



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
MACIEJE SZPUNARA
přednesené dne 17. března 2016¹

Věc C-11/15

**Odvolací finanční ředitelství
proti
Českému rozhlasu**

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

„Daně — Daň z přidané hodnoty — Osvobození od daně — Činnosti 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 odpočtu 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 odpočet týkal pouze zboží a služeb přijatých pro účely zdanitelné činnosti, a DPH na vstupu byla řádně odpočtena 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 odpočíst. 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.

¹ — Původní jazyk: francouzština.

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 daně² (dále jen „šestá směrnice“) stanoví:

„Předmětem [DPH] je:

1. dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;“
4. Podle čl. 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 uplatňování 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 čl. 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.

[...]“

2 — Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23.

6. Článek 19 odst. 1 šesté směrnice stanoví:

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

- v čitateli celkovou výši ročního obratu vztahujícího se k plněním, u nichž je [DPH] odpočitatelná podle čl. 17 odst. 2 a 3, bez [DPH],
- ve jmenovateli celkovou výši ročního obratu 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 čl. 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 původním 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 původního 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 původně 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 původním 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 původního řízení, česká vláda, řecká 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 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 odpočet 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 původním řízení.

K relevanci předběžné otázky

19. Český rozhlas v písemném vyjádření tvrdí, že se spor v původním 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 původním 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 původním 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 řádům 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 původním řízení se ve skutečnosti netýká povahy rozhlasového poplatku jako takového, ale rozsahu nároku Českého rozhlasu na odpočet. 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 dvora³. 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 obdržaná poskytovatelem představuje skutečnou protihodnotu služby poskytnuté příjemci. Mezi poskytovanou službou a přijatou protihodnotou tedy musí existovat přímá souvislost⁴. Pokud tedy činnost poskytovatele spočívá výlučně v plnění bez přímého protiplnění, neexistuje zdanitelný základ, a tato plnění tedy nepodléhají DPH⁵.

23. Právě s ohledem na tato kritéria je tedy nyní třeba analyzovat povahu činnosti spočívající ve vysílání financovaném z takových poplatků, jako jsou rozhlasové poplatky, o které se jedná v původním řízení.

Vztah mezi Českým rozhlasem a poplatníky

24. Analyzujeme-li danou situaci z hlediska vztahu mezi Českým rozhlasem a poplatníky rozhlasového poplatku, je podle mého názoru nutno dospět k závěru, že činnost Českého rozhlasu financovaná z rozhlasových poplatků nenaplnuje kritéria vyžadovaná k tomu, aby ji bylo možné považovat za předmět DPH.

25. Je totiž nutno konstatovat, že zde chybí nezbytná přímá právní souvislost. Činnost Českého rozhlasu se řídí zákonem a její výkon je nezávislý na totožnosti posluchačů i na jejich konkrétním počtu. Jedná se o činnost veřejnoprávního rozhlasového vysílání, která se tudíž vyznačuje dvěma základními znaky. Zprvu se jedná o vysílání poskytované volně. Zadruhé, jelikož se jedná o činnost, která je financována právě z veřejných zdrojů, není obsah vysílaných programů veden úvahami o hospodářské rentabilitě.

26. Z hlediska poplatníka je pak povinnost úhrady rozhlasového poplatku rovněž zcela nezávislá na skutečném využívání služeb veřejnoprávního vysílání. Povinnost hradit rozhlasový poplatek je povinností zákonnou, která nevzniká v důsledku poslechu veřejnoprávního rozhlasu, nýbrž v důsledku držby rozhlasového přijímače. Vzhledem k tomu, že současně s veřejnoprávním rozhlasem mohou

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).

existovat i komerční provozovatelé vysílání, okolnost, že osoba drží rozhlasový přijímač, v žádném případě neznamená, že využívá služeb veřejnoprávního vysílání. Skutečnost, že osoba veřejnoprávní rozhlas neposlouchá, ji však nezavazuje povinnosti platit rozhlasový poplatek. Stejně tak platí, že možnost poslechu není podmíněna úhradou tohoto poplatku, jelikož veřejnoprávní vysílání je poskytováno volně. Osobě, která poplatek nezaplatí, hrozí nanejvýš případné správní sankce.

27. Tato možnost využívat rozhlasový přijímač k jiným účelům než k poslechu programů veřejnoprávního rozhlasu podle mého názoru nutně vylučuje tezi, že pořízení takového přijímače je projevem vůle využívat služeb veřejnoprávního vysílání, jehož cenu by měl představovat rozhlasový poplatek. Povinnost hradit tento poplatek je povinností zákonnou, která souvisí s držbou rozhlasového přijímače; naproti tomu nikterak nezávisí na tom, zda jsou služby veřejnoprávního vysílání využívány, či nikoliv.

28. Povinnost hradit rozhlasový poplatek tedy mezi poplatníkem a provozovatelem veřejnoprávního vysílání nevytváří žádný právní vztah, jelikož zaprvé tato povinnost nevzniká v důsledku využívání plnění poskytovaných dotyčným provozovatelem vysílání, ale v důsledku držby rozhlasového přijímače, a zadruhé přístup k uvedeným plněním není podmíněn zaplacením tohoto poplatku.

29. Z toho vyplývá, že rozhlasový poplatek není z hlediska poplatníka protihodnotou za plnění poskytovaná provozovatelem veřejnoprávního rozhlasového vysílání.

Vztah mezi Českým rozhlasem a českým státem

30. Česká vláda rozvíjí ve svém vyjádření odlišnou analýzu, vycházející z existence trojstranného právního vztahu, v jehož rámci český stát zadává Českému rozhlasu úkol spočívající v poskytování služby ve veřejném zájmu příjemcům (potenciálním uživatelům) 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 pluralitu⁶. 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 původním 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 zvláště 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 původním 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

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

organizaci – má povahu dotace ve specifické formě vlastních zdrojů, které stát přiděluje této organizaci. Činnost, za kterou poplatník nedostává od příjemců 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'Or⁷ 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 zařízení 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'Or⁸, 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 podstatě přistoupila k závazkům klientů, aby pokryla náklady na plnění, která byla těmto klientům poskytována. Jak jsem uvedl v bodě 28 tohoto stanoviska, v případě veřejnoprávního vysílání však právě takový právní vztah chybí. Řešení, které přijal Soudní dvůr v rozsudku Le Rayon d'Or⁹, tudíž v projednávané věci nelze uplatnit.

K *ratio legis* čl. 13 části A odst. 1 písm. q) šesté směrnice

39. Předkládající soud se rovněž zamýšlí nad tím, jaký byl záměr normotvůrce Společenství při koncipování ustanovení čl. 13 části A odst. 1 písm. q) šesté směrnice, pokud by se dospělo k závěru, že veřejnoprávní vysílání, které je za běžných okolností financováno takovými poplatky, jako jsou poplatky, o které se jedná v původním řízení, nespadá do rozsahu jeho působnosti. Podle názoru české vlády by pak osvobození upravené v tomto ustanovení postrádalo smysl.

40. Tuto obavu nesdílím. Článek 13 část A odst. 1 písm. q) šesté směrnice je součástí dlouhého seznamu případů osvobození „určitých činností ve veřejném zájmu“. Tyto činnosti jsou ať už v důsledku samotné své povahy, nebo v důsledku toho, jaké osoby je vykonávají, často vyloučeny z rozsahu působnosti šesté směrnice, jelikož se nejedná o činnosti za protiplnění ve smyslu této směrnice. Tyto činnosti nicméně mohou být financovány různými způsoby. Mohou být alespoň zčásti vykonávány i za protiplnění. Ani činnost veřejnoprávních vysílacích organizací nemusí být financována

7 — C-151/13, EU:C:2014:185.

8 — C-151/13, EU:C:2014:185.

9 — C-151/13, EU:C:2014:185.

pouze poplatky, což ostatně uznává i samotná česká vláda¹⁰. Právě v těchto situacích čl. 13 část A odst. 1 písm. q) šesté směrnice stanoví, že tyto činnosti jsou od daně osvobozeny. Proto, že se v praxi často jedná o činnosti, na které se systém DPH vůbec nevztahuje, se toto osvobození nestává bezpředmětným.

41. V každém případě je třeba dodat, že ustanovení šesté směrnice, která upravují osvobození dané činnosti od daně, tak jako čl. 13 část A odst. 1 písm. a), nelze vykládat tak, aby došlo k rozšíření působnosti této směrnice, která je vymezena v jejím článku 2. Podmínkou případného osvobození od daně je tedy zařazení do kategorie činností, které jsou předmětem daně, a nikoliv naopak.

Závěr k povaze činnosti Českého rozhlasu financované z rozhlasových poplatků

42. S ohledem na výše uvedené skutečnosti je podle mého názoru třeba konstatovat, že činnost Českého rozhlasu v rozsahu, v němž je financována z rozhlasových poplatků, nespadá do rozsahu působnosti šesté směrnice, jelikož se nejedná o činnost za protiplnění.

43. Tento závěr v zásadě postačuje jako odpověď na předběžnou otázku, jak ji formuloval předkládající soud. Domnívám se však, že Soudní dvůr by mohl v duchu spolupráce s vnitrostátními soudy, který je základem článku 267 SFEU, a v zájmu toho, aby byla předkládajícímu soudu poskytnuta odpověď, která bude k vyřešení sporu v původním řízení co nejužitečnější, své úvahy rozvést a rozebrat i otázku rozsahu nároku Českého rozhlasu na odpočet daně odvedené na vstupu.

K nároku osob povinných k dani, které uskutečňují jak zdanitelná plnění, tak plnění, na která se systém DPH nevztahuje, na odpočet

Úvodní poznámky

44. Podle čl. 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 či 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 či služby zcela nebo zčásti pro účely plnění osvobozených od daně, anebo je zadruhé použije pro vlastní potřeby nebo potřeby svých zaměstnanců.

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 provozovatelům vysílání.

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 které 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 čl. 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 neoddělitelným 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, některá 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 předběžnou otázku, pokud jde o kvalifikaci činnosti Českého rozhlasu financované z rozhlasových poplatků¹¹. 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 čl. 13 části A odst. 1 písm. q) šesté směrnice. Nebude tudíž možné použít metodu výpočtu nároku na poměrný odpočet daně podle čl. 17 odst. 5 a článku 19 šesté směrnice. Výraz „plnění, u nichž daň z přidané hodnoty odpočitatelná není“, který je použit v těchto ustanoveních, totiž nezahrnuje plnění uskutečněná v rámci činnosti, která nespadá do působnosti systému DPH¹².

49. Český rozhlas v původním 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 vstupu¹³. Tento názor nepostrádá relevanci, zejména pokud by se analýza týkala výhradně povahy příjmů z 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 uskutečněná na vstupu¹⁴. 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 odpočet.

50. Tato analýza nicméně opomíjí skutečnost, že rozhlasové poplatky nejsou vedlejším příjmem Českého rozhlasu, nýbrž jedním z jeho hlavních finančních zdrojů¹⁵. Tento poplatek totiž umožňuje financovat jeho zákonem upravenou činnost či 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 zdroje¹⁶. Tuto činnost tedy podle

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, odpočet 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 Supergaz* (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.

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 odpočet 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 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 směrnice¹⁷. 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 poslední 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.

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 odpočitatelná¹⁸. Bylo by tedy 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.

53. Určitou 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 posluchačů 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 službách¹⁹, 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.

54. 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.

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 Kretztechnik²⁰. 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

17 — Pro připomenutí – toto ustanovení přiznává nárok na odpočet, „[j]sou-li zboží a služby použity pro účely [...] zdanitelných plnění [osoby povinné k dani]“ (kurziva 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.

(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 neoddělitelným 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 směru spátrují dva problémy.

60. Zaprvé by toto řešení do systému DPH včleňovalo 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 daně²², nelze do něj zahrnout částky, které odpovídají těmto činnostem.

61. Zadruhé 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 dotace²³. Provozovatelé veřejnoprávního vysílání mohou vedle činnosti financované

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).

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 prvně 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 závěrů, ke kterým 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 odpočet, 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 účel 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 činností²⁴.

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 odpočet daně z přidané hodnoty splatné nebo odvedené ze zboží a služeb, které tato organizace přijala 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 odpočet, spadá do posuzovací pravomoci členských států, které při výkonu této pravomoci musí zohlednit účel 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.

24 — Rozsudek *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, bod 2 výroku).