



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudců Mgr. Milana Taubera a JUDr. Jana Ryby v právní věci žalobce: **Český rozhlas**, IČ 45245053, se sídlem Vinohradská 12, Praha 2, zast. JUDr. Petrem Orctem, advokátem se sídlem Na Vyhlídce 53, Karlovy Vary, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 3. 2014, č. j. 7081/14/5000-14306-711377,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 26. 3. 2014, č. j. 7081/14/5000-14306-711377, a rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu

č.j. 3471734/13/2002-24903-108987 ze dne 28.6.2013,
č.j. 3636553/13/2002-24903-108987 ze dne 28.6.2013,
č.j. 3640360/13/2002-24903-108987 ze dne 28.6.2013,
č.j. 3640757/13/2002-24903-108987 ze dne 28.6.2013,
č.j. 3640975/13/2002-24903-108987 ze dne 28.6.2013,
č.j. 3641215/13/2002-24903-108987 ze dne 28.6.2013,
č.j. 3641446/13/2002-24903-108987 ze dne 28.6.2013,
č.j. 3641714/13/2002-24903-108987 ze dne 28.6.2013,
č.j. 3642281/13/2002-24903-108987 ze dne 28.6.2013,
č.j. 3642594/13/2002-24903-108987 ze dne 28.6.2013,
č.j. 3642701/13/2002-24903-108987 ze dne 28.6.2013,
č.j. 3642890/13/2002-24903-108987 ze dne 28.6.2013

se zrušují a věci se vracejí žalovanému k dalšímu řízení.

- II. Žalovaný je povinen do 1 měsíce od právní moci tohoto rozsudku zaplatit žalobci na náhradu nákladů řízení 11 228 Kč, a to do rukou jeho zástupce JUDr. Petra Orcta, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou domáhal zrušení shora označeného rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „žalovaný“), jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutím Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“):

- č.j. 3471734/13/2002-24903-108987 ze dne 28.6.2013,
- č.j. 3636553/13/2002-24903-108987 ze dne 28.6.2013,
- č.j. 3640360/13/2002-24903-108987 ze dne 28.6.2013,
- č.j. 3640757/13/2002-24903-108987 ze dne 28.6.2013,
- č.j. 3640975/13/2002-24903-108987 ze dne 28.6.2013,
- č.j. 3641215/13/2002-24903-108987 ze dne 28.6.2013,
- č.j. 3641446/13/2002-24903-108987 ze dne 28.6.2013,
- č.j. 3641714/13/2002-24903-108987 ze dne 28.6.2013,
- č.j. 3642281/13/2002-24903-108987 ze dne 28.6.2013,
- č.j. 3642594/13/2002-24903-108987 ze dne 28.6.2013,
- č.j. 3642701/13/2002-24903-108987 ze dne 28.6.2013,
- č.j. 3642890/13/2002-24903-108987 ze dne 28.6.2013.

Těmito rozhodnutími správce daně dodatečně vyměřil žalobci za měsíce leden až prosinec roku 2010 daň ve výši 0,- Kč, a to poté, co žalobce podal dodatečná daňová přiznání za měsíce leden až prosinec roku 2010, kterými uplatnil nadměrný odpočet. Žalobce proti dodatečným platebním výměrům podal odvolání. Žalovaný však odvolání žalobce zamítl a platební výměry potvrdil.

Žalobce namítá, že rozhodnutím žalovaného a postupem jemu předcházejícím byl zkrácen na svých právech způsobem, jenž má za následek nezákonnost rozhodnutí.

Dle žalobce bylo rozhodnutí vydáno v rozporu s § 2, § 51, § 53, § 72 a § 76 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty v rozhodném znění (dále jen „ZDPH“ nebo „zákon o DPH“), dále v rozporu s čl. 1 a čl. 2 Ústavy, jelikož příslušná ustanovení ZDPH vyložil žalovaný v rozporu s příslušnými ustanoveními Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Šestá směrnice“) a s ustálenou judikaturou Soudního dvora EU (dále též „SDEU“), která Šestou směrnicí vykládá, a rovněž v rozporu s čl. 2. odst. 1 písm. c) Šesté směrnice a s čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“), jelikož žalovaný daňovou povinnost stanovil bez zákonného oprávnění.

Žalobce tvrdí, že jádrem sporu je názor žalovaného, že rozhlasové poplatky vybírané podle zvláštního právního předpisu (zákon č. 348/2005 Sb., o rozhlasových a televizních poplatcích, dále jen „ZRTP“) jsou úplatou za poskytnutou službu osvobozenou od DPH bez nároku na odpočet, z čehož vyplývá povinnost žalobce krátit nárok na odpočet daně. Podle žalobce z rozhodného znění ZDPH však nevyplývá pro žalobce povinnost krátit nárok na odpočet v těch případech, kdy je přijaté zdanitelné plnění použito jak k plněním za úplatu, kterou poskytovatel služby či dodavatel zboží obdržel či má obdržet s nárokem na odpočet, tak k plněním, která jsou sice ekonomickou činností, ale nejsou poskytována za úplatu. Podle názoru žalobce se veřejná služba v oblasti rozhlasového vysílání neuskutečňuje jako poskytování služby za úplatu ve smyslu ZDPH.

Žalobce upozorňuje, že je právnickou osobou založenou zvláštním právním předpisem – zákonem č. 484/1991 Sb., o Českém rozhlasu (dále jen „zákon o Českém rozhlasu“), za

účelem poskytování služeb veřejnosti. V souladu s § 2 zákona o Českém rozhlasu žalobce poskytuje službu veřejnosti tvorbou a šířením rozhlasových programů, popřípadě dalšího multimediálního obsahu a doplňkových služeb na celém území České republiky a do zahraničí. V § 10 odst. 1 zákona o Českém rozhlasu je výslovně stanoveno, že finančními zdroji Českého rozhlasu jsou zejména a) poplatky a b) příjem z vlastní podnikatelské činnosti. Žalobce je toho názoru, že poplatky nejsou vybírány v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, jsou pouze zdrojem financování daňového subjektu, nejsou zdanitelným plněním, nejsou úplatou za veřejnoprávní rozhlasové vysílání, nejsou hodnotou veřejnoprávního rozhlasového vysílání ani jeho součástí. Poplatky pro účely výpočtu koeficientu nelze zahrnout do jmenovatele zlomku dle ust. § 76 odst. 3 písm. b) ZDPH. Zahrnutím sumy poplatků do údaje na ř. 50 by následně došlo ke zkrácení koeficientu a v konečném důsledku ke zvýšení daňové povinnosti daňového subjektu.

Předmět poplatků, definici poplatníka, základ, výši a způsob placení rozhlasových poplatků a evidenci poplatníků upravuje ZRTP. Žalobce zdůrazňuje, že termín finanční zdroj vystihuje ekonomickou podstatu poplatku, neboť finančními zdroji žalobce obecně mohou být vlastní zdroje (zejména vlastní jmění, fondy, výsledek hospodaření, nerozdělený zisk minulých let) a cizí zdroje (zejména úvěry, půjčky, finanční výpomoci, závazky z obchodních vztahů apod.). Z uvedeného je podle žalobce zřejmé, že rozhlasový poplatek není příjmem, resp. tržbou žalobce, ale účelovým zdrojem jeho financování. Je pouze účetně technickou záležitostí, že žalobce neúčtuje o rozhlasových poplatcích do fondu, ale zjednodušeně je v časové a věcné souvislosti s náklady průběžně zachycuje na výsledkových účtech.

Povinnost k úhradě rozhlasového poplatku, výše tohoto poplatku i okruh osob povinných k úhradě tohoto poplatku je stanovena zákonem a stíhá automaticky každého vlastníka či držitele rozhlasového přijímače, případně osobu, která je odběratelem elektřiny připojeným k distribuční soustavě, tj. bez ohledu na skutečnost, zda rozhlasové vysílání žalobce využívá či nikoli, a objektivně je dán vlastnictvím nebo držbou uvedeného přijímače, popř. nevyvrácenou domněnkou existence takového vztahu odvíjející se od odběru elektřiny. Povinnost k úhradě rozhlasového poplatku se tedy nezakládá smlouvou či jiným konsenzuálním či kontraktním způsobem, nejde tu o koncesionářský ani jiný obdobný vztah, či závazkový vztah vznikající na základě jiných skutečností upravených v zákoně. Mezi žalobcem a vlastníkem či držitelem rozhlasového přijímače není typický horizontální vztah jako např. mezi dodavatelem odběratelem, popř. spotřebitelem, iniciovaný autonomním projevem vůle a nejde tu o směnu ani o protiplnění ve smyslu adekvátní kompenzace za plnění, ať hmotné či nehmotné. Nejde o úplatu za službu. Žalobce je podle zákona poplatek povinen vybírat a použít ho výlučně k plnění úkolů stanovených mu zákonem. Rozhlasový poplatek se charakterem blíží nejvíce dani či poplatku, přestože jej pro určité odlišnosti nelze řadit ani do jedné z uvedených kategorií. Nelze tu nalézt ani nejmenší náznak jakékoli konsenzuální „procedury“ ani u majitele či držitele rozhlasového přijímače, ani u žalobce, náznak jakéhokoli smluvního prvku mezi dvěma subjekty ani cokoli, co by mohlo představovat směnu či kompenzaci (jedné penězi ocenitelné hodnoty za jinou takovou) v nejširším smyslu slova.

Žalobce dále odkazuje na judikaturu SDEU, podle níž je „služba poskytnuta za úplatu“, pokud mezi poskytovatelem a příjemcem služby existuje právní vztah se smluvním prvkem, v jehož rámci jsou vzájemně poskytnuta plnění s možností poskytovatele služeb jejich příjemcem, přičemž odměna obdržená poskytovatelem služby představuje skutečnou protihodnotu služby poskytnuté příjemci, a dále pak, že poskytnutí služeb za úplatu předpokládá přímou souvislost a úměru mezi poskytnutou službou a obdrženou protihodnotou. Ve vztahu mezi poskytováním veřejné služby rozhlasového vysílání a placením poplatků chybí prvek dobrovolnosti a konsenzu, rovněž neexistuje možnost kontroly

poskytovatele služeb jejich příjemcem, absentuje zde přímá souvislost a úměra mezi poskytnutím veřejné služby a zaplacením poplatku, přičemž žalobce nemůže ovlivnit výši poplatku. Žalobce zdůrazňuje, že povinnost k výběru poplatků je veřejnoprávní, což se odráží i v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 1. 2011, č. j. 3 Ads 152/2010-64, kde je uvedeno, že „splnění veřejnoprávní povinnosti nelze převádět soukromoprávní smlouvou na jiný subjekt“. Oprávnění (a povinnost) žalobce vybírat rozhlasový poplatek nelze považovat za soukromoprávní. Na této povaze poplatku nic nemění ani nástroje a procedury, které má žalobce k vybírání poplatků.

Žalobce namítá nesprávné právní posouzení věci. Správce daně svým postupem nezákonně zvýšil daňovou zátěž žalobce, když postupoval v rozporu s právními předpisy a žalovaný takový postup svým rozhodnutím potvrdil.

V daném případě ZDPH nebyl správně aplikován, neboť poplatek byl považován za úplatu za veřejnou službu rozhlasového vysílání a hodnota vybraných poplatků byla zahrnuta do výpočtu koeficientu dle ust. § 76 odst. 2 ZDPH. Veřejná služba rozhlasového vysílání není dle názoru žalobce plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet daně, a tudíž nelze poplatky pro účely výpočtu koeficientu zahrnout do jmenovatele zlomku dle ust. § 76 odst. 3 písm. b) ZDPH. Zohledněním hodnoty poplatků při uvedeném výpočtu došlo ke zkreslení koeficientu a v konečném důsledku ke zvýšení daňové povinnosti žalobce. Hodnota poplatků pojmově není a nemůže být úplatou za zdanitelné plnění ve smyslu ZDPH.

Pro řešení sporné otázky je podle názoru žalobce stěžejním ustanovení § 2 odst. 1 písm. b) ZDPH, které vymezuje předmět daně jako „poskytnutí služby za úplatu“. V ust. § 4 odst. 1 písm. a) ZDPH je definován pojem „úplata“ jako „částka v penězích nebo v platebních prostředcích nahrazujících peníze nebo hodnota poskytnutého nepeněžního plnění“. Není zde vymezena však situace, kdy je přijetí peněz, platebních prostředků či nepeněžního plnění považováno za „úplatu za poskytnutou službu“. Z vnitrostátní úpravy nelze dovodit, že jsou poplatky úplatou za poskytnutou veřejnou službu rozhlasového vysílání.

Podle žalobce, že tuto otázku ve své judikatuře vyřešil SDEU, který vymezil předpoklady, za kterých je možné uvažovat o určitém plnění jako o úplatě za poskytnutou službu. Žalobce odkazuje především na rozsudky ve věci Apple and Pear Development Council (C-102/86), Cooperative Aardappelenbevaarplaats (C-154/80) či Tolsma (C-16/93). Z těchto rozsudků plyne, že obecně i v řešeném případě chybí přímá spojitost mezi poskytnutím služby 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 písm. c) Šesté směrnice, a to 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 také z důvodu povahy úplaty, jež je spíše paušálním poplatkem, který je vlastník zařízení technicky způsobilého k individuálně volitelné reprodukci (veřejnoprávního i komerčního) povinen platit ze zákona.

K argumentům, které žalovaný uvedl, žalobce namítá:

- *K přítomnosti smluvního prvku, který je dán porízením rozhlasového přijímače a s tím spojenou povinností platby poplatku* – žalobce odkazuje na skutečnost, že přijímače se nenabývají jen koupí a dokonce nikoli jen smluvně (ale např. i děděním). Pokud je zde předem neomezený okruh vlastníků přijímačů porízených jinak než koupí, pak i kdyby teoreticky nákup prvního přijímače mohl být interpretován i jako uzavření smlouvy na poskytování rozhlasového vysílání, nelze tuto metodu použít na jiné případy nabytí, a tudíž tento argument nepostačuje pro dovození smluvního prvku jako obecného znaku. Jediným

„objednatel“ veřejné služby rozhlasového vysílání je prostřednictvím zákonodárce stát a jediným dohlížitelem, zda se naplňuje představa státu o tomto vysílání ve vztahu k veřejnosti vtělená do zákona o Českém rozhlasu, je Rada pro televizní a rozhlasové vysílání (dále jen „Rada“). K argumentu žalovaného, že pro případ nabytí rozhlasového přijímače způsobem odlišným od koupě stanoví ZRTV, že se za poplatníka rozhlasového poplatku považuje každý odběratel elektriny připojený k distribuční soustavě, a že v této konstrukci je také třeba shledávat smluvní prvek, namítá žalobce, že z této úvahy naopak vyplývá, že celá konstrukce žalovaného ohledně kritéria smluvního prvku neobstojí. Měla-li by se totiž uplatnit konstrukce žalovaného, znamenalo by to, že každý odběratel tím, že byl nucen připojit se k distribuční soustavě (tj. pořídit si elektroměr), současně konkludentně uzavřel smlouvu s poskytovatelem rozhlasového vysílání, tj. s žalobcem a to bez ohledu na skutečnost, zda má či nemá rozhlasový přijímač.

- *K přítomnosti znaku kontroly poskytovatele služeb jejich příjemcem*, že existence Rady neznamena, že by byla „reklamačním“ místem pro držitele přijímače/příjemce/posluchače rozhlasového vysílání, resp. poplatníka poplatku nebo jiným způsobem mohla naplňovat znaky kontroly poskytovatele služeb jejich příjemcem. Rada je ústředním správním úřadem zřízeným zvláštním zákonem, jejíž působnost dopadá na různé provozovatele rozhlasového a televizního vysílání a nikoliv pouze na žalobce. Konstrukce žalovaného, kterou dovozuje existenci prvku kontroly nad kvalitou služby rozhlasového vysílání prostřednictvím volby zástupců do zákonodárného sboru České republiky, kteří teprve volí zástupce Rady, nemůže obstát.

- *K odůvodnění úměry mezi velikostí prospěchu z přijaté služby a výší poplatku* žalobce uvádí, že hodnota vysílání je soustavně, resp. systémově vyšší, než kolik činí úhrn poplatku. Přítomnost znaku úměry je proto třeba vyloučit. Naproti tomu v případě komerčního rozhlasového vysílání je v individuálních smluvních vztazích s objednateli reklamního vysílání, sponzorování apod. účtována cena této služby, což vylučuje správnost představy žalovaného, že poplatek představuje jediný způsob, jak „ocenit“ hodnotu této služby, byť tedy bez možnosti zjištění úměry. V případě poplatku jde o solidární paušální platbu, jež je zdrojem financování, resp. rozpočtu žalobce, „z přijímače“, k níž jsou povinni všichni vlastníci, popř. držitelé přijímačů a výjimkou osob zákonem osvobozených. Žalobce, Rada ani žádná právnická či fyzická osoba nemá žádný vliv na výši poplatku. Žalobce je povinen poplatek vybírat bez ohledu na to, jak je poplatník „spokojen“ s veřejnou službou rozhlasového vysílání a zda ji konzumuje či zda o ní vůbec ví.

Žalobce nepopírá skutečnost, že vykonává ekonomickou činnost ve smyslu ZDPH, odmítá však názor, že veřejnou službu v oblasti rozhlasového vysílání poskytuje jejímu (konkrétnímu) příjemci za úplatu, tj. že poplatek představuje (proti)plnění, které je úplatou za veřejnou službu rozhlasového vysílání, která je tudíž plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet daně ve smyslu příslušných ustanovení ZDPH.

Žalobce dále upozorňuje, že žalovaným odkazovaná judikatura SDEU (rozhodnutí ve věci Lebara Ltd) není na projednávanou věc aplikovatelná. Žalobce však považuje za nepřipadný i další odkaz žalovaného na rozhodnutí SDEU ve věci Campsa Estaciones de Servicio SA; žalovaný se dovolává závěru rozhodnutí, tj. že „skutečnost, že je plnění poskytnuto za cenu vyšší nebo nižší, než je cena výrobní, a tudíž za cenu vyšší nebo nižší, než je obvyklá cena, není tak pro kvalifikaci plnění jako „plnění za protihodnotu“ významná (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 20. ledna 2005, Hotel Scandic Gasabäch, C-412/03, Sb. rozh. s. I-743, bod 22)“. Žalovaný však přitom odhlíží od specifičnosti skutkového stavu uvedeného případu, a sice že v dané věci bylo plnění poskytováno mezi propojenými osobami za zvýhodněných podmínek, kdy protiplnění poskytované za protihodnotu (převod několika čerpacích stanic) bylo nižší, než kolik by činila cena obvyklá. Žalovaný současně opomíjí, že

v daném případě bylo možné vysledovat přímou souvislost mezi protiplněním a převodem čerpacích stanic. V projednávané věci však tuto přímou souvislost nelze s ohledem na výše uvedené dovodit.

Žalobce zdůrazňuje, že daňové předpisy nejsou součástí soukromého práva. Oproti předpisům práva soukromého jedním z hlavních principů těchto předpisů postavených na subordinaci, nerovném postavení subjektů je, i pokud jde o ukládání či určování povinností daňovým subjektům, „zákaz analogie“, který je jen jednou z forem praktického projevu zásady, že není povinnosti bez zákona, resp. daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.

Závěrem žalobce upozorňuje na nutnost aplikace práva EU. V daném případě je nutné vycházet ze znění Šesté směrnice v příslušném znění. V případě, že by ČR nesplnila řádně svou povinnost vyplývající z přistoupení k EU a znění ZDPH by nebylo v plném souladu se Šestou směrnicí a tato skutečnost by poškozovala daňové subjekty, bylo by namíste aplikovat na věc přímo příslušná ustanovení Šesté směrnice. V daném případě jde o přímý účinek čl. 2 odst. 1 písm. c) Šesté směrnice, a to v jeho smyslu přiblíženém judikaturou SDEU mj. ve věci *Apple and Pear Development Council, Cooperative Aardappelenbevaarplaats* či *Tolsma*. Žalovaný dovozuje, že poplatek je úplatou za poskytnutí veřejné služby rozhlasového vysílání, uskutečňované žalobcem, držiteli způsobilého přijímače, resp. odběrateli elektřiny. Jelikož žalovaný nadále trvá na tom, že postup žalobce je v rozporu s národní legislativou na úseku DPH, nezbývá žalobci než se dovolávat přímého účinku čl. 2 odst. 1 písm. c) Šesté směrnice. Žalobce je toho názoru, že jím učiněný výklad příslušných ustanovení zákona ZDPH je zcela v souladu s výkladem SDEU norem EU upravujících oblast DPH. Pro případ, že by soud dospěl k závěru, že výklad pojmu „poskytnutí služby za úplatu“ nebyl dosud spolehlivě vysvětlen SDEU, pak navrhuje položení předběžné otázky SDEU.

Žalovaný v písemném vyjádření k obsahu žaloby navrhl její zamítnutí a k jednotlivým argumentům uvedl následující.

Žalovaný předně odkazuje na napadené rozhodnutí, kde se s námitkami obsahově shodnými s žalobními námitkami již vypořádal. Trvá na tom, že žalobce tvorbou a šířením rozhlasových programů poskytuje službu, která je předmětem daně, neboť splňuje všechna obecná kritéria předmětu daně podle § 2 odst. 1 ZDPH. Žalobce je osobou povinnou k dani, neboť uskutečňuje ekonomickou činnost ve smyslu § 5 odst. 1 a 2 ZDPH poskytováním služby rozhlasového vysílání. Službu poskytuje za úplatu, neboť tato služba je hrazena rozhlasovými poplatky, místo plnění služby je v tuzemsku a jedná se o činnost, která je plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet daně.

Poskytováním veřejné služby v oblasti rozhlasového vysílání a vlastní podnikatelskou činností je žalobce osobou povinnou k dani z přidané hodnoty, neboť byl zřízen za účelem podnikání, uskutečňuje ekonomickou činnost, která je předmětem daně a která je buď od daně osvobozena, anebo se jedná o plnění zdanitelná. Plnění poskytované žalobcem v oblasti veřejné služby rozhlasového vysílání žalovaný považuje za službu, která je předmětem daně dle § 2 odst. 1 písm. c) ZDPH a je od daně osvobozena podle § 51 a 53 ZDPH. Ustanovení § 53 ZDPH je pak speciálním ustanovením vůči ustanovení § 2 odst. 1 ZDPH a v těchto intencích se může jednat jak o poskytování plnění zdanitelných, tak i osvobozených. Rozhlasové vysílání provozované žalobcem tedy podléhá jako plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně povinnosti vykazování na ř. 50 přiznání k dani z přidané hodnoty.

Žalovaný dále konstatuje, že posouzení veřejné služby rozhlasového vysílání jako plnění osvobozeného od daně bez nároku na odpočet daně je zcela v souladu se Šestou

směrnicí. Podle čl. 13 Šesté směrnice osvobodí členské státy od daně určité činnosti ve veřejném zájmu, a to za podmínek, které samy stanoví. Toto ustanovení nedává ohledně osvobození ve veřejném zájmu možnost volby, ale ukládá povinnost. V čl. 13 písm. q) Šesté směrnice je uvedena činnost veřejných rozhlasových a televizních subjektů, s výjimkou činností obchodní povahy. Tomuto ustanovení Šesté směrnice odpovídá zařazení rozhlasového nebo televizního vysílání prováděného provozovatelem vysílání ze zákona, tedy i veřejné služby rozhlasového vysílání žalobce, s výjimkou vysílání reklam, teleshoppingu a sponzorování, mezi plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně podle § 53 a § 51 odst. 1 písm. b) ZDPH.

Podle § 2 odst. 1 ZRTP se rozhlasový poplatek platí ze zařízení technicky způsobilého k individuálně volitelné reprodukci rozhlasového vysílání, je-li šířeno prostřednictvím zemských rádiových vysílacích zařízení využívajících rádiové kmitočty vyhrazené pro šíření a přenos rozhlasového nebo televizního vysílání, družic nebo kabelových systémů.

Žalovaný je toho názoru, že se jedná o způsob či metodu stanovení výše poplatku, což však nic nevypovídá o účelu jeho použití. K čemu je rozhlasový poplatek určen, zakotvuje § 10 odst. 1 písm. a) zákona o Českém rozhlasu, podle něhož jsou rozhlasové poplatky finančními zdroji Českého rozhlasu, přičemž rozhlasové poplatky nejsou jedinými finančními příjmy Českého rozhlasu. Jedná se pak o příjmy z vlastní podnikatelské činnosti ve smyslu § 10 odst. 1 písm. b) zákona o Českém rozhlasu. Finanční zdroje má žalobce povinnost používat k plnění veřejné služby vysílání. ZRTP stanoví, že se z rozhlasových poplatků hradí veřejná služba rozhlasového vysílání. Z uvedeného vyplývá, že veřejná služba rozhlasového vysílání je poskytována za úplatu, přičemž rozhlasové poplatky nepokrývají celkové náklady vynaložené na realizaci této veřejné služby.

Žalovaný uzavírá, že veřejná služba rozhlasového vysílání je vyjádřitelná v penězích v podobě částky, která je vybírána jako rozhlasový poplatek, jenž má zároveň pro Český rozhlas i pro plátce tohoto poplatku subjektivní hodnotu. Částka vybírána jako rozhlasový poplatek vyjadřuje hodnotu veřejné služby rozhlasového vysílání, která má jistou kvalitu a obsah. Proto jsou rozhlasové poplatky považovány za úplatu, kdy jako protiplnění Český rozhlas poskytuje veřejnou službu rozhlasového vysílání, která tak není poskytována bezúplatně.

K otázce absence smluvního prvku mezi žalobcem a plátcem rozhlasového poplatku žalovaný uvádí, že tento prvek lze spatřovat již v okamžiku pořízení rozhlasového přijímače. V tomto okamžiku plátce akceptuje povinnosti spojené s vlastnictvím rozhlasového přístroje.

Na základě výše uvedených důvodů žalovaný trvá na správnosti a zákonnosti žalobou napadeného rozhodnutí.

Soud o věci samé rozhodl bez nařízení jednání, neboť žalovaný s tím výslovně ve vyjádření k žalobě souhlasil a žalobce ve stanovené lhůtě dvou týdnů svůj nesouhlas s takovým projednáním věci nevyjádřil (§ 51 s. ř. s.).

Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán (75 odst. 2 věta první s. ř. s.), a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

Městský soud v Praze dospěl k závěru, že žaloba je důvodná a že je na místě napadené rozhodnutí i jemu předcházející platební výměry zrušit.

Pro právě projednávaný případ 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.

Předně soud uvádí, že akceptovat návrh žalobce na podání předběžné otázky se stalo nadbytečným, neboť k tomuto kroku v obdobném případě přistoupil již Nejvyšší správní soud. Na otázky položené Nejvyšším správním soudem SDEU odpověděl v rozsudku ze dne 22. 6. 2016, věc C-11/15, Odvolací finanční ředitelství proti Českému rozhlasu, kde SDEU vyřešil zásadní spornou otázku i právě projednávaného případu, a proto soud z odůvodnění rozsudku C-11/15 ve velké míře vychází.

SDEU se zabýval otázkou, zda veřejnoprávní rozhlasové vysílání definované v § 2 zákona o Českém rozhlasu je či není předmětem daně z přidané hodnoty, konkrétně zda je činnost veřejnoprávního rozhlasového vysílání „poskytováním služby za protiplnění“ ve smyslu čl. 2 bod 1 Šesté směrnice, resp. „poskytnutí služby za úplatu“ ve smyslu § 2 odst. 1 písm. c) ZDPH.

Podle § 2 odst. 1 písm. b) ZDPH je předmětem daně poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani, s místem plnění v tuzemsku. Toto ustanovení je odrazem čl. 2 odst. 1 Šesté směrnice, podle kterého je předmětem daně z přidané hodnoty mimo jiné dodání zboží a poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani. Podle § 4 odst. 1 zákona o DPH se úplatou rozumí zaplacení v penězích nebo platebními prostředky nahrazujícími peníze nebo poskytnutí nepeněžitého plnění. Ze zákona o DPH, stejně tak jako ze Šesté směrnice, vyplývá, že služba je předmětem daně z přidané hodnoty pouze tehdy, pokud se jedná o službu poskytnutou za úplatu, tj. za protiplnění ve smyslu Šesté směrnice. Existence úplaty za poskytnutou službu je tudíž bezpodmínečně nutná k tomu, aby poskytnutí služby mohlo být považováno za předmět daně z přidané hodnoty a jako zdanitelné plnění podrobeno dani z přidané hodnoty nebo na základě speciálních ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty od daně osvobozeno.

V rozsudku SDEU ve věci C-154/80 *Staatssecretaris van Financiën proti Association coopérative "Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats* byla poprvé identifikována tři základní kritéria, na základě nichž je možné pojmově vymezit „plnění za úplatu“: 1) musí existovat přímá a bezprostřední vazba mezi poskytnutím služby a obdrženým protiplněním, 2) protiplnění musí být vyjádřitelné v penězích, 3) úplata musí mít subjektivní hodnotu, kterou jí přisuzují obě strany transakce. Judikatura SDEU tedy zpochybňuje, že zdanitelným plněním a předmětem daně je poskytování služby vždy za „nějakou“ úplatu, a předvídá existenci situací, které nelze jednoznačně podřadit pod definici zdanitelného plnění vzhledem ke zvláštnostem a povaze poskytovaných služeb a přijímaných protiplnění.

Z ustálené judikatury SDEU dále plyne, že v rámci systému DPH je předpokladem plnění, která jsou předmětem daně, skutečnost, že dojde k plnění mezi stranami, které zahrnuje ujednání o ceně nebo protihodnotě. Pokud tedy činnost poskytovatele spočívá výlučně v plnění bez přímého protiplnění, neexistuje zdanitelný základ, a tato plnění tedy nepodléhají DPH (viz rozsudky ve věcech *Tolsma*, C-16/93, EU:C:1994:80, bod 12, *Komise v. Finsko*, C-246/08, EU:C:2009:671, bod 43, *GFKL Financial Services*, -93/10, EU:C:2011:700, bod 17). Z judikatury rovněž vyplývá, že poskytování služeb je uskutečněno „za protiplnění“ ve smyslu čl. 2 bodu 1 Šesté směrnice, a je tudíž předmětem daně pouze tehdy, pokud mezi poskytovatelem a příjemcem existuje právní vztah, v jehož

rámci jsou vzájemně poskytnuta plnění, přičemž odměna obdržená poskytovatelem představuje skutečnou protihodnotu služby poskytnuté příjemci (viz rozsudek *Tolsma*, C-16/93, EU:C:1994:80, bod 14, rozsudek *Komise v. Finsko*, C-246/08, EU:C:2009:671, bod 44, a rozsudek *GFKL Financial Services*, C-93/10, EU:C:2011:700, bod 18).

Jak upozorňuje generální advokát v bodě 22 svého stanoviska ve věci C-11/15, „*mezi poskytovanou službou a přijatou protihodnotou tedy musí existovat přímá souvislost. Pokud činnost poskytovatele spočívá výlučně v plnění bez přímého protiplnění, neexistuje zdanitelný základ, a tato plnění tedy nepodléhají DPH.*“

Soudní dvůr v bodě 23 rozsudku C-11/15 pro vztah mezi Českým rozhlasem a jeho poplatníky konkrétně uvádí, že „*mezi Českým rozhlasem a poplatníky rozhlasového poplatku není dán právní vztah, v jehož rámci by byla vzájemně poskytována plnění, ani neexistuje přímá souvislost mezi touto službou veřejnoprávního vysílání a tímto poplatkem,*“ a dále pokračuje, že v rámci poskytování služby veřejnoprávního rozhlasového vysílání nejsou Český rozhlas a jeho poplatníci vázáni „*žádným smluvním vztahem či ujednáním o ceně ani právním závazkem svobodně převzatým jednou stranou vůči druhé*“ (bod 24).

Povinnost zaplatit poplatek není vázána na využívání služby veřejnoprávního vysílání Českého rozhlasu osobami, kterým je povinnost uložena. Povinnost daná zákonem se váže na samotné držení rozhlasového přijímače a vůbec nezohledňuje, zda a kým je tento přijímač používán. Osoby držící přijímač tedy musí platit poplatek i v případě, že vysílání Českého rozhlasu samy vůbec neposlouchají. Nadto přístup ke službě veřejnoprávního rozhlasového vysílání není podmíněn zaplacením poplatku.

Soudní dvůr z výše uvedených důvodů dospěl k závěru (bod 28), že poskytování služby veřejnoprávního vysílání Českým rozhlasem není poskytováním služby „za protiplnění“ ve smyslu čl. 2 bodu 1 Šesté směrnice.

Lze tedy shrnout, že hodnota zdanitelného plnění v rozsahu veřejnoprávního vysílání není dána výší rozhlasových poplatků. Při výpočtu nároku na odpočet daně tedy nelze postupovat podle § 76 zákona o DPH.

Nicméně, jak upozorňuje generální advokát ve svém stanovisku a jak uvádí Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 Afs 124/2014-178, není-li rozhlasový poplatek úplatou za službu veřejnoprávního rozhlasového vysílání, je třeba považovat poskytování veřejnoprávního vysílání za neekonomickou činnost.

Z uvedeného vyplývá, že pro úspěšné uplatnění nároku na odpočet daně je třeba naplnit podmínky podle § 72 odst. 2 zákona o DPH, v rozhodném znění, který vymezuje účel, pro který musí být zdanitelná plnění použita, aby z nich vznikl nárok na uplatnění odpočtu. Jak plyne z písm. a) až d) daného ustanovení v rozhodném znění, není možné nárok na odpočet přiznat, pokud přijatá plnění jsou použita pro činnost, která nepodléhá dani. Rozhlasové vysílání nespadá ani pod výjimku podle § 14 odst. 5 zákona, kterou předvídá písm. e) § 72 odst. 2 zákona.

Lze navázat, že podle § 72 odst. 5 zákona o DPH, v rozhodném znění, 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. Jak výslovně uvedl Nejvyšší správní soud ve výše citovaném rozsudku č. j. 5 Afs 124/2014-178, při posuzování daného případu 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.

Tato konstrukce plně odpovídá ustálené judikatuře Soudního dvora EU (např. rozsudky ve věcech *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie*, C-515/07, EU:C:2009:88, případně *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557), z níž plyne, že členské státy musí vykonávat svou posuzovací pravomoc způsobem, který zaručí, že se odpočet uskuteční pouze u části DPH, která je poměrná k částce připadající plnění, která zakládají nárok na odpočet daně. Výpočet podílu ekonomických činností vůči činnostem neekonomickým musí objektivně odrážet podíl vstupních výdajů, který skutečně připadá na každou z těchto dvou činností.

Na výše uvedenou judikaturu Soudního dvora EU navázal i generální advokát ve věci Český rozhlas, C-11/15, který zdůraznil, 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 bodě 51 svého stanoviska uvedl, že „[p]řiznání 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 univerzálnosti DPH.“ Dále k tomu doplnil (v bodě 52), 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.“

Generální advokát srovnává (bod 53) situaci veřejnoprávní rozhlasové stanice se situací komerčního provozování vysílání. Podle něj komerční provozovatel také může vysílat své programy volně, aniž by od posluchačů požadoval úplatu. „Nicméně vzhledem k tomu, že nepobírá žádné poplatky ani žádný jiný zdroj financování z veřejných prostředků, musí svoji činnost financovat vysíláním „obchodních sdělení“, převezmeme-li tento výraz ze směrnice o audiovizuálních mediálních službách, tj. reklam, sponzorovaných pořadů, atd. Tato obchodní sdělení jsou určena posluchačům programů provozovatele vysílání, takže jejich vysílání je neoddělitelně spjata 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.“

V následujícím bodu 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.“

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, bod 33: „[U]stanovení 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.“

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.“

Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 8. 2016, č.j. 5 Afs 124/2014-178 k těmto otázkám dodal, že „[s]kutečnost, 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.“

Z § 72 odst. 5 ZDPH v rozhodném znění vyplývá, že nárok na odpočet DPH v plném rozsahu žalobci nikdy nevznikl, neboť měl nárok na odpočet u plnění přijatých na vstupu jen v poměrné výši, která odpovídá rozsahu použití těchto plnění v rámci ekonomické činnosti. Jak již bylo výše uvedeno, provozování veřejnoprávního rozhlasového vysílání financovaného rozhlasovými poplatky takovou ekonomickou činností není.

Nárok na odpočet žalobci může 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 bylo a které plnění použito ve vztahu k ekonomické činnosti a v jakém poměru k činnosti neekonomické. 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.

Soud shrnuje, že správce daně i žalovaný pochybili, když poplatky podle ZRPT 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 se zakládají na nesprávné interpretaci zákona, dospěl soud k závěru, že žaloba je důvodná, a proto podle § 78 odst. 1 s. ř. s. napadené rozhodnutí zrušil. Zároveň podle § 78 odst. 3 a 4 s. ř. s. soud zrušil prvostupňová rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V tomto řízení bude správce daně vázán právním názorem soudu.

O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce měl ve věci plný úspěch, proto jí soud přiznal náhradu nákladů řízení. Tu představuje zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a náklady na zastoupení advokátem za dva úkony právní služby [příprava a převzetí zastoupení, podání žaloby – § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb. (dále jen „advokátní tarif“)] po 3 100 Kč [§ 7 bod 5 ve vazbě na § 9 odst. 3 písm. f) advokátního tarifu] a dále režijní paušál ve výši 2 x 300 Kč podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu, včetně 21% DPH z částky 6 800 Kč tj. 1 428; celkem tedy 11 228 Kč.

P o u č e n í : 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 nejblíže 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 9. listopadu 2016

JUDr. Ludmila Sandnerová, v.r.
předsedkyně senátu