

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

MACIEJE SZPUNARA

přednesené dne 17. března 2016(1)

Věc C-11/15

Odvolací finanční řízení

proti

českému rozhlasu

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Nejvyšším správním soudem (Česká republika)]

„Daně – Daň z přidané hodnoty – Osvobození od daně – činnosti ve veřejnoprávního rozhlasu a televize, které nemají obchodní povahu – Veřejná služba vysílání – Financování z povinných poplatků – Kvalifikace poskytování takové služby“

Úvod

1. Systém daně z přidané hodnoty (DPH) je založen na dvojím mechanismu, a sice na úhradě daně na výstupu a na odpote daně odvedené na vstupu. Z hlediska hospodářských subjektů je DPH díky tomuto mechanismu neutrální; z ní plynoucí finanční zátěž nesou pouze spotřebitelé.
2. Má-li být zaručeno, že daňová správa účinně vybere to, co jí náleží, je nezbytné, aby se odpote týkal pouze zboží a služeb přijatých pro účely zdanitelné činnosti, a DPH na vstupu byla řádně odpotena od hodnoty DPH odvedené na výstupu. Pokud osoba povinná k dani provádí jak činnost zdanitelnou, tak činnost od daně osvobozenou, uplatní se zvláštní pravidla, která umožní vymezit část DPH odvedenou na vstupu, již lze odpotět. Situace se znovu komplikuje tehdy, pokud osoba povinná k dani provádí i činnost, na kterou se systém DPH vůbec nevztahuje, protože nemá povahu hospodářské činnosti uskutečňované za protiplnění ve smyslu ustanovení upravujících systém DPH. Projednávaná věc nabízí příležitost upřesnit význam judikatury Soudního dvora v této oblasti.

Právní rámec

Unijní právo

3. Článek 2 bod 1 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně(2) (dále jen „šestá směrnice“) stanoví:

„Předmětem [DPH] je:

1. dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečně v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;“

4. Podle § 13 části A odst. 1 písm. q) této směrnice platí:

„Osvobození určitých činností ve veřejném zájmu

1. Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, osvobodí členské státy od daně následující plnění, a to za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatnění těchto osvobození a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu:

[...]

q) činnosti veřejnoprávního rozhlasu a televize, s výjimkou činností obchodní povahy.“

5. Podle § 17 odst. 2 písm. a) a odst. 5 šesté směrnice platí:

„2. Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejich zdanitelných plnění, je osoba povinná dani oprávněna odpočíst od [DPH], kterou je povinna odvést:

a) [DPH], která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány v tuzemsku jinou osobou povinnou k dani;

[...]

5. V případě zboží a služeb, které osoba povinná k dani hodlá použít jak pro plnění, na která se vztahují odstavce 2 a 3 a u nichž je [DPH] odpočitatelná, tak i pro plnění, u nichž [DPH] odpočitatelná není, je odpočitatelný jen podíl [DPH] připadající na hodnotu prvního druhu plnění.

Tento podíl se stanoví v souladu s článkem 19 pro všechna plnění uskutečňovaná osobou povinnou k dani.

[...]“

6. Článek 19 odst. 1 šesté směrnice stanoví:

„Podíl odpočitatelný podle § 17 odst. 5 prvního pododstavce je dán zlomkem, který má:

– v čitateli celkovou výši ročního obrátu vztahujícího se k plněním, u nichž je [DPH] odpočitatelná podle § 17 odst. 2 a 3, bez [DPH],

– ve jmenovateli celkovou výši ročního obrátu vztahujícího se k plněním zahrnutým do čitatele a plněním, u nichž není [DPH] odpočitatelná, bez [DPH]. Členské státy mohou do jmenovatele rovněž zahrnout celkovou výši dotací kromě těch, které jsou uvedeny v § 11 části A odst. 1 písm. a).

[...]“

české právo

7. Výše uvedená ustanovení šesté směrnice byla provedena do českého práva ustanoveními

§ 2 odst. 1, § 51 odst. 1 písm. b), § 72 a § 76 odst. 1 a 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

8. Zákon č. 348/2005 Sb., o rozhlasových a televizních poplatcích a o změně některých zákonů, ve znění použitelném na spor v převodním řízení (dále jen „zákon č. 348/2005 Sb.“), upravuje rozhlasový poplatek, který slouží k financování služby českého veřejnoprávního rozhlasového vysílání. Podle § 3 tohoto zákona je poplatníkem rozhlasového poplatku fyzická nebo právnická osoba, která vlastní rozhlasový přijímač, nebo osoba, která není vlastníkem rozhlasového přijímače, ale drží ho nebo ho z jiného právního důvodu alespoň jeden měsíc užívá. V § 7 téhož zákona je stanoveno, že poplatník platí rozhlasový poplatek provozovateli vysílání ze zákona buď přímo, nebo prostřednictvím pověřené osoby.

9. Rozhlasové vysílání, které je financováno z rozhlasových poplatků, se podle českého práva považuje za činnost osvobozenou od DPH.

Skutkové okolnosti převodního řízení, řízení a předběžná otázka

10. Český rozhlas je českou organizací pro veřejnoprávní vysílání, která byla zřízena zákonem a je financována mimo jiné rozhlasovými poplatky stanovenými zákonem č. 348/2005 Sb.

11. Český rozhlas prostřednictvím dodatečných daňových přiznání za období od března do prosince roku 2006 uplatňoval dodatečně zvýšení nároku na odpočet DPH tím, že z výpočtu koeficientu používaného při vypořádání odpočtu DPH vyloučil plnění odpovídající jemu zaplaceným rozhlasovým poplatkům, které převodně uvedl jako plnění osvobozená od DPH bez nároku na odpočet daně. Český rozhlas v tomto ohledu uvedl, že tyto poplatky nejsou úplatou za poskytovanou službu veřejnoprávního rozhlasového vysílání.

12. Finanční orgány se s tímto stanoviskem českého rozhlasu neztotožnily a dodatečnými platebními výměry odmítly vyloučit uvedená plnění z výpočtu odpočitatelného podílu daně.

13. Český rozhlas poté, co bylo jeho odvolání zamítnuto, napadl rozhodnutí finančních orgánů u Městského soudu v Praze, který je rozsudkem ze dne 6. června 2014 zrušil.

14. Stěžovatel v převodním řízení podal proti tomuto rozsudku u předkládajícího soudu kasační stížnost. Za těchto okolností se Nejvyšší správní soud rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Lze vysílání veřejnoprávního rozhlasu, které je financováno poplatky placenými na základě zákona, k jejichž úhradě je poplatník povinen z důvodu vlastnictví rozhlasového přijímače, jeho držby či z jiného právního důvodu opravňujícího k užívání tohoto přijímače, a to ve výši zákonem stanovené, považovat za „poskytování služby za protiplnění“ ve smyslu čl. 2 bodu 1 šesté směrnice [...], které má být od [DPH] osvobozeno dle čl. 13 části A odst. 1 písm. q) téže směrnice, nebo jde o neekonomickou činnost, která vůbec nepředstavuje předmět [DPH] dle čl. 2 uvedené směrnice, a tedy na ni nedopadá ani osvobození od daně podle čl. 13 části A odst. 1 písm. q) této směrnice?“

15. Předkládací rozhodnutí došlo Soudnímu dvoru dne 13. ledna 2015. Písemná vyjádření předložili účastníci převodního řízení, česká vláda, česká vláda a vláda Spojeného království, jakož i Evropská komise. Na jednání, které se konalo dne 17. prosince 2015, byl zastoupen český rozhlas, česká vláda, vláda Spojeného království a Komise.

Analýza

16. Podstatou předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 2 bod 1 šesté

směrnice vykládán v tom smyslu, že činnost ve veřejnoprávní vysílací organizace financovaná povinnými poplatky stanovenými zákonem, které platí každý držitel rozhlasového přijímače, představuje ekonomickou činnost, která je předmětem DPH podle tohoto ustanovení. V případě kladné odpovědi by taková činnost logicky musela být osvobozena od DPH podle čl. 13 části A odst. 1 písm. q) šesté směrnice.

17. Je ovšem třeba mít na paměti, že tato otázka byla položena v rámci sporu mezi českým rozhlasem a finančními orgány, jehož předmětem je nárok na odpot DPH na vstupu u zboží a služeb, které český rozhlas přijal v souvislosti se svými činnostmi. Soudní dvůr by za účelem poskytnutí užitečné odpovědi na položenou otázku neměl od tohoto aspektu odhlížet.

18. V první řadě je tudíž třeba zabývat se pojmem činnosti „za protiplnění“ ve smyslu čl. 2 bodu 1 šesté směrnice. V několika úvodních poznámkách bych však nejprve chtěl poukázat na pochybnosti, které ve svém písemném vyjádření nadnesl český rozhlas o relevanci předběžné otázky pro řešení sporu v převodním řízení.

K relevanci předběžné otázky

19. Český rozhlas v písemném vyjádření tvrdí, že se spor v převodním řízení týká výhradně povahy rozhlasového poplatku. Domnívá se, že je třeba zjistit, zda lze tento poplatek považovat za úplatu za služby poskytované českým rozhlasem jakožto veřejnoprávní vysílací organizací, a podotýká, že v rozsudku, proti němuž byla v převodním řízení podána kasační stížnost, bylo na tuto otázku odpovězeno záporně. Podle českého rozhlasu však předkládající soud, jenž byl v tomto ohledu ovlivněn argumenty stěžovatele v převodním řízení, problematickou otázku zkreslil, jelikož požádal Soudní dvůr, aby určil, zda veřejnoprávní vysílání jako takové představuje činnost, na kterou se vztahuje systém DPH. Podle českého rozhlasu však tato otázka není relevantní, jelikož tuto činnost lze financovat i z jiných zdrojů, než jsou rozhlasové poplatky.

20. Tyto pochybnosti českého rozhlasu nesdílím. Je zřejmé, že úprava financování veřejnoprávního vysílání přísluší vnitrostátním právním řádem jednotlivých členských států a takový druh poplatku, jako je český rozhlasový poplatek, nemusí pokrývat veškeré náklady této činnosti. Z formulace předběžné otázky, v níž se poukazuje na „vysílání veřejnoprávního rozhlasu, které je financováno poplatky placenými na základě zákona“, nicméně nepochybně plyne, že jejím předmětem je veřejnoprávní vysílání v rozsahu, v němž je financováno rozhlasovými poplatky.

21. Pro zodpovězení otázky, zda je nutno takovou činnost považovat za poskytování služeb za protiplnění ve smyslu čl. 2 bodu 1 šesté směrnice, přitom bude důležité analyzovat povahu rozhlasového poplatku. Bude totiž třeba zjistit, zda lze tento poplatek považovat za úplatu za služby poskytované českým rozhlasem. Pokud bychom se však omezili pouze na tuto analýzu – což by si přál český rozhlas – posouzení věci by nebylo dostatečné, jelikož spor v převodním řízení se ve skutečnosti netýká povahy rozhlasového poplatku jako takového, ale rozsahu nároku českého rozhlasu na odpot. Předběžná otázka je tedy dle mého názoru formulována naprosto relevantním způsobem.

K pojmu činnosti „za protiplnění“

22. Kritéria, na základě kterých lze vymezit, zda je určitá činnost vykonávána za protiplnění, pramení z ustálené judikatury Soudního dvora(3). Podle této judikatury je poskytování služeb uskutečňováno za protiplnění ve smyslu čl. 2 bodu 1 šesté směrnice, a tudíž je předmětem daně pouze tehdy, pokud mezi poskytovatelem a příjemcem existuje právní vztah, v rámci něhož jsou vzájemně poskytnuta plnění, přičemž odměna obdržená poskytovatelem představuje skutečnou protihodnotu služby poskytnuté příjemci. Mezi poskytovanou službou a přijatou protihodnotou

tedy musí existovat pŕímá souvislost(4). Pokud tedy ŕinnost poskytovatele spoŕívá výluŕnŕ v plnŕní bez pŕímého protiplnŕní, neexistuje zdanitelnŕ základ, a tato plnŕní tedy nepodlŕhají DPH(5).

23. Právŕ s ohledem na tato kritŕia je tedy nyní tŕeba analyzovat povahu ŕinnosti spoŕívající ve vysílání financovaném z takových poplatkŕ, jako jsou rozhlasové poplatky, o které se jedná v pŕvodním ŕízení.

Vztah mezi ŕeským rozhlasem a poplatníky

24. Analyzujeme-li danou situaci z hlediska vztahu mezi ŕeským rozhlasem a poplatníky rozhlasového poplatku, je podle mého názoru nutno dospŕt k závŕru, ŕe ŕinnost ŕeského rozhlasu financovaná z rozhlasových poplatkŕ nenaplŕuje kritŕia vyŕadovaná k tomu, aby ji bylo možné považovat za pŕedmŕt DPH.

25. Je totiŕ nutno konstatovat, ŕe zde chybí nezbytná pŕímá právní souvislost. ŕinnost ŕeského rozhlasu se ŕídí zákonem a její výkon je nezávislý na totoŕnosti posluchaŕŕ i na jejich konkrétním poŕtu. Jedná se o ŕinnost veŕejnoprávního rozhlasového vysílání, která se tudíŕ vyznaŕuje dvŕma základními znaky. Zaprvŕ se jedná o vysílání poskytované volnŕ. Zadruhé, jelikoŕ se jedná o ŕinnost, která je financována právŕ z veŕejných zdrojŕ, není obsah vysílaných programŕ veden úvahami o hospodáŕské rentabilitŕ.

26. Z hlediska poplatníka je pak povinnost úhrady rozhlasového poplatku rovnŕŕ zcela nezávislá na skuteŕném využívání sluŕeb veŕejnoprávního vysílání. Povinnost hradit rozhlasový poplatek je povinností zákonnou, která nevzniká v dŕsledku poslechu veŕejnoprávního rozhlasu, nŕbrŕ v dŕsledku drŕby rozhlasového pŕijímaŕe. Vzhledem k tomu, ŕe souŕasnŕ s veŕejnoprávním rozhlasem mohou existovat i komerŕní provozovatelé vysílání, okolnost, ŕe osoba drŕí rozhlasový pŕijímaŕ, v ŕádném pŕípadŕ neznamená, ŕe využívá sluŕeb veŕejnoprávního vysílání. Skuteŕnost, ŕe osoba veŕejnoprávní rozhlas neposlouchá, ji však nezbavuje povinnosti platit rozhlasový poplatek. Stejnŕ tak platí, ŕe možnost poslechu není podmínŕna úhradou tohoto poplatku, jelikoŕ veŕejnoprávní vysílání je poskytováno volnŕ. Osobŕ, která poplatek nezaplatí, hrozí nanejvýŕ pŕípadné správní sankce.

27. Tato možnost vyuŕívat rozhlasový pŕijímaŕ k jiným úŕelŕm než k poslechu programŕ veŕejnoprávního rozhlasu podle mého názoru nutnŕ vylučuje tezi, ŕe poŕízení takového pŕijímaŕe je projevem vŕle vyuŕívat sluŕeb veŕejnoprávního vysílání, jehoŕ cenu by mŕl pŕedstavovat rozhlasový poplatek. Povinnost hradit tento poplatek je povinností zákonnou, která souvisí s drŕbou rozhlasového pŕijímaŕe; naproti tomu nikterak nezávisí na tom, zda jsou sluŕby veŕejnoprávního vysílání využívány, ŕi nikoliv.

28. Povinnost hradit rozhlasový poplatek tedy mezi poplatníkem a provozovatelem veŕejnoprávního vysílání nevytváŕí ŕádný právní vztah, jelikoŕ zaprvŕ tato povinnost nevzniká v dŕsledku využívání plnŕní poskytovaných dotyŕným provozovatelem vysílání, ale v dŕsledku drŕby rozhlasového pŕijímaŕe, a zadruhé pŕístup k uvedeným plnŕním není podmínŕn zaplacením tohoto poplatku.

29. Z toho vyplývá, ŕe rozhlasový poplatek není z hlediska poplatníka protihodnotou za plnŕní poskytovaná provozovatelem veŕejnoprávního rozhlasového vysílání.

Vztah mezi ŕeským rozhlasem a ŕeským státem

30. ŕeská vláda rozvíjí ve svém vyjádŕení odlišnou analŕzu, vycházející z existence trojstranného právního vztahu, v jehoŕ rámci ŕeský stát zadává ŕeskému rozhlasu úkol spoŕívající

v poskytování služby ve veřejném zájmu příjemcem (potenciálním uživatelem) a zajišťuje mu přitom finanční protiplnění v podobě rozhlasových poplatků.

31. Tato analýza podle mého názoru není přesvědčivá, a to z prostého důvodu, že vztah mezi českým rozhlasem a českým státem není vztahem smluvním, který by se týkal poskytování služeb.

32. Veřejnoprávní vysílání se uskutečňuje ve veřejném zájmu s cílem zajistit demokratické, společenské a kulturní potřeby společnosti a zachovat mediální pluralitu(6). Státy vytváří za tímto účelem veřejnoprávní subjekty pověřené poskytováním služeb vysílání a zajišťují jejich financování, které často probíhá ve formě takových poplatků, jako jsou rozhlasové poplatky, o něž se jedná v povodním řízení. Tyto instituce plní úlohu veřejnoprávního vysílání, která spočívá ve volném poskytování bezplatné služby, jež je nezávislá na hospodářských či jiných omezeních, která by odporovala jejich úloze. Právě v tomto kontextu protokol o systému veřejnoprávního vysílání v členských státech stanoví, že pravidla Smluv se nedotýkají pravomocí členských států financovat veřejnoprávní vysílání.

33. Organizace pro veřejnoprávní vysílání jsou vytvořeny státem, který vymezuje jejich úlohu, dbá na její naplňování a zajišťuje jejich financování, a to například tím, že jim přiděluje příjmy z povinných příspěvků, které jsou zavedeny zvlášť za tímto účelem. Nejedná se tedy o hospodářský vztah, který by vznikl na základě svobodné volby mezi dvěma samostatnými subjekty, a to státem a vysílací organizací, a který by se ostatně musel v plném rozsahu řídit pravidly Smluv a sekundárního práva. Organizace pro veřejnoprávní vysílání nepožaduje za své služby „cenu“ a poplatek není její úhradou.

34. V rámci argumentů, které byly vzneseny v projednávané věci, byl poplatek, o který se jedná v povodním řízení, vykreslen jako forma daně určené k financování daného druhu veřejnoprávní činnosti. Spíše bych řekl, že takový poplatek – což platí zejména tehdy, kdy jsou jeho specifika taková jako v případě českého rozhlasového poplatku, tedy kdy poplatníci hradí poplatek přímo vysílací organizaci – má povahu dotace ve specifické formě vlastních zdrojů, které stát přiděluje této organizaci. Činnost, za kterou poplatník nedostává od příjemce žádné protiplnění a která je financována z dotací určených k obecnému financování činnosti této osoby, však jistě nelze považovat za činnost za protiplnění.

35. I když tedy analyzujeme rozhlasové poplatky z hlediska vztahu mezi českým rozhlasem a českým státem, nelze je považovat za protiplnění za službu veřejnoprávního vysílání a činnost českého rozhlasu, která je z nich financována, nepředstavuje činnost za protiplnění ve smyslu šesté směrnice.

Otázka relevance rozsudku Le Rayon d'Or

36. Předkládající soud upozorňuje Soudní dvůr ještě na rozsudek Le Rayon d'Or(7) a klade si otázku, zda lze na veřejnoprávní vysílání financované z poplatků uplatnit řešení přijaté v tomto rozsudku či řešení specifické, které by ale bylo obdobné.

37. Tento návrh je třeba dle mého názoru odmítnout. Je pravda, že Soudní dvůr v tomto rozsudku rozhodl, že plnění, která dotyčné zařízením poskytovalo seniorům, je třeba považovat za plnění poskytovaná za protiplnění, i když úplatu za tato plnění nehradili příjemci těchto plnění vztahujících se ke konkrétní péči, nýbrž zdravotní pojišťovna, a to paušálně.

38. Věc, v níž byl vydán rozsudek Le Rayon d'Or(8), se ovšem od projednávané věci odlišuje tím, že mezi příjemci plnění, tj. klienty zařízení pro seniory, a tímto zařízením skutečně existoval právní vztah. Jediná zvláštnost tohoto vztahu spočívala v roli zdravotní pojišťovny, která v

podstat? p?istoupila k závazk?m klient?, aby pokryla náklady na pln?ní, která byla t?mto klient?m poskytována. Jak jsem uvedl v bod? 28 tohoto stanoviska, v p?ípad? ve?ejnoprávního vysílání však práv? takový právní vztah chybí. ?ešení, které p?ijal Soudní dv?r v rozsudku Le Rayon d'Or(9), tudíž v projednávané v?ci nelze uplatnit.

K *ratio legis* ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. q) šesté sm?rnice

39. P?edkládající soud se rovnž zamýšlí nad tím, jaký byl zám?r normotv?rce Spole?enství p?i koncipování ustanovení ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. q) šesté sm?rnice, pokud by se dosp?lo k záv?ru, že ve?ejnoprávní vysílání, které je za b?žných okolností financováno takovými poplatky, jako jsou poplatky, o které se jedná v p?vodním ?ízení, nespadá do rozsahu jeho p?sobnosti. Podle názoru ?eské vlády by pak osvobození upravené v tomto ustanovení postrádalo smysl.

40. Tuto obavu nesdílím. ?lánek 13 ?ást A odst. 1 písm. q) šesté sm?rnice je sou?ástí dlouhého seznamu p?ípad? osvobození „ur?itých ?inností ve ve?ejném zájmu“. Tyto ?innosti jsou a? už v d?sledku samotné své povahy, nebo v d?sledku toho, jaké osoby je vykonávají, ?asto vylou?eny z rozsahu p?sobnosti šesté sm?rnice, jelikož se nejedná o ?innosti za protipln?ní ve smyslu této sm?rnice. Tyto ?innosti nicmén? mohou být financovány r?znými zp?soby. Mohou být alespo? z?ásti vykonávány i za protipln?ní. Ani ?innost ve?ejnoprávních vysílacích organizací nemusí být financována pouze poplatky, což ostatn? uznává i samotná ?eská vláda(10). Práv? v t?chto situacích ?l. 13 ?ást A odst. 1 písm. q) šesté sm?rnice stanoví, že tyto ?innosti jsou od dan? osvobozeny. Proto, že se v praxi ?asto jedná o ?innosti, na které se systém DPH v?bec nevztahuje, se toto osvobození nestává bezp?edm?tným.

41. V každém p?ípad? je t?eba dodat, že ustanovení šesté sm?rnice, která upravují osvobození dané ?innosti od dan?, tak jako ?l. 13 ?ást A odst. 1 písm. a), nelze vykládat tak, aby došlo k rozšíření p?sobnosti této sm?rnice, která je vymezena v jejím ?lánku 2. Podmínkou p?ípadného osvobození od dan? je tedy za?azení do kategorie ?inností, které jsou p?edm?tem dan?, a nikoliv naopak.

Záv?r k povaze ?innosti ?eského rozhlasu financované z rozhlasových poplatk?

42. S ohledem na výše uvedené skute?nosti je podle mého názoru t?eba konstatovat, že ?innost ?eského rozhlasu v rozsahu, v n?mž je financována z rozhlasových poplatk?, nespadá do rozsahu p?sobnosti šesté sm?rnice, jelikož se nejedná o ?innost za protipln?ní.

43. Tento záv?r v zásad? posta?uje jako odpov?? na p?edb?žnou otázku, jak ji formuloval p?edkládající soud. Domnívám se však, že Soudní dv?r by mohl v duchu spolupráce s vnitrostátními soudy, který je základem ?lánku 267 SFEU, a v zájmu toho, aby byla p?edkládajícímu soudu poskytnuta odpov??, která bude k vy?ešení sporu v p?vodním ?ízení co nejužite?nější, své úvahy rozvést a rozebrat i otázku rozsahu nároku ?eského rozhlasu na odpo?et dan? odvedené na vstupu.

K nároku osob povinných k dani, které uskute??ují jak zdanitelná pln?ní, tak pln?ní, na která se systém DPH nevztahuje, na odpo?et

Úvodní poznámky

44. Podle § 17 odst. 2 šesté směrnice platí, že „[j]sou-li zboží a služby použity pro účely jejich zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpočíst od [DPH], kterou je povinna odvést“, DPH splatnou nebo odvedenou z tohoto zboží a služeb. Nárok na odpočet daně na vstupu je základním mechanismem systému DPH, jelikož umožňuje neutralitu této daně pro hospodářské subjekty; daňovou zátěž v zásadě nesou pouze spotřebitelé.

45. Aby však DPH skutečně platili spotřebitelé, může se nárok na odpočet týkat pouze zboží a služeb, které osoba povinná k dani dále používá ke zdanitelným plněním. DPH na vstupu tedy bude odpočtena od DPH na výstupu, kterou osoba povinná k dani vybere od svých smluvních partnerů s tím, že ji zahrne do ceny dodávek zboží a poskytnutí služeb. Pokud by naproti tomu osoba povinná k dani měla nárok na odpočet DPH na vstupu ze zboží a služeb, které ke zdanitelným plněním nepoužije, tato DPH by jí musela být vrácena, takže zboží a služby, které jsou předmětem daně, by v praxi nebyly zdaněny. V takovém případě tedy má nést daňovou zátěž osoba povinná k dani, a to namísto spotřebitele.

46. Pro případ, že zboží a služby přijaté osobou povinnou k dani nejsou použity pro účely jejich zdanitelných plnění, obsahuje systém DPH určité opravné mechanismy. Dvěma nejběžnějšími situacemi jsou tyto: zaprvé osoba povinná k dani použije zboží a služby zcela nebo zčásti pro účely plnění osvobozených od daně, anebo je zadruhé použije pro vlastní potřeby nebo potřeby svých zaměstnanců.

47. Pro případ, kdy osoba povinná k dani uskutečňuje jak plnění, která jsou předmětem daně, tak plnění, na která se systém DPH nevztahuje, však šestá směrnice neobsahuje žádná zvláštní pravidla. Pokud jde o zboží a služby, u nichž lze jednoduše určit, ke kterým z těchto kategorií plnění (tj. plnění, která předmětem daně jsou, a plnění, která předmětem daně nejsou) je osoba povinná k dani používá, je řešení snadné a plyne přímo z § 17 odst. 2 šesté směrnice. U zboží a služeb použitých pro účely plnění, která jsou předmětem daně, je totiž DPH odpočitatelná (nejsou-li tato plnění od daně osvobozena) a u zboží a služeb použitých pro účely plnění, na které se systém DPH nevztahuje, DPH odpočitatelná není. Otázka rozsahu nároku na odpočet naproti tomu vyvstává v případě zboží a služeb, které jsou neoddlitelným způsobem použity jak pro účely zdanitelných plnění, tak pro účely plnění, na které se systém DPH nevztahuje. Tohoto zboží a služeb může být celá řada a mohou představovat významnou část nákladů hospodářské činnosti, jako jsou například elektřina, pronájem kancelářských prostor, úklidové služby, která vybavení atd.

Případ českého rozhlasu

48. O takovou situaci se bude jednat i v případě českého rozhlasu, ztotožní-li se Soudní dvůr s mým návrhem odpovědi na předložnou otázku, pokud jde o kvalifikaci činnosti českého rozhlasu financované z rozhlasových poplatků(11). Za tohoto předpokladu bude třeba odmítnout tezi českých finančních orgánů, podle které se na činnost českého rozhlasu financovanou z rozhlasových poplatků vztahuje systém DPH, ale od daně je osvobozena podle § 13 části A odst. 1 písm. q) šesté směrnice. Nebude tudíž možné použít metodu výpočtu nároku na poměrný odpočet daně podle § 17 odst. 5 a článku 19 šesté směrnice. Výraz „plnění, u nichž daň z předané hodnoty odpočitatelná není“, který je použit v těchto ustanoveních, totiž nezahrnuje plnění uskutečněná v rámci činnosti, která nespadá do působnosti systému DPH(12).

49. Český rozhlas v převodním řízení tvrdí, že pokud rozhlasový poplatek nebude kvalifikován jako úplata, musí být finanční prostředky získané z úhrad tohoto poplatku vyloučeny z výpočtu odpočitatelného podílu daně. Jeho nárok na odpočet tedy musí činit 100 % DPH na vstupu(13). Tento názor nepostrádá relevanci, zejména pokud by se analýza týkala výhradně povahy přijímaného rozhlasového poplatku. Podle ustálené judikatury totiž platí, že nárok na odpočet je nedílnou

součástí mechanismu DPH, v zásadě nemůže být omezen a uplatní se ve vztahu ke všem daním, kterými byla zatížena zdanitelná plnění uskutečňovaná na vstupu(14). Skutečnost, že osoba povinná k dani obdrží příjmy, které nejsou protiplněním jejích plnění a nejsou zahrnuty do jejího obrátu, by v zásadě neměla vést k omezení jejího nároku na odpot.

50. Tato analýza nicméně opomíjí skutečnost, že rozhlasové poplatky nejsou vedlejším příjmem českého rozhlasu, nýbrž jedním z jeho hlavních finančních zdrojů(15). Tento poplatek totiž umožňuje financovat jeho zákonem upravenou činnost i alespoň její podstatnou část. Povahu takto financované činnosti tedy nelze oddělit od povahy samotného financování, které v projednávaném případě nemá formu úplaty za uskutečňovaná plnění, ale představuje spíše vlastní zdroje(16). Tuto činnost tedy podle mnou navrhované odpovědi v projednávané věci nelze považovat za činnost za protiplnění ve smyslu čl. 2 bodu 1 šesté směrnice. Otázka tudíž zní, zda tato činnost může založit nárok na odpot DPH na vstupu, pokud jde o zboží a služby použité jak pro účely této činnosti, tak pro účely zdanitelných činností.

51. Podle mého názoru je třeba na tuto otázku odpovědět záporně. Přiznání nároku na odpot 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(17). DPH na vstupu by v takovém případě nebyla odpotena od DPH na výstupu, kterou má osoba povinná k dani zaplatit ze svých zdanitelných plnění (jelikož ta by neexistovala), a poslední uvedená osoba by mohla žádat o její vrácení. Tuto DPH by tedy nakonec nikdo nezaplatil a zboží a služby, které se v rámci této plnění nacházejí na výstupu, by byly od daně *de facto* osvobozeny v rozporu se zásadou univerzálnosti DPH.

52. Uvedené platí tím spíše v případě osoby povinné k dani, která je provozovatelem veřejnoprávního vysílání, jelikož její činnosti – pokud by byly uskutečňovány za protiplnění, a byly tudíž předmětem daně – by byly od daně osvobozeny podle čl. 13 části A odst. 1 písm. q) šesté směrnice, s výjimkou obchodních činností, o které se však v projednávané věci nejedná, a DPH by u nich nebyla odpotitelná(18). Bylo by tedy nelogické přiznat nárok na odpot v případě činností, které nejsou předmětem daně proto, že nejsou uskutečňovány za protiplnění, a nárok na odpot nepřiznat u stejných činností, pokud by předmětem daně byly.

53. Úřitou vypovídací hodnotu by v tomto směru mohlo mít srovnání se situací komerčního provozovatele vysílání. Takový provozovatel vysílání také může – a často tomu tak je – vysílat své programy volně, tedy aniž od posluchače dostává nějakou úplatu. Nicméně vzhledem k tomu, že nepobírá žádné poplatky ani žádný jiný zdroj financování z veřejných prostředků, musí svoji činnost financovat vysíláním „obchodních sdělení“, převezmeme-li tento výraz ze směrnice o audiovizuálních mediálních službách(19), tj. reklam, sponzorovaných pořadů, atd. Tato obchodní sdělení jsou určena posluchačem programů provozovatele vysílání, takže jejich vysílání je neoddelitelně 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 obrát tohoto provozovatele vysílání. DPH na vstupu ze zboží a služeb, které tento provozovatel vysílání použije pro účely všech svých činností, tedy bude odpotena od DPH na výstupu, jež je zahrnuta do ceny obchodních sdělení, kterou si provozovatel účtuje. Toto zahrnutí tedy odvodí jeho nárok na odpot celé DPH na vstupu.

54. Postavení provozovatele ve veřejnoprávního vysílání, jehož činnost je alespoň zčásti financována z poplatků, je odlišné. Vzhledem k tomu, že tyto poplatky nejsou protiplněním za uskutečnění plnění, neexistuje zde DPH na výstupu, a DPH na vstupu tedy nelze odpočíst. Provozovatel ve 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.

55. Abych rozptýlil veškeré nejasnosti, musím dodat, že v případě provozovatele veřejnoprávního vysílání nelze dle mého názoru uplatnit řešení, které přijal Soudní dvůr v rozsudku Kretztechnik(20). Soudní dvůr v tomto rozsudku připustil odpočet DPH na vstupu u výdajů, které osoba povinná k dani vynaložila na vydání akcií, přičemž shledal, že toto vydání akcií v plném rozsahu sloužilo hospodářské (a tudíž zdanitelné) činnosti této osoby povinné k dani. Provozovatel veřejnoprávního vysílání nicméně nevykonává činnost proto, aby získal poplatky. Jeho cílem je naopak provozovat vysílací činnost, přičemž poplatky jsou pouze zdrojem jejího financování. I kdyby ostatně taková činnost byla vykonávána za úplatu, byla by od daně osvobozena podle čl. 13 části A odst. 1 písm. q) šesté směrnice. Projednávaná věc tedy není obdobou situace, která nastala ve věci, v níž byl vydán rozsudek Kretztechnik.

Výpočet rozsahu nároku na odpočet

56. Závěr, podle kterého činnost financovaná prostřednictvím poplatků nezakládá nárok na odpočet DPH na vstupu, platí jak pro zboží a služby, které osoba povinná k dani použije výlučně pro účely svých činností, které nejsou předmětem daně, tak pro zboží a služby, které jsou neodlučitelným způsobem použity jak pro účely takových činností, tak pro účely činností zdanitelných. U zboží a služeb, které patří do první kategorie, žádný problém nevystává, jelikož osoba povinná k dani nárok na odpočet jednoduše nemá. Pokud jde naproti tomu o druhou kategorii, je třeba určit, v jakém rozsahu musí mít osoba povinná k dani nárok na odpočet, aby tento nárok zůstal zachován u části související s jejími zdanitelnými plněními a nedošlo k neoprávněné „nadměrné náhradě“.

57. Jak Soudní dvůr poznamenal v rozsudku Securenta(21), ustanovení šesté směrnice neobsahují žádná pravidla, která by se týkala metod nebo kritérií, jež musí členské státy uplatnit, pokud přijímají ustanovení umožňující rozdělení částek DPH odvedených na vstupu podle toho, zda odpovídající výdaje připadají na činnosti, které jsou předmětem daně, nebo činnosti, které předmětem daně nejsou.

58. Komise ve svém písemném vyjádření navrhuje, že by takový poplatek, jako je rozhlasový poplatek, o který se jedná v původním řízení, mohl být považován za dotaci ve smyslu čl. 19 odst. 1 druhé odrážky šesté směrnice. Členské státy by pak podle tohoto ustanovení měly možnost zahrnout takový poplatek do jmenovatele zlomku pro výpočet odpočitatelného podílu, čímž by poměrně omezily rozsah nároku na odpočet.

59. Této možnosti ovšem dle mého názoru nelze využít v případě, kdy poplatek slouží k financování veřejnoprávních vysílacích subjektů v členských státech. Bez ohledu na skutečnost, že rozhlasový poplatek, o který se jedná v původním řízení, je dotací, která má zvláštní povahu vlastního zdroje, totiž v tomto smyslu spatřuji dva problémy.

60. Zaprvé by toto řešení do systému DPH vložovalo činnosti, které do něj nespádají. Jak jsem vysvětlil v bodě 50 tohoto stanoviska, rozhlasový poplatek nelze analyzovat odděleně od činnosti, k jejímuž financování slouží. Z důvodu tohoto způsobu financování není tato činnost vykonávána za protiplnění a nespadá do systému DPH. Nelze-li mechanismus stanovený v článku 19 šesté směrnice uplatnit na činnosti, které nejsou předmětem daně(22), nelze do něj zahrnout

částky, které odpovídají této činností.

61. Z druhého se mechanismus stanovený v tomto článku uplatní pouze v případě „smíšené“ osoby povinné k dani, tj. osoby, která uskutečňuje jak zdanitelná plnění, tak plnění od daně osvobozená. Nelze ho uplatnit na osobu povinnou k dani, která uskutečňuje pouze zdanitelná plnění a kromě toho pobírá dotace, takže ve jmenovateli podílu by se nacházel pouze obrat vztahující se ke zdanitelným plněním a dotace(23). Provozovatelé veřejnoprávního vysílání mohou vedle činnosti financované z poplatků vykonávat i jiné činnosti, kterou jsou od daně osvobozeny podle čl. 13 části A odst. 1 písm. q) šesté směrnice, ale stejně tak takovéto činnosti vykonávat nemusí. Řešení, ke kterému se přiklání Komise, by se přitom mohlo uplatnit pouze na první uvedené, což by mohlo vyvolat vážná narušení hospodářské soutěže a uškodit harmonizačnímu cíli šesté směrnice.

62. Problematiku poplatků, které slouží k financování provozovatelů veřejnoprávního vysílání, je dle mého názoru nutno vyřešit na základě závěru, ke kterému Soudní dvůr dospěl v rozsudku *Securenta*. Soudní dvůr v tomto rozsudku konstatoval, že ustanovení šesté směrnice neobsahují pravidla pro stanovení rozsahu nároku osob povinných k dani, které vykonávají jak činnosti, které jsou předmětem daně (a jsou zdanitelné), tak činnosti, které předmětem daně nejsou, na odpověď, a rozhodl, že stanovení metod a kritérií rozdělení částek DPH odvedené na vstupu mezi činnosti, které jsou předmětem daně, a činnosti, které předmětem daně nejsou, spadá do posuzovací pravomoci členských států, které při výkonu této pravomoci musí zohlednit úhel a systematiku šesté směrnice a stanovit v tomto ohledu způsob výpočtu, který objektivně odráží podíl vstupních výdajů, který skutečně připadá na každou z těchto dvou činností(24).

63. Je pravda, že rozsudek *Securenta* se týkal specifické problematiky výdajů spojených s vydáváním akcií a investičních cenných papírů. Řešení přijaté v tomto rozsudku nicméně není specificky vyhrazeno pro tuto oblast a podle mého názoru ho lze v plném rozsahu uplatnit i v jiných situacích, kdy osoby povinné k dani vykonávají jak činnost zdanitelnou, tak činnost, na kterou se systém DPH nevztahuje.

Závěry

64. S ohledem na výše uvedené úvahy navrhuji Soudnímu dvoru, aby na předběžnou otázku položenou Nejvyšším správním soudem odpověděl následovně:

1) Článek 2 bod 1 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně musí být vykládán v tom smyslu, že činnost veřejnoprávní vysílací organizace financovaná z povinných poplatků stanovených zákonem, které platí každý držitel rozhlasového přijímače, nepředstavuje činnost za protiplnění ve smyslu tohoto ustanovení a nezakládá nárok na odpověď daně z přidané hodnoty splatné nebo odvedené ze zboží a služeb, které tato organizace přijímala a používala pro účely této činnosti.

2) Stanovení metod a kritérií rozdělení částek daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu mezi tuto činnost a činnost, která zakládá nárok na odpověď, spadá do posuzovací pravomoci členských států, které při výkonu této pravomoci musí zohlednit úhel a systematiku šesté směrnice 77/388 a stanovit v tomto ohledu způsob výpočtu, který objektivně odráží podíl vstupních výdajů, který skutečně připadá na každou z těchto dvou činností.

1 – Původní jazyk: francouzština.

2 – Úč. vst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23.

3 – Z těchto kritérií uvedu pouze ta, která jsou relevantní pro analýzu předběžné otázky v posuzované věci.

4 – Viz zejména rozsudky Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, bod 14) a Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, bod 27).

5 – Viz zejména rozsudky Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121, bod 10) a GFKL Financial Services (C-93/10, EU:C:2011:700, bod 17).

6 – Protokol (č. 29) o systému veřejnoprávního vysílání v členských státech připojený ke Smlouvám o EU a FEU.

7 – C-151/13, EU:C:2014:185.

8 – C-151/13, EU:C:2014:185.

9 – C-151/13, EU:C:2014:185.

10 – Na tomto místě je obtížné uvést konkrétní příklady, jelikož to, co v rámci činnosti provozovatelů veřejnoprávního vysílání spadá do sféry veřejnoprávní a co do sféry komerční, vymezují legislativy jednotlivých členských států. Za činnost osvobozenou podle čl. 13 části A odst. 1 písm. q) šesté směrnice by nicméně bylo možno považovat prodej programů vytvořených v rámci plnění úkolů veřejné služby komerčním provozovatelem vysílání.

11 – Tedy shledá-li Soudní dvůr, že se na činnost českého rozhlasu financovanou z rozhlasových poplatků nevztahuje systém DPH.

12 – Viz zejména stanovisko generálního advokáta J. Mazáka ve věci Securenta (C-437/06, EU:C:2007:777, bod 40 a citovaná judikatura) a rozsudek Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, bod 33).

13 – 100 % by činil konkrétně tehdy, kdy by všechna plnění českého rozhlasu poskytnutá za úplatu byla činnostmi obchodní povahy ve smyslu čl. 13 části A odst. 1 písm. q) šesté směrnice, jelikož tyto činnosti nejsou od daně osvobozeny. Pokud naproti tomu český rozhlas uskutečňuje i plnění, která jsou předmětem daně, ale jsou od daně podle tohoto ustanovení osvobozena, což z předkládacího rozhodnutí jasně nevyplyvá, odpoví celé DPH na vstupu by bylo třeba poměrně snížit pouze s ohledem na příjmy z plnění, která jsou předmětem DPH (zdanitelných a osvobozených).

14 – Viz zejména rozsudky BP Soupergaz (C-62/93, EU:C:1995:223, bod 18) a Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, bod 24).

15 – Podle § 10 zákona o českém rozhlasu jsou finančními zdroji českého rozhlasu rozhlasové poplatky a příjem z vlastní podnikatelské činnosti.

16 – Viz bod 34 tohoto stanoviska.

17 – Pro připomenutí – toto ustanovení přiznává nárok na odpoví, „[j]sou-li zboží a služby použity pro účely [...] zdanitelných plnění [osoby povinné k dani]“ (kurzíva doplněna autorem tohoto stanoviska).

18 – Osvobození podle čl. 13 části A odst. 1 písm. q) šesté směrnice má ve skutečnosti subjektivní povahu: osvobozeny jsou všechny činnosti veřejnoprávních vysílacích organizací s

výjimkou obchodních činností.

19 – Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2010/13/EU ze dne 10. března 2010 o koordinaci některých právních a správních předpisů členských států upravujících poskytování audiovizuálních mediálních služeb (Úř. věst. L 95, s. 1).

20 – C-465/03, EU:C:2005:320.

21 – C-437/06 (EU:C:2008:166, bod 33).

22 – Viz bod 49 tohoto stanoviska a citovaná judikatura.

23 – Viz rozsudek Komise v. Španělsko (C-204/03, EU:C:2005:588, body 25 a 26).

24 – Rozsudek Securita (C-437/06, EU:C:2008:166, bod 2 výroku).