4 znakům, a to ke každému jednotlivě, předstřel zevrubné právní pojednání o nenaplnění znaků služby poskytovaných za úplatu z hledisek:

- a) smlouvy mezi žalobcem a vlastníky přijímačů (absence smlouvy a horizontálního vztahu mezi účastníky smlouvy),
- b) nemožnosti kontroly služby individuálním příjemcem (autorativní kontrola Radou pro rozhlasové a televizní vysílání dle zákonného předpisu, nikoliv individuální kontrola příjemce vysílání, a to ani cestou samoregulace příjemcem vysílání),
- c) absence úměry mezi velikostí prospěchu z přijaté služby a výší úplaty (samotným žalovaným uznána specifická povaha služby veřejnoprávního vysílání a nemožnost zjištění

míry prospěchu na straně příjemce služby a nesprávné posouzení zájem pořizovatele

rozhlasového přijímače o příjem vysílání žalobce),

d) úplata představuje jen paušální poplatek (nikoliv předplatné v porovnání s jinými službami,

kdy žalobce ilustroval na silniční dani a mýtném, jak osoba platí poplatek v závislosti na

získaném prospěchu a shledal paralelu mezi rozhlasovým poplatkem a silniční daní, nikoli

časovým poplatkem - mýtným - předplatným). Žalobce k tomu konstatoval, že pro toto kritérium nejsou relevantní ani závěry v rozhodnutí SDEU ve věci C-151/13 Le Rayon d'Or SARL ohledně nepřetržité *připravenosti poskytovatele služeb poskytnout v daný okamžik péči, jakou klient vyžaduje, tak aby toto určovalo uznání přímého vztahu mezi uvedenou službou a obdrženým protiplněním*, neboť SDEU se zde zabýval odlišným případem zařízení poskytující zdravotní péči, kdy vztah klienta a poskytovatele je založen smlouvou.

17. Žalobce v návaznosti na uvedené také usuzoval, že rozhlasové poplatky jsou daní v materiálním smyslu, neboť to prokazují některé charakteristické rysy daně (např. faktická nemožnost vymezení konkrétního prospěchu, nemožnost zprostit se daňové povinnosti s poukazem na to, že čerpá z výnosu menší prospěch). Žalobce uvedl, že poplatník rozhlasových poplatků přispívá na službu poskytovanou žalobcem veřejnosti jako celku, nikoli individualizovaným příjemcům, u kterých by bylo jednoznačně vymezitelné, kdo přijal „větší“ a kdo „menší“ (či žádný) prospěch. Faktickým příjemcem služby, kterou žalobce poskytuje, je samotná společnost jako taková (resp. stát). Žalobce poukázal i na skutečnost, že žalobcem poskytovaná služba je veřejnoprávního charakteru, neboť její obsah {resp. jeho mantinely} určuje zákon a zákonem určené orgány. Vysílání žalobce tak není cíleno na individuální příjemce vysílání, ale na společnost představující souhrn těchto (skutečných i pouze potenciálních) příjemců vysílání.

18. V návaznosti na uvedené, žalobce předsetřel některé skutečnosti, vyplývající ze zákona o rozhlasových a televizních poplatcích, a to: účelové využití rozhlasových poplatků (§ 1 ZRTP), předmět poplatků a okruh poplatníků rozhlasových poplatků vylučující smluvní prvek ve vztahu mezi žalobcem a příjemcem vysílání (§ 2 a § 3 ZRTP), fixní měsíční výše rozhlasových poplatků 6 ZRTP), placení poplatku zákonným způsobem (§7 ZRTP), Evidence poplatníků (§ 8 ZRTP), pověření osoby při splnění zákonných podmínek (§ 11 ZRTP).

19. Žalobce shrnul, že v případě rozhlasových poplatků není naplněn žádný z předpokladů nutných pro to, aby bylo možno hovořit o poskytnutí služby za úplatu ve smyslu § 2 odst. 1 písm. b) ZDPH. Rozhlasové poplatky jsou pouze zdrojem financování žalobce, nejsou však zdanitelným plněním a nejsou úplatou za rozhlasové vysílání žalobce, nejsou jeho hodnotou ani jeho součástí. Vzhledem k uvedenému tak rozhlasové poplatky pro účely výpočtu koeficientu nelze zahrnout do jmenovatele zlomku dle ustanovení § 76 odst. 3 písm. b) ZDPH. V případě zahrnutí rozhlasových poplatků do údaje na řádku 50 by došlo ke zkreslení koeficientu a tím pádem rovněž ke zvýšení daňové povinnosti daňového subjektu — žalobce.

20. Žalobce konečně v podané žalobě poukázal na závěry rozsudku Městského soudu v Praze pod sp. zn. 9 Af 21/2010, který sice *neshledal, že by rozhlasové poplatky dle § 10 odst. 1 zákona o Českém rozhlasu naplňovaly všechny znaky „protiplnění“ ve smyslu Šesté směrnice či „plnění za úplatu“ ve smyslu zákona o DPH, avšak* závěr o

nezákonnosti rozhodnutí žalovaného postavil na nejednoznačnosti právní úpravy uplatňování osvobození od daně z přidané hodnoty pro subjekt, poskytující zvláštní povahu služeb, jako je žalobce. Nejvyšší správní soud se pak ve svém usnesení č.j. 5 Afs 124/2014-79 při kasačním přezkumu rozsudku městského soudu zabýval povahou vysílání veřejnoprávního rozhlasu a jasně deklaroval, že nepovažuje vysílání žalobce za službu poskytovanou za úplatu. Své konečné rozhodnutí ve věci vázal na rozhodnutí SDEU o předběžné otázce, ohledně povahy vy rozhlasového vysílání, kterou uvedeným usnesením SDEU předložil. Uvedl, že dospěje-li Soudní dvůr ke shodnému závěru, bude dle názoru Nejvyššího správního soudu v takovém případě třeba veřejnoprávní rozhlasové vysílání žalobce považovat nikoliv za plnění, které je osvobozeno od daně bez nároku na odpočet daně, ale za neekonomickou činnost, která předmětu daně vůbec nepodléhá.

21. Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby městský soud napadené rozhodnutí, jakož i prvostupňová rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

IV. Vyjádření žalovaného

22. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě uvedl, že postoj žalovaného je v této věci konstantní. Z těchto důvodů odkázal na žalobou napadené rozhodnutí a správní spis. Ve stručnosti k předmětu sporu uvedl, že aby bylo možné rozhlasové poplatky považovat za úplatu za poskytnuté plnění v podobě veřejné služby rozhlasového vysílání, a z tohoto důvodu aby byla veřejná služba rozhlasového vysílání předmětem daně z přidané hodnoty, je potřeba zkoumat splnění podmínek judikaturou ESD vymezených. První podmínkou pro to, aby rozhlasový poplatek mohl být považován za úplatu za poskytnutí služby v podobě veřejné služby rozhlasového vysílání, je přítomnost smluvního prvku. Smluvní prvek lze vysledovat v tom, že plátce rozhlasového poplatku pořízením rozhlasového přijímače a respektováním s tím spojené povinnosti platit rozhlasový poplatek vyjádřil vůli stát se konzumentem veřejné služby rozhlasového vysílání. Akceptací předem nastavených podmínek ze strany plátce rozhlasového poplatku není možné popřít existenci vztahu mezi poskytovatelem služby a jejím příjemcem. Druhou podmínkou – nástroj kontroly rozhlasového vysílání zajišťuje Rada pro rozhlasové a televizní vysílání jako reprezentant občanské společnosti, která v případě porušení povinností provozovatele sankcionuje. Poskytování veřejné služby rozhlasového vysílání může být podle zákona o provozování vysílání Radou vymáháno. Druhým kontrolním orgánem je Rada Českého rozhlasu vymezená v § 4 až § 8 zákona o Českém rozhlasu. I když se nejedná o bezprostřední kontrolu přímo plátcem rozhlasového poplatku, nelze tvrdit, že kontrola není vůbec možná. Na možnost kontroly příjemcem rozhlasového vysílání lze nahlížet také tak, že Český rozhlas jako provozovatel veřejné služby rozhlasového vysílání poskytuje tuto službu v rozsahu a skladbě, jak mu vyplývá ze zákona, a to, v jakém rozsahu a skladbě příjemce poskytovanou službu reálně přijme, je věcí jeho subjektivního vnímání, potřeb a možností, v rámci nichž příjem rozhlasového vysílání pro sebe reguluje. Další podmínkou je, že se v tomto případě jedná o poskytování natolik specifické služby, že vysledovat míru prospěchu z přijatého rozhlasového vysílání u plátce rozhlasového poplatku není objektivně ani technicky možné.

Nicméně se od žalobce očekává určité protiplnění - veřejnoprávní rozhlasové vysílání. Pokud by plátce rozhlasového poplatku neměl o tuto službu zájem, vystačil by si s moderními technologiemi a internetem a nepořizoval by si rozhlasový přijímač, z jehož pořízení mu plyne povinnost platit rozhlasový poplatek, ale za tuto úplatu zároveň očekává poskytnutí služby v podobě veřejnoprávního rozhlasového vysílání v určité kvalitě a formátu. Z tohoto důvodu nelze rozhlasový poplatek zároveň vnímat jako platbu solidární.

23. Poslední skutečností svědčící o tom, že se jedná o službu, která je předmětem daně, je povaha úplaty, která je podobná více než paušálnímu poplatku spíše předplatnému, např. v dopravě, kdy je také placena peněžitá částka, za níž předplatitel získá nárok na určité plnění po stanovenou dobu v rozsahu, který může a nemusí plně přijmout.
24. Podmínky výše vymezené tedy svědčí o tom, že mezi rozhlasovými poplatky a veřejnou službou rozhlasového vysílání existuje bezprostřední vazba. Tato veřejná služba rozhlasového vysílání je vyjádřitelná v penězích v podobě částky, která je vybírána jako rozhlasový poplatek, který jako takový má zároveň pro žalobce i pro plátce tohoto poplatku subjektivní hodnotu, kdy částka vybírána jako rozhlasový poplatek vyjadřuje hodnotu veřejné služby rozhlasového vysílání, která má jistou kvalitu a obsah. Proto lze považovat rozhlasové poplatky za úplatu, kdy jako protiplnění žalobce poskytuje veřejnou službu rozhlasového vysílání, která tak není poskytována bezúplatně.

V. Shrnující vyjádření žalobce

25. Žalobce ve svém shrnujícím vyjádření, v němž vymezil podstatu sporu, spočívající v zahrnutí hodnoty rozhlasových poplatků do výpočtu koeficientu pro krácení nároku na odpočet DPH dle § 76 zákona o DPH, poukázal na skutečnost, že rozsudkem SDEU ze dne 22.6.2016, C-11/15 bylo rozhodnuto o předběžné otázce a tyto závěry jsou stěžejní pro posouzení předmětné věci. Byť Nejvyšší správní soud rozsudkem pod č.j. 5 Afs 124/2014-178 ze dne 30.8.2016 rozhodl ve smyslu odpovědi SDEU na předběžnou otázku, žalobce považuje závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu za zasahující do ústavně zaručených práv žalobce, a proto proti tomuto rozsudku podal ústavní stížnost. Věc je vedena u Ústavního soudu pod sp. zn. III ÚS 646/17 a žalobce proto navrhl, aby soud řízení do doby rozhodnutí Ústavního soudu řízení o této správní žalobě přerušil.
26. V další části vyjádření žalobce pojednal o povaze vysílání Českého rozhlasu a povaze činnosti žalobce jako činnosti ekonomické, kdy dovozoval dvě složky činnosti žalobce, tj. samotné rozhlasové vysílání, včetně vysílání do zahraničí, které je poskytováno za úplatu, a s ním související podnikatelskou činnost, spočívající zejména v pronájmu archivních fondů, poskytování technických služeb jiným provozovatelům rozhlasového vysílání, vydávání CD s nahrávkami pořadů apod., jsou úzce propojeny. Nedílnou a neoddělitelnou součástí samotného rozhlasového vysílání žalobce je navíc (úplatné) vysílání obchodních sdělení, tj. zejména reklam, sponzorských vzkazů, upoutávek na vlastní programy či na program České televize. Tuto část rozhlasového vysílání žalobce nelze od ostatního vysílání z podstaty věci oddělit, a to ani pro účely daně z přidané hodnoty. Základním principem reklamního vysílání je totiž jeho co nejvyšší stupeň integrace do ostatních částí vysílání. Tento princip se odráží i v cenách

různých reklamních časů a v cenách reklam a jiných obchodních sdělení propojených s posluchačsky neúspěšnějšími pořady.

27. To, že je reklamní a jiné obdobné vysílání nedílnou součástí veřejného rozhlasového vysílání jako takového, plyne dle žalobce ze zákona č. 231/2001 Sb., o provozování rozhlasového a televizního vysílání, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o vysílání“⁴⁴), který rozhlasové vysílání definuje jako poskytování pořadů a dalších částí vysílání uspořádaných v rámci programu, včetně služeb přímo souvisejících s programem (viz § 2 odst. 1 písm. a) zákona o vysílání), a vymezuje je tedy jako jedinou činnost spočívající v šíření rozhlasových programů a všech s nimi přímo souvisejících částí vysílání, včetně obchodních sdělení v podobě reklam apod., které plní informační funkci vysílání. Odkázat lze i na § 2 odst. 1 písm. j) zákona o vysílání, který výslovně definuje reklamu jako další části vysílání. Za součást veřejného rozhlasového vysílání považuje vysílání reklam nebo sponzorských sdělení i samotný ZDHP, když v § 53 vyjímá vysílání reklam či sponzorování z rozhlasového vysílání prováděného provozovatelem vysílání ze zákona, tj. právě z veřejného rozhlasového vysílání, jako část rozhlasového vysílání, která není osvobozena od DPH, což by nemusel činit a nečinil by, pokud by vysílání takovýchto obchodních sdělení součástí veřejného rozhlasového vysílání nebylo. Odkázat lze konečně i na Stanovisko GA, v němž generální advokát uvedl, že „obchodní sdělení jsou určena posluchačům programů provozovatele vysílání, takže jejich vysílání je neoddělitelně spjato s vysíláním programů. Reklamní a jiné obdobné vysílání zahrnuje do rozhlasového vysílání i klasifikace ekonomických činností stanovená Evropskou unií (NACE) (v České republice zavedená předpisem č. 244/2007 Sb., o zavedení Klasifikace ekonomických činností (CZ-NACE), v rámci které je žalobci přiřazen kód 60.10 - rozhlasové vysílání, tj. vysílání jako takové, včetně reklamního vysílání a všech ostatních součástí vysílání.
28. Z uvedeného žalobce dovozuje, že veřejné rozhlasové vysílání, včetně související podnikatelské činnosti, je jedinou činností, neboť takový je jak věcný stav, tak i odpovídající právní úprava v příslušných právních předpisech. Je ekonomickou činností ve smyslu § 5 odst. 2 ZDPH, neboť je soustavnou činností, poskytující služby a takovou může být i činnost vykonávaná podle zvláštních právních předpisů. Mezi definiční znaky ekonomické činnosti naopak nepatří úplatnost, když o ní § 5 odst. 2 ZDPH vůbec nehovoří (i kdyby tomu tak však bylo, byla by podmínka úplatnosti poskytované služby žalobcem naplněna, neboť žalobce inkasuje úplatu za vysílání do zahraničí, vysílání obchodních sdělení, jako jsou reklamy, sponzorské vzkazy apod., jakož i za další služby poskytované v souvislosti s veřejným rozhlasovým vysíláním). Žalobce dovozuje, že veřejné rozhlasové vysílání je ekonomickou činností i z dalších ust. i z dalších ustanovení ZDPH. Ekonomická činnost žalobce je financována zčásti z úplat za jím poskytovaná plnění, zejména za obchodní sdělení, jako je vysílání reklam, sponzorských vzkazů apod., vysílání do zahraničí a za další služby související s rozhlasovým vysíláním, a zčásti z rozhlasových poplatků, které však úplatou za poskytovaná plnění ve smyslu ZDHP nejsou, když jsou poplatkem hrazeným na základě zákona, resp. dotací sui generis poskytovanou žalobci ve veřejném zájmu. To, že žalobce je osobou vykonávající ekonomickou činnost, ostatně nikdy nezpochybňoval ani žalovaný, který tento názor prezentuje i v soudních řízeních, jejichž předmětem je přezkum rozhodnutí žalovaného za jiná zdaňovací období. O této skutečnosti neměl pochybnosti ani Nejvyšší správní soud. To, že by snad činnost vykonávaná žalobcem, tedy veřejné rozhlasové vysílání, nebyla ekonomickou činností

ve smyslu ZDPH, neplyne konečně ani z rozsudku SDEU. Soudní dvůr v něm totiž pouze konstatoval, že veřejnoprávní vysílání financované prostřednictvím povinného poplatku placeného na základě zákona není poskytováním služeb „za protiplnění“ ve smyslu čl. 2 bod 1. Vlastní povahou činnosti žalobce coby činnosti ekonomické či jiné se nezabýval a s ohledem na to, že mu povaha činnosti žalobce nebyla v rámci položené předběžné otázky Nejvyšším správním soudem nijak blíže osvětlena, zabývat ani nemohl. Závěr o tom, že by činnost žalobce byla jen z toho důvodu, že ji zčásti financuje z výnosu z rozhlasových poplatků, neekonomickou činností, neučinil ani generální advokát ve Stanovisku GA. V tomto ohledu tedy třeba korigovat také závěr Nejvyššího správního soudu vyslovený v Rozsudku NSS, podle něhož měl Soudní dvůr údajně vyslovit, že žalobce nevykonává při poskytování veřejné služby v oblasti rozhlasového vysílání ekonomickou činnost. Nejvyšší správní soud zjevně v tomto ohledu rozsudek SDEU a Stanovisko GA dezinterpretoval, když jeho závěry ohledně toho, že rozhlasové poplatky nejsou úplatou za rozhlasové vysílání provozované žalobcem, bezdůvodně přetransponoval do vlastního tvrzení ohledně ekonomické činnosti žalobce jako takové, tj. když zaměnil pojem „poskytování služeb za protiplnění“ v rámci ekonomické činnosti s nadřazeným pojmem „ekonomická činnost“. Nadto byly-li ostatní zdroje financování a úplaty za rozhlasové vysílání v otázce předložené Soudnímu dvoru pominuty, nemohly být logicky zohledněny ani Soudním dvorem v odpovědi na takovou otázku.

29. Žalobce se dále ve shrnujícím vyjádření zabýval účelem a povahou plnění přijímaných žalobcem, a to nejen plnění spočívajícího v příjmu rozhlasových poplatků, ale veškerých plnění, které přijímá v rámci své ekonomické činnosti z jiných zdrojů a které rovněž neoddělitelně zpracovává a využívá dále za účelem vytvoření veřejného rozhlasového vysílání. S odkazem na judikaturu SDEU ve věci C-408/98, *Abbey National*, dále ve věci C-432/15, *Odvolací finanční ředitelství v. Pavlína Bařtová* i ve věci C-108/14, *Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG*, z nichž vyvozuje toho vyvozuje obecnou souvislost přijatých plnění s ekonomickou činností osoby povinné k dani, že existence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet, je v zásadě nezbytná k tomu, aby byl přiznán nárok na odpočet DPH. Nicméně i v případě neexistence této přímé a bezprostřední souvislosti s konkrétním výstupem může být nárok na odpočet DPH přiznán, pokud jsou náklady na dotčené vstupy součástí obecných výdajů. V souladu s výše uvedenými závěry SDEU dvora vykazují tedy náklady na veřejné rozhlasové vysílání přímou a bezprostřední souvislost s celkovou ekonomickou činností žalobce a jsou součástí prvků spoluurčujících cenu zdanitelných plnění na výstupu. Z tohoto důvodu by měl u veškerých souvisejících vstupů existovat plný nárok na odpočet DPH.
30. Žalobce uzavřel, že veškerá jím přijímaná plnění užívá v rámci své ekonomické činnosti, kterou je (jako celek) veřejné rozhlasové vysílání, nelze je reálně rozdělit na plnění používaná výlučně na žalobcem poskytovaná plnění, která jsou předmětem daně z přidané hodnoty a na žalobcem poskytovaná plnění, která předmětem daně nejsou, neboť všechna žalobcem přijímaná plnění jsou užívána na zajištění veřejného rozhlasového vysílání jako takového, jehož nedílnou a neoddělitelnou součástí jsou jak pořady či části pořadů, v souvislosti s nimiž žalobce generuje úplatu, tak pořady, v přímé souvislosti s nimiž úplata generována sice není, které však nelze od pořadů úplatu generujících oddělit a vysílat je samostatně a nezávisle.

31. K otázce svého nároku na odpočet daně tak žalobce dovodil, že jak také uvádí generální advokát ve Stanovisku GA -skutečnost, že osoba povinná k dani obdrží příjmy, které nejsou protiplněním jejích plnění a nejsou zahrnuty do jejího obratu, by v zásadě neměla vést k omezení jejího nároku na odpočet.
32. Dle žalobce omezit nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z plnění přijatých za účelem jejich využití v rámci ekonomické činnosti osoby povinné k dani lze pouze v míře a způsobem stanoveným zákonem. Onen způsob výpočtu musí být stanoven formou zákona, neboť se jedná o úpravu majetkových práv a povinností soukromoprávních subjektů. To český zákonodárce pro rozhodné období neučinil. (Obdobně Komise ve vyjádření předloženém v řízení, v němž byl vydán rozsudek SDEU, na základě detailního a komplexního rozboru relevantní problematiky připomněla, že čl. 19 směrnice Rady 2006/112/ES sice ponechává členským státům možnost snížit odpočet u osoby povinné k dani, která získává příjmy srovnatelné s dotacemi a podobnými platbami a které nejsou cenou za provedená plnění, tj. kupříkladu právě příjmy v podobě zákonem stanovených rozhlasových poplatků, avšak že Česká republika této možnosti ve vztahu k rozhlasovým poplatkům nevyužila).
33. Na základě uvedeného žalobce rozebírá s odkazem na Listinu základních práv a svobod, s odkazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu č.j. 4 As 92/2006 a č.j. 7 Afs 54/2006-155, že při konfliktu dvou výkladů, z nichž oba jsou možné, z určitých úhlů pohledu rozumné a nikoli nepřesvědčivé, a přitom vedou k odlišným závěrům, je nutno vzhledem k okolnosti, že se jedná o výklad norem daňového práva hmotného, zakládajících povinnost soukromé osoby poskytnout státu plnění bez protiplnění, dát z důvodu ochrany ústavních principů právní jistoty a předvidatelnosti právní resoluce přednost tomu z nich, který ie ve prospěch soukromé osoby, a to přesto, že se v daném případě nepochybně jedná o výklad jdoucí proti základním strukturálním principům a ekonomickým funkcím daně z přidané hodnoty o stěžovatele neodůvodněně zvýhodňující oproti jiným plátcům DPH. Je tedy nutné dospět jedinému závěru, že nárok žalobce na odpočet daně nelze krátit, když k takovému postupu neposkytuje ZDPH žádnou oporu.

VI. Návrh žalobce na spojení věcí a replika žalobce

34. Žalobce v dalším podání, s ohledem na to, že téměř v totožné věci je u Městského soudu v Praze pod sp. zn. 9 Af 12/2017 vedeno také řízení ohledně stejných povinností žalobce k dani z přidané hodnoty za jiné období leden – prosinec 2014, navrhl, aby soud spojil obě věci ke společnému řízení. Svůj návrh kromě zásady hospodárnosti řízení odůvodnil i možností žalobce vyjadřovat se k souvisejícím skutečnostem poté, kdy žalovaný již v dalších rozhodnutích povahu rozhlasových poplatků posuzuje správně, avšak nesprávně hodnotí povahu činnosti žalobce a jeho nárok na odpočet daně. Věc tedy bude moci soud přezkoumat komplexně a bude se moci vyjádřit i k dalším námitkám žalobce, tj. nikoli jen k námitkám týkajícím se rozhlasových poplatků, které byly již dostatečně vypořádány SDEU, ale též k námitkám vůči novému posouzení jeho daňové povinnosti ze strany žalovaného, které je založeno na nesprávných závěrech ohledně povahy činnosti žalobce, ohledně

možnosti krátit jeho nárok na odpočet daně, a konečně i ohledně způsobu krácení tohoto nároku (viz žaloba žalobce, o níž je vedeno řízení sp. zn. 9 Af 12/2017, v němž jsou posuzována „nová“ rozhodnutí žalovaného týkající se povinnosti žalobce k dani z přidané hodnoty, tj. rozhodnutí vydaná po rozsudku SDEU). V replice přidružené k tomuto návrhu pak žalobce opětovně přestřel a zdůraznil argumentaci k povaze své činnosti a poukázal na odlišné posuzování této činnosti žalovaným v předchozích rozhodnutích, že žalobce žádné činnosti s ekonomickou činností nesouvisející, neuskutečňuje a tohoto důvodu nelze použít pro stanovení výše nároku § 72 odst. 5 ZDPH, a v nyní vydávaných rozhodnutích, kdy staví svá rozhodnutí na tom, že žalobcem provozované rozhlasové vysílání není ekonomickou činností a lze jeho odpočet krátit podle § 72 odst. 5 ZDPH.

35. V souvislosti s názorem na ekonomickou povahu své činnosti, žalobce v replice namítal nesprávnost způsobu krácení nároku na odpočet daně, nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí s tím, že se žalovaný nevypořádal se všemi námitkami, konkrétně s námitkami ekonomické povahy činnosti žalobce, povahy úplaty přijímané žalobcem za vysílání do zahraničí a porušení zásady *in dubio mitius* a *in dubio pro libertate* při víceznačném výkladu hmotněprávní normy. V této souvislosti poukázal na rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16.10.2008, č.j. 7 Afs 54/2006 – 155, v němž se tento soud vyjařoval ve prospěch mírnějšího výkladu zákona pro případ vícero rovnocenně přesvědčivých výkladů.
36. Konečně žalobce poukázal i na vývoj právní úpravy. Uvedl, že jestliže činnost žalobce naplňovala v rozhodné době veškeré znaky ekonomické činnosti, jak je tato definována v § 5 odst. 2 ZDPH, jestliže je nárok na odpočet daně vázán na použití přijatých zdanitelných plnění pro uskutečnění ekonomické činnosti a jestliže v rozhodné době ZDPH neobsahoval ustanovení, které by upravovalo povinnost osob v postavení žalobce krátit nárok na odpočet daně a neupravoval způsob tohoto krácení (když upravoval krácení nároku na odpočet pouze pro případ použití přijatých plnění pro účely nesouvisející s ekonomickou činností či pro případ jejich použití k uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně a když bylo krácení nároku na odpočet a způsob tohoto krácení ve vztahu k osobám v postavení žalobce upraveno až s účinností ke dni 1. 7. 2017 novelou ZDPH provedenou zákonem č. 170/2017 Sb.), měl žalovaný v duchu shora uvedených zásad uznat nárok žalobce na odpočet daně, jak jej žalobce uplatnil ve svých dodatečných daňových přiznáních a nikoli jej zkrátit na základě jím bez opory v ZDPH vykonstruovaného poměru. Měl tak učinit tím spíše, že sám ve svém vyjádření zdůrazňuje, že nemohl přihlédnout k novele ZDPH provedené zákonem č. 170/2017 Sb., kterou byl do ZDPH způsob pro krácení nároku žalobce na odpočet daně doplněn, když byl povinen vycházet z hmotněprávní úpravy účinné pro šetřená zdaňovací období. Ta způsob krácení nároku žalobce na odpočet daně neupravovala, jak ostatně konstatoval i předkladatel shora uvedené novely ZDPH v odůvodnění jím předloženého návrhu příslušné novely (která byla následně zákonodárcem přijata), v němž uvedl, že ZDPH nestanoví, zda a jakým způsobem omezit nárok na odpočet DPH z plnění přijatých pro účely uskutečňování ekonomické činnosti, z níž část není předmětem DPH, protože za ní není poskytována úplata. Navrhovaná změna zákona proto tuto mezeru vyplňuje, a to s přihlédnutím ke specifickému postavení provozovatelů rozhlasového a televizního vysílání ze zákona, tj. právě s přihlédnutím ke specifickému postavení žalobce.

VII. Jednání před soudem

37. Zástupce žalobce při jednání před soudem uvedl, že spor v této věci byl pouze o tom, zda rozhlasové poplatky mají být ve jmenovateli zlomku pro účely výpočtu koeficientu pro nárok na odpočet daně. Nebylo sporné, že rozhlas vykonává jedinou ekonomickou činnost. Poté, kdy tuto otázku SDEU vyřešil, objevilo se úplně nové tvrzení žalovaného, že se nejedná o ekonomickou činnost, což žalobce považuje za absurdní, protože v původních rozhodnutích to bylo dokonce nesporné, žalovaný sám uvádí, že žalobce podle § 5 zákona o DPH ekonomickou činnost vykonává. Zákon o provozování rozhlasového a televizního vysílání je jednotný a vysílání nelze dělit. Tuto otázku se žalobce snažil uplatnit u Ústavního soudu, protože co je ekonomickou činností podle zákona o DPH, je otázkou vnitrostátního práva. Ústavní soud vyslovil, že se k této otázce žalobce může bránit v dalších řízeních, ale to nelze, neboť v řízeních je jen opakován názor pátého senátu Nejvyššího správního soudu, ačkoliv ten se vůbec nevypořádává s argumenty žalobce. To má za následek, že žalobci jsou v dalších vlnách doměřovány deseti až stamilionové doplatky a k tomu ještě penále. To je situace, právně absolutně nepřijatelná, kdy žalobce přesvědčil o svých námitkách SDEU, ale v dalších věcech se opět musí znovu bránit soudně. Proto by bylo mnohem vhodnější, kdyby se Ústavní soud jasně k věci vyjádřil. Jinak je třeba všechny otázky posuzovat postupně, jak vyvstávají, kdy žalovaný koeficient úplně přeměnil a vložil do něj jiné skutečnosti. Žalobce má za to, že je zcela nepochybné, že se poplatky nemají zahrnout do jmenovatele v rámci výpočtu koeficientu na krácení. Platí stále názor, že pokud zákonná úprava princip krácení nemá, tak nelze princip dovymýšlet. I v rámci řízení před SDEU toto bylo stanoviskem evropské komise i generálního advokáta, že členské státy mají právo si koeficient stanovit a pokud není, není možné odpočet krátit. Změnu přinesla až novela účinná od 1. 7. 2017, kdy sám zákonodárce potvrdil, že do té doby nebyla úprava úplná, ale to je chyba státu, nikoli daňového poplatníka a tento nedostatek nelze překlénovat ve veřejném právu tím, že budeme hledat nějaké jiné mechanismy krácení, které prostě nejsou a které na danou situaci nedopadají. V případě pochybností a v případě absence právní úpravy se musí vykládat právní norma ve prospěch poplatníka. Na základě našeho názoru by městský soud měl rozhodnutí žalovaného zrušit s tím, že pokud nebyla v zákoně úprava krácení odpočtu, pak nemělo dojít k dalšímu krácení a žalovaný by tedy měl postupovat tak, že budou ze jmenovatele vynechány rozhlasové poplatky, protože ty nemají charakter protiplnění a bude ponechán stejný výpočet. Protože tím, že se vyřeší povaha poplatku, nelze změnit celý koeficient. Protože pokud mezi žalobcem a žalovaným nebylo sporu, že koeficient je ve zbytku v pořádku, tak je třeba odstranit jen údaje, které byly sporné.
38. Zástupce žalovaného uvedl, že od doby vydání napadeného rozhodnutí byl vydán rozsudek SDEU, následně potom rozsudek Nejvyššího správního soudu a posléze v r. 2017 i usnesení Ústavního soudu. Každé rozhodnutí těchto soudů dal věci určitý rámec, ve kterém se žalovaný nyní pohybuje. Napadené rozhodnutí v této věci uvedeným rozhodnutím soudů předcházelo, proto žalovanému nezbyvá, než odkázat na to, co je ve spise a ve vyjádření k žalobě.
39. Soud při jednání rozhodl, že k návrhu žalobce řízení nepřeruší z důvodu již vydaného usnesení Ústavního soudu ze dne 5.9.2017 Pl.ÚS 8/17 v řízení, které mělo být důvodem pro přerušování řízení. Dále soud nevyhověl návrhu žalobce na spojení věcí proto, že napadené rozhodnutí je staršího data než je rozhodnutí žalovaného

nárokované ke spojení a také proto, že soud v současné době eviduje ještě další žaloby žalobce v obdobných věcech, které se z časových, ale i skutkových a právních důvodů spíše jeví vhodné ke spojení s věcí pod sp. zn. 9Af 12/2017, než souzená věc.

VIII. Posouzení věci městským soudem

40. Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, dle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v mezích žalobou uplatněných bodů. Vycházel přitom ze zásady uvedené v § 75 odst. 1 s.ř.s., podle které soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.
41. Žaloba je důvodná.
42. Podstatou sporu v této věci v době vydání napadeného rozhodnutí spočívala v právním posouzení, zda rozhlasové poplatky představují úplatu za poskytnutí služby ve smyslu § 2 odst. 1 písm. b) ZDPH, tzn., zda veřejnou službu v oblasti rozhlasového vysílání lze považovat za zdanitelné plnění, které je předmětem daně.
43. Touto otázkou se v obdobném sporu žalobce za jiné zdaňovací období zabýval již Městský soud v Praze, a to jak v rozsudku ze dne 6.6.2014, č.j. 9Af 21/2010-105, tj. v době před judikaturou nastolenou rozhodnutím SDEU o předběžné otázce a před rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 30.8.2016, č.j. 5 Afs 124/2014-178, který zapracoval rozhodnutí o předběžné otázce do judikatury správních soudů, tak i v rozsudku ze dne 19.12.2016, č.j. 9 Af 21/2010-153, v němž byl povinen respektovat rozsudek Nejvyššího správního soudu. Rozsudek Nejvyššího správního soudu neshledal neústavním ani Ústavní soud ve svém usnesení Pl.ÚS 8/17 ze dne 5.9.2017, jímž odmítl ústavní stížnost žalobce z toho důvodu, že věc je vracena rozhodnutím orgánů finanční správy a Ústavnímu soudu v dané věci nepřísluší věcný přezkum postupu státní správy, prozatím jen posouzení toho, že městský soud respektoval závěry Nejvyššího správního soudu.
44. V řízení před správními soudy, a to účastníci řízení nepopírají, tedy již byla vyřešena otázka povahy rozhlasových poplatků a vyvrácen názor správců daně, že poskytování služby veřejnoprávního vysílání Českým rozhlasem není službou za protiplnění, ve smyslu čl. 2 bodu 1. Šesté směrnice, jimiž dle náhledu žalovaného byly rozhlasové poplatky.
45. Vnitrostátní soudy jednoznačně uzavřely, že je třeba relevantní zákonná ustanovení interpretovat tak, že hodnota zdanitelného plnění v rozsahu veřejnoprávního vysílání není dána výší rozhlasových poplatků a že při výpočtu nároku na odpočet daně nelze nárok krátit způsobem dle § 72 odst. 4 ve spojení s § 76 ZDPH v tehdy relevantním znění. V tomto smyslu tedy žalobou napadená rozhodnutí nemohla obstát, stejně jako nemůže obstát i v této souzené věci napadené rozhodnutí žalovaného. V uvedeném daly vnitrostátní soudy za pravdu žalobci, a proto i všechny jeho námitky v této souzené věci, týkající se povahy rozhlasových poplatků a nenaplnění znaků nutných pro to, aby bylo možné službu veřejnoprávního vysílání považovat za poskytnutí služby za úplatu dle § 2 odst. 1 písm. b) ZDPH, jsou důvodné. Nicméně Nejvyšší správní soud vyšel stížnosti správce daně vstříc v tom, že je-li učiněn závěr, že rozhlasový poplatek není úplatou za poskytovanou službu, je třeba vycházet z toho,

jak ostatně konstatoval Soudní dvůr přímo v odpovědi na předběžnou otázku, že žalobce nevykonává při poskytování veřejné služby v oblasti rozhlasového vysílání ekonomickou činnost, tedy, že činnost veřejnoprávního vysílání žalobce vůbec nespadá do působnosti Šesté směrnice.

46. Nejvyšší správní soud se tedy zabýval i otázkou povahy činnosti žalobce spočívající ve veřejnoprávním vysílání, neboť o povahu tohoto vysílání z hlediska zdanitelného plnění byl spor. Nejvyšší správní soud vycházel ve svém rozsudku ze všech skutečností, které provázely rozhodnutí o předběžné otázce a dospěl k závěru, že v nich bylo v důsledku rozhodnutí SDEU o předběžné otázce i najisto postaveno, že provozování veřejnoprávního rozhlasového vysílání, financovaného rozhlasovými poplatky, není ekonomickou činností, a tedy není předmětem daně z přidané hodnoty. Z tohoto důvodu při postupu dle § 72 odst. 5 je třeba zohlednit, že žalobce měl nárok na odpočet daně u plnění přijatých na vstupu jen v poměrné výši, která odpovídá rozsahu použití těchto plnění pro ekonomickou činnost.
47. Vzhledem k tomu, že zmíněná judikatura soudů se týká žalobce a je mu známa, městský soud v podrobnostech odkazuje na uvedené rozsudky včetně závěrů, které jak Nejvyšší správní soud, tak i posléze Městský soud v Praze vyvodily z rozhodnutí SDEU o předběžné otázce při současném zhodnocení, jak se SDEU vyjádřil k textu položené předběžné otázky i nad rámec znění předběžné otázky.
48. Nejvyšší správní soud totiž vycházel i ze stanoviska generálního advokáta Szpunara ze dne 17. 3. 2016, *Český rozhlas*, C-11/15, EU:C:2016:181, v řízení o předběžné otázce, který se nad rámec předběžné otázky vyjádřil i k rozsahu nároku žalobce na odpočet daně. Generální advokát Szpunar se zde zaměřil na otázku, zda může činnost, kterou nelze považovat za činnost za protiplnění ve smyslu čl. 2 bodu 1 šesté směrnice, založit plný nárok na odpočet DPH na vstupu, pokud jde o zboží a služby použité jak pro účely této činnosti, tak pro účely zdanitelných činností. Na tuto otázku přitom generální advokát odpověděl záporně s tím, že činnost, kterou nelze považovat za činnost za protiplnění (čl. 2 bod 1 Šesté směrnice), nemůže založit plný nárok na odpočet DPH na vstupu, pokud jsou zboží či služby použity pro účely této činnosti a zároveň pro účely činností zdanitelných. Konkrétně generální advokát v bodu 51. svého stanoviska uvedl, že „*přiznání nároku na odpočet u zboží a služeb použitých pro účely činnosti, která nespadá do působnosti systému DPH, by bylo v rozporu s logikou tohoto systému a konkrétně s kategorickým a jednoznačným zněním čl. 17 odst. 2 šesté směrnice. DPH na vstupu by v takovém případě nebyla odpočtena od DPH na výstupu, kterou má osoba povinná k dani zaplatit ze svých zdanitelných plnění (jelikož ta by neexistovala), a posledně uvedená osoba by mohla žádat o její vrácení. Tuto DPH by tedy nakonec nikdo nezaplatil a zboží a služby, které se v rámci řetězce plnění nacházejí na výstupu, by byly od daně de facto osvobozeny v rozporu se zásadou univerzality DPH.*“ Dále k tomu (v bodu 52.) doplnil, že by bylo „*nelogické přiznat nárok na odpočet v případě činností, které nejsou předmětem daně proto, že nejsou uskutečňovány za protiplnění, a nárok na odpočet nepřiznat u stejných činností, pokud by předmětem daně byly.*“
49. Generální advokát dále v bodu 53. srovnává situaci veřejnoprávní rozhlasové stanice se situací komerčního provozování vysílání. Podle něj komerční provozovatel také může vysílat své programy volně, aniž by od posluchačů požadoval úplatek. „*Nicméně vzhledem k tomu, že nepobírá žádné poplatky ani žádný jiný zdroj financování z veřejných prostředků, musí svoji činnost financovat vysíláním „obchodních sdělení“, převezmeme-li*

tento výraz ze směrnice o audiovizuálních mediálních službách, tj. reklam, sponzorovaných pořadů, atd. Tato obchodní sdělení jsou určena posluchačům programů provozovatele vysílání, takže jejich vysílání je neoddělitelně spjato s vysíláním programů. Z hospodářského hlediska tedy všechna tato vysílání představují činnost provozovatele vysílání, která je financována z příjmů z obchodních sdělení, jež představují obrat 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.“

50. V následujícím bodu 54. generální advokát zdůraznil, že „postavení provozovatele veřejnoprávního vysílání, jehož činnost je alespoň zčásti financována z poplatků, je odlišné. Vzhledem k tomu, že tyto poplatky nejsou protiplněním za uskutečněná plnění, neexistuje zde DPH na výstupu, a DPH na vstupu tedy nelze odpočíst. Provozovatel veřejnoprávního vysílání samozřejmě může vykonávat i obchodní činnost financovanou z jiných zdrojů. U této činnosti je pak DPH odpočitatelná, ale pouze z té části zboží a služeb, které jsou použity pro účely této obchodní činnosti.“
51. Pokud jde o výpočet rozsahu nároku na odpočet, generální advokát odkázal na argumentaci Soudního dvora ve věci *Securenta*, C-437/06, ECLI:EU:C:2008:166: „ustanovení šesté směrnice neobsahují pravidla, jejichž předmětem jsou metody nebo kritéria, které členské státy musí uplatnit, pokud přijímají ustanovení umožňující rozdělení částek DPH odvedených na vstupu podle toho, zda připadají na hospodářské nebo nehopodářské činnosti. Jak totiž uvedla Komise, pravidla obsažená v čl. 17 odst. 5 a v článku 19 šesté směrnice se týkají DPH odvedené na vstupu, kterou jsou zatíženy výdaje výlučně spojené s hospodářskými činnostmi, přičemž rozděluje uvedené činnosti na činnosti podléhající dani, které zakládají nárok na odpočet daně, a od daně osvobozené, které takový nárok nezakládají.“
52. Na tento argument Soudní dvůr EU navázal tím, že uvedl (v bodě 34), že „je na členských státech, aby stanovily metody a kritéria, které jsou vhodné k tomuto účelu, při dodržení zásad, na kterých je založen společný systém DPH.“ K tomu generální advokát ve věci *Český rozhlas* (bod 62) doplnil, že členské státy musí „stanovit [...] způsob výpočtu, který objektivně odráží podíl vstupních výdajů, který skutečně připadá na každou z těchto dvou činností.“
53. Z uvedených stanovisek sice vyplývá náhled generálního advokáta na neoddělitelnost obchodních sdělení od programového vysílání (to z hlediska zákona o provozování televizního a rozhlasového vysílání), ale také hodnocení odlišného postavení žalobce (to z hlediska zákona o DPH). Generální advokát v tomto směru své stanovisko zcela zřejmě postavil na odpočitatelnosti DPH (tedy odlišení) u těch vstupů, které jsou použity pro účely obchodní činnosti.
54. Nejvyšší správní soud se s uvedenými závěry generálního advokáta plně ztotožnil a také ovšem upozornil na to, že generální advokát citované závěry ve svém stanovisku vyslovil nad rámec předběžné otázky položené Nejvyšším správním soudem. Zhodnotil pak, že SDEU neměl sebemenší důvod se k rozsahu nároku na odpočet DPH jakkoli vyjadřovat, pakliže neměl v úmyslu se od své ustálené judikatury odchýlit. Nejvyšší správní soud totiž již ve svém předkládajícím usnesení k předběžné otázce

výslovně uvedl, že v případě, že se SDEU ztotožní se tím, že činnost veřejnoprávního rozhlasového vysílání financovaná rozhlasovými poplatky není ekonomickou činností ve smyslu čl. 2 bodu 1 šesté směrnice, bude v dalším řízení třeba dále postupovat dle § 72 odst. 5 zákona o DPH v souladu se závěry vyslovenými Soudním dvorem v rozsudku *Securenta*. Pokud tedy Soudní dvůr potvrdil východiska Nejvyššího správního soudu, nemá Nejvyšší správní soud důvod na svých předchozích závěrech cokoli měnit, neboť otázku rozsahu nároku na odpočet DPH v daném případě považoval a stále považuje za *acte éclairée*. Situace, kdy plátce použije konkrétní plnění na vstupu jak v rámci své ekonomické, tak i neekonomické činnosti, nejsou nijak výjimečné, a zvláště u veřejnoprávních subjektů či neziskových organizací je lze naopak považovat za velmi časté. Skutečnost, že v některých případech může být relativně obtížné vymezit přesný poměr, v jakém je konkrétní plnění přijaté na vstupu využito v rámci té které činnosti, však nemůže mít za následek nárok na plný odpočet DPH zaplacené na vstupu. V takovém případě by totiž nastala situace, kdy by zdanitelná plnění na vstupu v podstatě nebyla vůbec zdaněna.

55. Nejvyšší správní soud se také opřel o ustálenou judikaturu Soudního dvora, dle níž poskytování služeb bez protiplnění nepředstavuje „hospodářskou činnost“ ve smyslu čl. 2 bodu 1 a čl. 4 odst. 1 a 2 šesté směrnice (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 1. 4. 1982, *Ilong-Kong Trade Development Council*, 89/81, EU:C: 1982:121, body 9- 11, či výše zmiňované rozsudky SPO *Landesorganisation Karnten*, body 14-26, a *Komise v. Finsko*, body 43-51).

56. Nejvyšší správní soud k vnitrostátní úpravě ZDPH uvedl, že § 72 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, jenž vymezuje, pro jaké účely musí být přijatá zdanitelná plnění použita, aby z nich plátcí vznikl nárok na uplatnění odpočtu daně, přičemž v ani jednom z ustanovení písm. a) až d) nelze shledat, že by bylo možné nárok na odpočet daně přiznat v případech, kdy jsou přijatá plnění použita pro plnění, které nejsou předmětem daně. Nejvyšší správní soud s odkazem na ust. § 72 odst. 5 zákona o DPH v rozhodném znění, považoval za právně relevantní v dané věci, že pokud plátce daně přijatá zdanitelná plnění použil jak pro uskutečnění své ekonomické činnosti, tak pro účely s ní nesouvisející, měl nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití pro ekonomickou činnost. Citovaná právní úprava nároku na odpočet daně tak zakládá nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití přijatých plnění pro ekonomickou činnost a je plně v souladu s unijním právem. Včetně ustálené judikatury Soudního dvora (viz zejména rozsudky ze dne 13. 3. 2008, *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, ze dne 12. 2. 2009, *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie*, C-515/07, EU:C:2009:88, a ze dne 6. 9. 2012, *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557).

57. Je pravdou, že v uvedených řízeních žalobce nepředestřel námitky, kterými by poukazoval na svou činnost žalobce jako ekonomickou činnost v jejím celku se všemi aspekty doprovázejícími tuto činnost dle zákona o rozhlasovém a televizním vysílání. Městský soud v Praze ostatně otázku ekonomické činnosti žalobce v původním řízení rovněž považoval za podstatnou, proto vedl žalobce k vyjádření, zda službu veřejnoprávního vysílání za ekonomickou činnost považuje a toto konstatování bylo v původním řízení nesporné. Činnost žalobce však nebyla posuzována ve všech aspektech, které žalobce považuje za relevantní a které až nyní uplatnil ve shrnujícím vyjádření, a to jak nad rámec dřívějších námitek, tak i námitek v této věci, nicméně otázkou je, zda tyto aspekty, zvažované ve smyslu zákona o rozhlasovém a televizním

vysílání, lze také pro účely zákona o dani z přidané hodnoty považovat za významné. Soud k preciznosti žalobcových poukazů na zákon o rozhlasovém a televizním vysílání, nemůže v úplnosti také přehlédnout, že tento zákon stanoví rovněž pravidla mezi a oddělenosti obchodních sdělení a reklam při samotném vysílání a jistě existuje fakturace příjmů za tato sdělení. Ze stanovisek a rozhodnutí SDEU, ostatně i z rozsudku Nejvyššího správního soudu vyplývá, že i při tak specifické činnosti žalobce lze o nároku na odpočet daně uvažovat pouze za předpokladu, že žalobce prokáže, že jím porízená (přijatá) plnění byla alespoň částečně využita v rámci jiných činností žalobce podléhajících DPH. Pouze ve vztahu k takovým činnostem pak žalobci vzniká nárok na odpočet DPH u přijatých plnění na vstupu, a to v rozsahu, v jakém byla k tomuto účelu skutečně použita. Uplatňuje-li žalobce nárok na odpočet DPH, je tedy v první řadě na něm, aby v případě, kdy toto plnění není použito výlučně v rámci jeho ekonomické činnosti, stanovil, v jakém poměru bylo konkrétní přijaté plnění použito ve vztahu k jeho ekonomické části a k neekonomické části jeho činnosti, s tím, že správce daně je samozřejmě oprávněn zvolený výpočet korigovat tak, aby skutečně poměru mezi ekonomickými a neekonomickými činnostmi žalobce ve vztahu ke konkrétnímu přijatému plnění co nejvíce odpovídal. Zda lze takto plnění účetně odlišit je na posouzení žalovaného v dalším řízení v součinnosti se žalobcem.

58. Skutečnost, že nárok na odpočet žalobce nelze krátit způsobem (dle § 72 odst. 4 ve spojení s § 76 zákona o DPH, v relevantním znění) provedeným finančními orgány, totiž dle uvedené judikatury, kterou je městský soud povinen respektovat, neznamená, že by žalobci vznikl nárok na odpočet v plné výši. Žalobci totiž mohl dle relevantní právní úpravy vzniknout nárok na odpočet DPH v poměrné výši, a to v rozsahu odpovídajícím použití přijatých plnění v rámci jeho ekonomické činnosti (viz § 72 odst. 5 téhož zákona, v relevantním znění).
59. K tomu, zda správní orgány měly postupovat v duchu zásad *in dubio pro mitius* a *in dubio pro libertate* se již městský soud vyjádřil ve svém původním rozsudku, a to neúspěšně. V původním řízení dle názoru městského soudu interpretace zákonných ustanovení o povaze rozhlasového vysílání a úplaty za toto vysílání pro účely daně z přidané hodnoty nevedla k jednoznačnému závěru o krácení odpočtu při vstupu hodnoty těchto poplatků do výpočtu nároku na odpočet daně, tento názor však byl již zmíněnou judikaturou SDEU i Nejvyššího správního soudu překonán. Městský soud v původním řízení poukázal na nedostatečnost a nejasnost právní úpravy k postupu krácení odpočtu dle ust. § 72 odst. 4 ve spojení s ust. § 76 zákona o DPH, nicméně v dalším řízení před SDEU a Nejvyšším správním soudem a Soudním dvorem EU byly, a to i z hlediska dříve platné, byť ne zcela dostatečné právní úpravy, s konečnou platností vyjasněny právní předpoklady pro možnou aplikaci stávajících ustanovení zákona o DPH a v jejím rámci i metodiku výpočtu nároku DPH při střetávajících se zdanitelných a nezdanitelných plněních. Veřejnoprávní rozhlasové vysílání, financované rozhlasovými poplatky, bylo jednoznačně kvalifikováno a odlišeno jako neekonomická činnost, a tím byl dán návod pro další postup správce daně i žalobce, případně pro další legislativní úpravy ohodnocení podílu vstupních údajů připadajících na takto odlišenou činnost.
60. Městský soud proto v duchu uvedené judikatury uzavírá, že nárok na odpočet žalobci může vzniknout, pokud prokáže, že přijatá plnění byla alespoň částečně využita v rámci jiných (ekonomických) činností žalobce podléhajících DPH. 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, zda a v jakém poměru bylo to které přijaté plnění použito v rozsahu ekonomické činnosti a v jakém poměru v rozsahu činnosti neekonomické, kterou je veřejnoprávní rozhlasové vysílání. Je-li takový požadavek náročný z hlediska tvrzení žalobce, že složky jeho činností se prolínají a nelze je oddělit, tedy pravděpodobně, že neumožňuje ani separátní účtování, je věcí průkazu žalobce a zhodnocení těchto okolností správcem daně. K tomu Nejvyšší správní soud poznamenal, že správce daně může žalobcem uvedený výpočet upravit, aby co nejvíce odpovídal skutečnému poměru mezi ekonomickými a neekonomickými činnostmi žalobce.

IX. Závěr

61. Na základě všech výše uvedených skutečností a důvodů Městský soud v Praze dospěl k závěru, že žalovaný i správce daně pochybili ve svém právním posouzení, jestliže rozhlasové poplatky považovali za protiplnění u neekonomické činnosti, která není předmětem daně. Proto žaloba byla podána důvodně a soud dle § 78 odst. 1 ve spojení s § 78 odst. 4 s.ř.s. napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, v němž bude vázán právními závěry soudu. (§ 78 odst. 5 s.ř.s.)

Výrok o náhradě nákladů řízení je dán ust. § 60 odst. 1 věta první s.ř.s. Žalobce měl ve věci úspěch, soud mu proto přiznal náhradu nákladů řízení. Náklady, které žalobci v řízení vznikly, spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 3 000 Kč a v účelně vynaložených nákladech právního zastoupení. Náklady právního zastoupení činí za 4 úkony právní služby po 3.100,- Kč (převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby, shrnutí vyjádření včetně repliky, obsahující opakovaný rozbor právní argumentace uvedené již ve shrnutí vyjádření, a účast na jednání u soudu) dle § 7 a § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 a dále 4 x paušál po 300,- Kč dle § 13 odst. 3 cit. vyhlášky, tj. v částce 13 600 Kč, s připočtením částky DPH ve výši 2 856 Kč, odpovídající dani z přidané hodnoty z částky 13 600 Kč, kterou je advokát povinen z odměny za zastupování a z náhrad odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Náklady řízení tak činí celkovou částku 19 456 Kč.

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). Připadne-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.

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.

V Praze dne 25. dubna 2018

JUDr. Naděžda Řeháková v.r.
předsedkyně senátu