



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Naděždy Řehákové a soudců JUDr. Ivanky Havlíkové a Mgr. Martina Kříže v právní věci **žalobce: Český rozhlas** 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 31, Brno, o žalobě na přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu:

- 1) č.j. 1480/10-1300-101206 ze dne 9.2.2010 na zdaňovací období 03/2006
- 2) č.j. 1621/10-1300-101206 ze dne 9.2.2010 na zdaňovací období 04/2006
- 3) č.j. 1622/10-1300-101206 ze dne 9.2.2010 na zdaňovací období 05/2006
- 4) č.j. 1623/10-1300-101206 ze dne 9.2.2010 na zdaňovací období 06/2006
- 5) č.j. 1624/10-1300-101206 ze dne 9.2.2010 na zdaňovací období 07/2006
- 6) č.j. 1625/10-1300-101206 ze dne 9.2.2010 na zdaňovací období 08/2006
- 7) č.j. 1627/10-1300-101206 ze dne 9.2.2010 na zdaňovací období 09/2006
- 8) č.j. 1628/10-1300-101206 ze dne 9.2.2010 na zdaňovací období 10/2006
- 9) č.j. 1629/10-1300-101206 ze dne 9.2.2010 na zdaňovací období 11/2006
- 10) č.j. 1630/10-1300-101206 ze dne 11.2.2010 na zdaňovací období 12/2006

t a k t o :

I . Rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu

- č.j. 1480/10-1300-101206 ze dne 9.2.2010 na zdaňovací období 03/2006
- č.j. 1621/10-1300-101206 ze dne 9.2.2010 na zdaňovací období 04/2006
- č.j. 1622/10-1300-101206 ze dne 9.2.2010 na zdaňovací období 05/2006
- č.j. 1623/10-1300-101206 ze dne 9.2.2010 na zdaňovací období 06/2006
- č.j. 1624/10-1300-101206 ze dne 9.2.2010 na zdaňovací období 07/2006
- č.j. 1625/10-1300-101206 ze dne 9.2.2010 na zdaňovací období 08/2006
- č.j. 1627/10-1300-101206 ze dne 9.2.2010 na zdaňovací období 09/2006
- č.j. 1628/10-1300-101206 ze dne 9.2.2010 na zdaňovací období 10/2006
- č.j. 1629/10-1300-101206 ze dne 9.2.2010 na zdaňovací období 11/2006

č.j. 1630/10-1300-101206 ze dne 11.2.2010 na zdaňovací období 12/2006

se zrušují a věci se vracejí žalovanému k dalšímu řízení.

I I . Žalobce má právo na náhradu nákladů řízení v částce výši 30.604, Kč., kterou je žalovaný povinen zaplatit žalobci, a to do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku, k rukám právního zástupce žalobce JUDr. Petra Orcta, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání deseti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu, kterými byla zamítnuta odvolání proti dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen-prosinec 2006 vydaných Finančním úřadem pro Prahu 2, jimiž byla žalobci dodatečně stanovena daňová povinnost ve výši 0 v každém ze zdaňovacích období, čímž došlo k nepřiznání nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen-prosinec 2006 v celkové výši 72. 783. 789,- Kč, a to uplatněného na základě dodatečných daňových přiznání.

V odůvodnění napadených rozhodnutí vyšel odvolací správní orgán (dále jen žalovaný) ze zjištění, že žalobce dodatečnými daňovými přiznáními k dani z přidané hodnoty za období březen-prosinec 2006 v důsledku opravy vypořádání odpočtu dle § 76 odst. 10 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů (dle jen zákon o DPH) uplatňoval dodatečně zvýšení nároku na odpočet daně . Učinil tak tím, že z koeficientu používaného při vypořádání odpočtu daně u krácených plnění vyloučil osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně. Šlo o vyloučení plnění z rozhlasových poplatků jako plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně s argumentací, že vybírané rozhlasové poplatky nejsou úplatou za poskytovanou službu vysílání. Toto vyloučení nebylo správcem daně uznáno a předmětnými výměry byla žalobci daň z přidané hodnoty doměřena.

Odvolatel v podaném odvolání namítal rozpor s právními předpisy, konkrétně s ust. § 2, § 51, § 53, § 72 a §76 zákona o DPH a porušení článku 1 a 2 Ústavy, a to v důsledku výkladu ustanovení zákona o DPH v rozporu s příslušnými ustanoveními evropských právních předpisů v oblasti daně z přidané hodnoty a související judikaturou Evropského soudního dvora. Vytýkal porušení článku 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, neboť daňová povinnost mu byla stanovena bez zákonného oprávnění. Žalobce uvedl, že sice v předchozích obdobích považoval rozhlasové poplatky za úplatu za vysílání, zacházel s nimi v daňových přiznáních jako s úplatou za osvobozená plnění a zahrnoval je do jmenovatele koeficientu při podání předmětných dodatečných přiznání k DPH, nyní vycházel ze stanoviska Ministerstva financí, že vybírané rozhlasové poplatky nejsou úplatou za poskytovanou službu vysílání. Žalobce považoval toto potvrzení ministerstva za výklad předmětné právní otázky, tj. že provozované rozhlasové vysílání je plněním poskytovaným bezúplatně a jedná se o službu, která není předmětem daně. Odkazoval na stanovisko Ministerstva financí z července 2005 pod č.j. 18/115692/2004-181, v němž je vyjádřen názor, že televizní a rozhlasový poplatek vybíraný Českých rozhlasem a Českou televizí není úplatou za poskytnou službu vysílání, ale je poplatkem za rozhlasový nebo televizní přijímač. Žalobce založil argumentaci svého odvolání na tom, že službu veřejnoprávního rozhlasového vysílání poskytuje bezúplatně a že tedy provozované rozhlasové vysílání není předmětem daně dle § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH. Není-li služba předmětem daně, pak se nemůže jednat o plnění osvobozené bez nároku na odpočet daně zahrnované do koeficientu pro

výpočet poměrné části nároku na odpočet daně u krácených plnění. Žalobce považoval názor správce daně, že poskytováním veřejné služby v oblasti rozhlasového vysílání a vlastní podnikatelskou činností je žalobce osobou povinnou k dani a přestože nebyl zřízen za účelem podnikání, uskutečňuje ekonomické činnosti, které jsou předmětem daně a buď jsou od daně osvobozeny nebo se jedná o plnění zdanitelná. Žalobce v odvolání poukázal na právní předpisy České republiky, zejména na vymezení předmětu daně v § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH a vymezení pojmu úplata pro účely DPH v § 4 odst. 1 písm. a) uvedeného zákona. Na základě citace z důvodové zprávy k zákonu 348/2005 Sb., o rozhlasových a televizních poplatcích tvrdil, že rozhlasový poplatek jako důsledek držení rozhlasového přijímače je platbou solidární, když jeho poplatník nemusí být skutečným příjemcem rozhlasového vysílání, proto není možné poplatek považovat za zdroj financování za úplatu za poskytnuté plnění. Žalobce se dovolával v odvolání i komunitárního práva a argumentace o bezúplatném poskytování veřejnoprávní služby a dovolával se judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen ESD) k pojmu „úplata“, resp. „služba poskytnutá za úplatu“, k článku 2 odst. 1 a článku 11 odst. 1 písm. a) Šesté směrnice. Konkrétně odkazoval na judikát ESD: Case C-154/80 Cooperatieve Aardappelenbevaarplaats, Case C-102/86 Apple and Pear Development Council a na stanovisko Generálního advokáta Sira Gordona Slyna, Case C-16/93 Tolsma, Case C-498/99 Towns Country Factors Ltd a z této ustálené judikatury ESD vyvodil, že z důvodu :

- 1) absence jakéhokoliv smluvního prvku mezi dvěma subjekty, tj. mezi ním a plátcem rozhlasového poplatku,
- 2) nemožnosti kontroly poskytovatele služeb jejich příjemcem,
- 3) absence úměry mezi velikostí prospěchu z přijaté služby a výši poplatku a
- 4) povahy úplaty, jenž je spíše paušálním poplatkem

chybí přímá spojitost mezi poskytnutou službou a přijatou úplatou, jejichž existence je podmínkou pro to, aby činnost mohla být považována za poskytování služeb za úplatu ve smyslu č. 2 (1) Šesté směrnice.

K uvedeným odvolacím námitkám žalovaný odmítl zpochybňování služby rozhlasového vysílání jako předmětu daně z přidané hodnoty. Uvedl, že služba veřejnoprávního rozhlasu je upravena samostatným ustanovením v § 53 zákona o DPH mezi plněními osvobozenými od daně bez nároku na odpočet daně a tato úprava je v souladu s Šestou směrnicí Rady ze dne 17.5.1977 o sladění zákonů členských států, týkajících se daní z obratu – společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS), platnou v předmětném období, která v článku 13 písm. q) upravuje možnost členských států osvobodit na území členské země činnost veřejných rozhlasových a televizních subjektů s výjimkou činností obchodní povahy. Je-li tedy v § 2 odst. 3 zákona o DPH uvedeno, že plnění, která jsou předmětem daně, jsou zdanitelnými plněními, pokud nejsou osvobozena od daně, jedná se jednoznačně o plnění, které předmětem daně je.

Žalovaný vyšel ze skutečnosti, že žalobce podle zákona poskytuje veřejnou službu v oblasti rozhlasového vysílání a kromě této veřejné služby je oprávněn vykonávat i podnikatelskou činnost. Nesplňuje však podmínky pro status veřejnoprávního subjektu tak, jak je vymezen v pojmu dle ust. § 4 odst. 1 písm. y) zákona o DPH, nepůsobí v oblasti veřejné správy. Poskytováním veřejné služby v oblasti rozhlasového vysílání a vlastní podnikatelskou činností je osobou povinnou k dani, neboť přestože nebyl zřízen za účelem podnikání, uskutečňuje ekonomické činnosti.

Žalovaný uvedl, že podle Šesté směrnice Rady činnost veřejných rozhlasových subjektů, s výjimkou činností obchodní povahy, jsou osvobozena od daně bez nároku na odpočet daně a v souladu s touto úpravou je tato činnost osvobozena od daně bez nároku na odpočet daně i v ustanoveních § 51 odst. 1 písm. b) a § 53 zákona o DPH. Tato ustanovení

jsou řádnou transpozicí Šesté směrnice a jsou s ní v souladu. Uvedl, že rozhlasový poplatek, který není adekvátním plněním za veřejnou službu, je finančním zdrojem Českého rozhlasu vedle dalších příjmů z vlastní podnikatelské činnosti a lze tedy dovodit, že veřejná služba rozhlasového vysílání je poskytována za úplatu.

K námitkám žalobce dovolávajícím se stanoviska Ministerstva financí z července 2005 žalovaný podotkl, že rozhlasový poplatek nemůže být skutečně vázán k rozhlasovému přijímači, neboť tento poplatek je určen výlučně pro média provozující vysílání ze zákona a nikoliv pro komerční provozovatele vysílání. Odkázal i na jiné stanovisko Ministerstva financí vydané v únoru 2005 pro Českou televizi, kde je vyjádřen názor, že televizní poplatky jsou z hlediska daně z přidané hodnoty úplatou za plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně.

Žalovaný považoval za rozhodné, že veřejnoprávní služba Českého rozhlasu je v souladu s Šestou směrnicí upravena samostatným ustanovením v § 53 mezi plněními osvobozenými od daně bez nároku na odpočet daně a je tedy plněním, které je předmětem daně dle ust. § 2 odst. 3 zákona o DPH, podléhá jako plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet povinnosti vykazování na řádku 530 v přiznání k dani z přidané hodnoty. Samotnou otázkou však je zjištění hodnoty veřejné služby rozhlasového vysílání, v níž bude její uskutečnění přiznáváno. Za tuto hodnotu považuje žalovaný skutečnou výši vybraných rozhlasových poplatků jako vyjádření hodnoty veřejné služby rozhlasového vysílání.

K námitce absence přímé spojitosti mezi poskytnutou službou a přijatou úplatou jako podmínce vyplývající z výkladu, obsaženém v judikatuře ESD, žalovaný uvedl, že smluvní prvek mezi žalobcem a plátcem rozhlasového poplatku je dán akceptací předem nastavených podmínek ze strany plátce rozhlasového poplatku a příjmem veřejného vysílání. Kontrolu veřejné služby pak zajišťuje Rada pro rozhlasové a televizní vysílání a z hlediska úměry mezi velikostí prospěchu z přijaté služby a výši poplatku se dle žalovaného jedná o poskytování natolik specifické služby, že vysledovat míru prospěchu z přijatého rozhlasového vysílání u plátce poplatků není objektivně ani technicky možné. K námitce o paušální povaze poplatku pak žalovaný poukázal na některé podobnosti, např. u předplatného v dopravě apod. Oproti argumentaci žalobce judikaturou ESD v konkrétně citovaných rozsudcích žalovaný poukázal na případ Komise versus Německo v rozsudku C-107/84, kdy podstatou sporu byla problematika veřejné pošty a tedy osvobození od daně účinností dle článku 13A (1) (a) a proto názor ESD na uplatnění osvobození dle tohoto článku lze využít i pro jiné případy osvobození činnosti v tomto článku uvedených. Žalovaný tedy shrnul, že nemůže být sporu o tom, že veřejná služba rozhlasového vysílání je plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet daně a je tedy i předmětem daně.

Žalovaný dále souhlasil s tím, že zákon o DPH neobsahuje ustanovení, které by plátcem ukládalo povinnost krátit nárok na odpočet v těch případech, kdy je přijaté zdanitelné plnění použito k plněním s nárokem na odpočet i k plněním, která jsou ekonomickou činností, ale poskytovanou bezúplatně. Popsaná situace se však netýká žalobce, protože jím poskytovaná služba rozhlasového vysílání je plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet daně a povinnost krátit nárok na odpočet daně mu tedy vyplývá z ust. § 72 odst. 4 zákona o DPH. Proto je nepřipadné dovozování žalobce, že nemůže postupovat dle § 72 odst. 5 ani dle § 14 odst. 4 zákona o DPH, když jeho bezúplatná činnost úzce souvisí s jeho činností ekonomickou. Tato ustanovení na odvolatele nedopadají, protože pokud plátce použije přijatá zdanitelná plnění pouze pro svojí ekonomickou činnost a žádné činnosti s ekonomickou činností nesouvisející neuskutečňuje, jako je tomu v případě žalobce, uplatňuje se pro stanovení výše nároku na odpočet daně nikoliv postup podle § 72 odst. 5 zákona o DPH, ale postup podle § 72 odst. 4 tohoto zákona. Námitky o chybějící právní úpravě, podle které by žalobce mohl nárokovat odpočet daně pouze v poměrné výši, jsou nepřipadné. Žalovaný poukázal na fungování základního principu DPH, podle kterého nárok na odpočet daně

přísluší pouze k plnění s daní na výstupu a není-li daň na výstupu, nelze nárok na odpočet daně přiznat. K odvolacím námitkám žalobce, že zákonodárce k podmínkám pro uplatnění nároku na odpočet nepostihl bezezbytku všechny situace, které mohou pro případné krácení nároku nastat a že zákon nedává k dispozici technický postup, který by mu umožnil nárok na odpočet daně krátit, žalovaný nepovažuje toto tvrzení za relevantní, neboť postup krácení nároku na odpočet daně je v zákoně o DPH jednoznačně stanoven.

K námitce metodické pravomoci Ministerstva financí ČR žalovaný uvedl, že postupoval podle zákona o DPH s přihlédnutím k příslušným ustanovením evropských předpisů a takový postup považuje za jediný správný a metodických pravomocí nadřízeného orgánu se tím nijak nedotýká. S posouzením žalovaného se ztotožnil i Městský soud v Praze, který svými rozsudky zamítl žaloby podané žalobcem proti rozhodnutím v totožných věcech za jiná zdaňovací období.

Z uvedených důvodů Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku napadeného rozhodnutí.

Proti uvedeným rozhodnutím směřuje podaná žaloba.

A) Žalobce v podané žalobě namítal porušení zákona o DPH a komunitárního práva při dodatečném vyměření daňové povinnosti. Porušení zákona žalobce spatřuje v zaujetí nesprávného právního výkladu pojmu „plnění za úplatu“ a obsahu plnění, jenž vstupují do výpočtu koeficientu ovlivňujícího výši nároku na odpočet daně.

Žalobce nepopírá, že plní povinnosti veřejné služby rozhlasového vysílání osvobozeného od daně z přidané hodnoty. Nicméně namítá, že hodnotu odpovídající osvobozeným plněním netvoří hodnota vybraných poplatků za rozhlasové vysílání vybíraných podle zvláštního zákona. Kromě vybíraných rozhlasových poplatků podle zvláštního zákona žalobce v určitých situacích účtuje za rozhlasové vysílání příslušnou cenu a s touto nakládá jako s plněním osvobozeným. Jde např. o rozhlasové vysílání do zahraničí, kde je tato služba samostatně účtována Ministerstvu zahraničních věcí, zcela mimo režim poplatků za rozhlasové vysílání. Žalovaný však postupoval nezákonně, když do výpočtu koeficientu zahrnul kromě úplaty za plnění osvobozená od daně i hodnotu rozhlasových poplatků, které žalobce vybírá na základě zákona č. 348/2005 Sb., o rozhlasových a televizních poplatcích. Žalobce namítal nesprávný výklad pojmu „úplaty za plnění“ s tím, že hodnota vybraných rozhlasových poplatků pojmově není a nemůže být úplatou ve smyslu zákona o DPH. Žalobce vidí jádro sporu nikoliv v tom, co zákon o DPH obsahuje, ale v tom, jak žalovaný aplikuje text zákona bez opory v jednotlivých ustanoveních zákona a bez opory v judikatuře ESD. Žalovaný opominul, že pojmy zákona a DPH, jakož i jejich interpretaci determinují směrnice EU a tyto pojmy jsou definičně nezávislémi. Žalobce tvrdí, že hodnota vybraných rozhlasových poplatků pojmově není a nemůže být úplatou ve smyslu zákona o DPH. Poukázal na to, že k právnímu názoru, že hodnota rozhlasových poplatků není úplatou za zdanitelné plnění ve smyslu zákona o DPH, se přiklonilo i Ministerstvo financí České republiky ve svém stanovisku z 21.7.2005.

Žalobce namítal porušení pravidla vykládat zákon o DPH v souladu s komunitárním právem. Poukázal na to, že ve svém odvolání doložil svůj právní názor argumentací opírající se o závěry ESD, konkrétně o závěry v případě C-102/86 nazývaném *Apple and Pear*. Ve stejném duchu rozhodl soud i v případech *Tosma* a *Town*. Žalobce namítal, že z argumentace ESD lze vyvodit, že podmínkou poskytování služeb za úplatu ve smyslu článku 2 odst. 1 Šesté směrnice je přímá spojitost mezi poskytnutou službou a přijatou úplatou, neboť z pravidelné argumentace ESD lze vyvodit, že tato spojitost chybí v případech kdy:

- 1) je dána absence jakéhokoliv smluvního prvku mezi dvěma subjekty,
- 2) je dána nemožnost kontroly poskytovatele služeb jejich příjemcem,
- 3) je dána absence úměry mezi velikostí prospěchu z přijaté služby a vyšší poplatku,
- 4) je dána povaha úplaty, jenž je spíše paušálním poplatkem .

Žalobce uvedl, že žalovaný však oproti uvedené judikatuře a k námitkám žalobce své tvrzení o tom, že nejde o rozpor s komunitárním právem, nijak nerozvedl a nezdůvodnil. Uvedl, že podstatou sporu není otázka výkladu pojmu „ekonomická činnost“ žalobce, když tato činnost není kryta jen vybranými rozhlasovými poplatky, ale i jinou úplatou za jím uskutečňovaná plnění, a to ať již plnění osvobozená či zdanitelná. Žalobce má zato, že žalovaný vedl svou argumentaci o pojmech, které nejsou relevantním předmětem posouzení (činnosti ve veřejném zájmu, ekonomická činnost žalobce).

Žalobce tvrdil, že jeho postup a výklad ustanovení zákona o DPH je v souladu s výkladem ESD Šesté směrnice upravující oblast DPH, proto pro případ, že by převážil názor soudu, že pojem „za úplatu“ nebyl dosud jednoznačně vysvětlen ESD, podal k této instituci žádost o předběžnou otázku a to ve znění:

„Má být hodnota vybraného rozhlasového poplatku vybíraného podle zákona č. 348/2005 Sb. o rozhlasových a televizních poplatcích v řízení, jako je toto, považována za úplatu ve smyslu ustanovení článku 73 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28.11.2006?“

Žalobce namítal porušení ústavněprávních principů. Toto porušení spatřuje v nerespektování závěru ESD a dále v tom, že zákonodárce nenastavil jednoznačně v zákoně o DPH limity, podle kterých by měl žalobce krátit nárok na odpočet daně na vstupu a tudíž se jedná bez dalšího porušení článku 2 odst. 3 Ústavy, protože státní moc může být uplatňována jen v souladu se zákonem.

B) Žalobce vytýkal porušení pravidel pro vyměřovací řízení.

Porušení procesních pravidel spatřoval v nezákonnosti výzvy k odstranění pochybností ze dne 23.3.2009, když tuto výzvu považuje za zcela nekonkrétní, nevypovídající nic o důvodech a okolnostech pochybností. Výzva vydaná správcem dle ust. § 43 zákona č. 337/1992 Sb. nemohla jako paušální výzva správce daně bez vyjádření konkrétních pochybností obstát. Dodatečné platební výměry jsou nezákonné, protože vyměřovací řízení nebylo zákonně zahájeno. Jestliže výzvy nebyly zákonné, vytýkací i vyměřovací řízení provedené správcem daně v průběhu roku 2009 bylo rovněž nezákonné.

C) Žalobce namítal porušení pravidel logiky v časové souslednosti. Toto porušení spatřuje v úvaze žalovaného, která se opírá o stanovisko Ministerstva financí z února 2005, namísto žalobcem předkládaného stanoviska z července 2005, kdy není jasné, z jakého logického důvodu by mělo mít větší váhu stanovisko dřívější.

V závěru žaloby pak žalobce zdůraznil, že námitky směřující vůči napadeným rozhodnutím se plně vztahují i na platební výměry.

Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby soud napadená rozhodnutí, jakož i rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 2 zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Ve svém vyjádření k podané žalobě žalovaný předestřel názor, že žalobce tvorbou a šířením rozhlasových programů poskytuje službu, která je předmětem daně, protože splňuje obecná kritéria předmětu daně dle § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH. Poskytuje jí za úplatu, tj. vybírá rozhlasové poplatky, z nichž je tato služba hrazena. Taktéž doposud považoval

rozhlasové poplatky za úplatu za vysílání, avšak po vyjádření Ministerstva financí ze dne 21.7.2005 změnil přístup s tím, že rozhlasový poplatek není úplatou za poskytnutou službu a nezahrnuje do propočtu krácení nároku na odpočet daně. Tento názor je však v rozporu s jiným stanoviskem Ministerstva financí vůči České televizi ze dne 25.2.2005. Žalovaný bez ohledu na tato stanoviska Ministerstva financí byl povinen vycházet z příslušných ustanovení zákona o DPH ze zásad stanovených Šestou směrnicí ES 77/388EHS, podle které posouzení veřejné služby rozhlasového vysílání je plněním osvobození od daně bez nároku na odpočet daně. Podle žalovaného posouzení úplatnosti či bezúplatnosti poskytování veřejné služby nesouvisí se zatěžováním rozhlasových poplatků daní z přidané hodnoty na výstupu. Daň na výstupu není předmětem sporu, rozhlasové vysílání je plněním osvobozeným od daně na výstupu podle § 53 zákona o DPH a žalovaný vidí podstatu sporu ve výši nároku na odpočet daně, resp. ve výši jeho poměrné části odvozené z velikosti koeficientu vyjadřujícího zlomkem poměr uskutečněných plnění s nárokem na odpočet v čitateli zlomku a všech uskutečněných plnění s nárokem na odpočet a plnění bez nároku na odpočet ve jmenovateli zlomku. Čím je tedy ve jmenovateli vyšší hodnota osvobozených plnění bez nároku na odpočet, tím je menší koeficient a tedy i nižší poměrná část nároku na odpočet daně. Žalobce vlastně požaduje odpočet k plnění (rozhlasovému vysílání), které dle jeho názoru není předmětem daně, protože není poskytována za úplatu, tzn. postup, který je porušením základních principů fungování daně z přidané hodnoty, totiž není-li daně na výstupu ať z důvodu osvobození či z důvodu, že plnění není předmětem daně, nelze nárok na odpočet daně přiznat. Pokud by tedy bylo přisvědčeno žalobci, že jím poskytovaná služba rozhlasového vysílání není předmětem daně, byl by žalobce povinen vrátit do státního rozpočtu rozdíl z uplatněných odpočtů daně, neboť by mu podle § 72 odst. 2 a 4 zákona o DPH odpočet daně nevznikl ani v krácené výši.

K hodnotě veřejné služby rozhlasového vysílání žalovaný odkázal plně na odůvodnění napadených rozhodnutí, přičemž nesouhlasil s námitkami týkajícími se výpočtu koeficientu a stanovení poměrné části nároku na odpočet daně. Setrval na tom, že osvobození rozhlasového vysílání od daně je dáno jak Šestou směrnicí, tak ustanovením zákona o DPH, a proto žalobce nemá u přijatých zdanitelných plnění použitých výhradně pro účely takového osvobození nárok na odpočet daně. Pokud však přijatá zdanitelná plnění byla použita současně pro plnění s daní na výstupu nebo jiná plnění s nárokem na odpočet uvedená v § 72 odst. 2 zákona o DPH a současně pro plnění o daně osvobozená bez nároku na odpočet, pak upravuje ust. § 72 odst. 4 zákona povinnost nárok na odpočet daně krátit koeficientem dle § 76 zákona.

Žalovaný odmítl, že by nezohlednil při aplikaci zákona o DPH evropské právo, neboť související ustanovení Šesté směrnice zohlednil. Uvedl, že žalobce v odkazu na konkrétní rozsudky ESD odkazuje na judikaturu, která se přímo rozhlasového vysílání nedotýká, přičemž žalovaný argumentoval i rozsudkem k problematice veřejné pošty včetně závěrů použitelných i pro žalobce.

K návrhu žalobce na podání žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce žalovaný poukázal na dlouhodobé spory s žalobcem, na nejednoznačný názor Ministerstva financí a dosud nevyřešené stanovisko ohledně rozhlasového poplatku ze strany tuzemských soudů, neboť řešení této otázky neobsahují ani dřívější rozsudky Městského soudu v Praze, ani rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24.6.2010, a proto se žalovaný přiklání k tomu, aby soud žádost k Soudnímu dvoru EU předložil, neboť je nejen nutné získat jistotu správného stanovení daně za období minulé, ale i pro ta, která jsou předmětem správních žalob v obdobích dalších a jsou předmětem sporu.

Žalovaný odmítl, že by došlo k porušení ústavněprávních principů, neboť se dostatečně ve svém rozhodnutí zabýval jak záležitostí krácení nároku na odpočet daně, tak i vypořádáním odvolacích námitek.

Žalovaný má za to, že neporušil ani pravidla pro vyměřovací řízení a ve výzvách dle § 43 zákona o správě daní a poplatků svoje pochybnosti tak, jak mu to umožňovala počáteční fáze předmětného řízení, vyjádřil. Podanými příznáními žalobce snižoval údaje o osvobozených plněních bez nároku na odpočet daně a měnil hodnotu koeficientu. Za takové situace byly pochybnosti odůvodněné a ve výzvách jednoznačně vyjádřené. Žalobce i v důsledku předložení dodatečných příznání ve stejné věci za období roku 2004 a 2005 prošel šetřením ze strany správce daně k těmto předchozím obdobím a bylo mu zřejmé, že správce daně bude ověřovat i dodatečná příznání za období roku 2006. Žalobci bylo výzvami uloženo předložení evidence pro daňové účely a důkazních prostředků prokazujících skutečnosti uvedené v daňových příznáních. Bylo zřejmé, že správce daně požaduje doložit právě důvody snížení hodnoty osvobozených plnění na řádku 530.

K námitce porušení pravidel logiky v časové souslednosti žalovaný uvedl, že žádný ze závěrů žalovaného není argumentován s odkazem na jedno či druhé stanovisko Ministerstva financí k dotčené problematice a z odůvodnění napadených rozhodnutí je zcela jednoznačně zřejmé, že svoje závěry žalovaný opíral výlučně o zákon o DPH, o Šestou směrnici a o principy fungování daně z přidané hodnoty.

Z uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby soud podanou žalobu zamítl.

Soud ve věci nařídil jednání, při kterém zástupci účastníků řízení setrvali na svých stanoviscích a soud jednání odročil za účelem úvah o návrhu na položení předběžné otázky k Soudnímu dvoru Evropské unie.

V dalším podání ze dne 10.2.2014 žalobce odkázal na vyjádření žalovaného, které žalovaný zaslal ve věci vedené u Městského soudu v Praze pod sp.zn. 5Af 55/2013 s tím, že přináší nové světlo i ve vztahu k případnému uvažování nad nezbytností předložení předmětné otázky Soudnímu dvoru EU soudem národním. Žalovaný uznal, že posouzení, zda rozhlasové poplatky jsou úplatou za rozhlasové vysílání, má přímý vliv na výši odpočtu daně, kterou může žalobce nárokovat z přijatých plnění, jenž podléhají povinnosti krátit koeficient. Žalovaný do určité míry souhlasil s tvrzením žalobce, spočívajícím v tom, že rozhlasový poplatek není poplatkem ve smyslu § 2 odst. 3 písm. a) daňového řádu, není ani daní a není ani úplatou, která by vyplývala ze smluvního vztahu, který bývá typicky ve sféře soukromého práva. Tím potvrzuje správnost závěru žalobce, že rozhlasový poplatek není úplatou za veřejnou službu rozhlasového vysílání a na dalších úvahách o povaze rozhlasového poplatku dovozují závěry žalovaného stvrzující stanovisko žalobce o tom, že rozhlasový poplatek není úplatou za veřejnou službu rozhlasového vysílání poskytovanou žalobcem a že žalobce správně neuváděl příjem z rozhlasových poplatků jako příjem osvobozený od daně, který by ovlivňoval koeficient pro krácení nároku na odpočet daně.

Žalobce v uvedeném podání navrhl spojení projednávané žaloby s ostatními věcmi, které probíhají v celkem pěti řízeních ve třech senátech Městského soudu v Praze a požádal, aby v jediném řízení byla pro celkem 80 rozhodnutí žalovaného definitivně vyřešena jediná klíčová otázka, zda rozhlasový poplatek je úplatou za veřejnou službu rozhlasového vysílání, zda lze identifikovat přímou souvislost mezi poskytnutou službou a protiplněním. Předložil soudu přehled rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu a přehled přezkumných řízení před Městským soudem v Praze s tím, že k otázkám dané problematiky se již 2x kriticky vyslovil Nejvyšší správní soud ve svých dvou rozhodnutích (sp.zn. 9Afs 112/2009. A sp. zn. 9Afs 35/2011).

Žalobce dále v replice ze dne 12.4.2011 k vyjádření žalovaného shrnul závěry Nejvyššího správního soudu obsažené v rozsudku pod sp.zn 9Afs 112/2009.

Při dalším jednání před soudem zástupce žalobce s odkazem na dosavadní řízení u Městského soudu v Praze a stále nevyřešenou meritorní otázku soudních poplatků uvedl, že na počátku při podání žaloby sice formuloval, návrh na položení předběžné otázky, ale tento návrh nepovažuje za dogma, není vnitřně přesvědčen, že předběžnou otázku je třeba položit, návrh učinil proto, že polemizuje s protistranou, do jaké míry a které judikáty ESD jsou určující pro danou problematiku. Žalobce je přesvědčen, že v judikátu ESD „Apple and Pear“ jsou velmi dobře zformulovány aspekty, které jsou kritériální pro správnou aplikaci čl. 2 Šesté směrnice. Není v rozporu se žalovaným, že rozhlasové vysílání je ekonomickou činností, to znamená, že do výpočtu daně vstupuje. Žalobce jen tvrdí, že to není úplata a tudíž nemá co dosadit do vzorečku, který se používá pro stanovení koeficientu pro krácení odpočtu. Tedy ekonomická činnost to je, ale zákon tak, jak platí v České republice, neumožňuje do výpočtu dosadit úplatu, protože toto není úplata. To, co provozuje Český rozhlas - rozhlasové vysílání je zdanitelné plnění, je to ekonomická činnost. Podstata problému je v tom, že část toho, je komerčního charakteru a část nikoliv, ale ta hranice se nedá vést ani nákladově, takže se příjmy a výdaje financují z jednoho budgetu, který je naplňován poplatky a tržbami z činnosti. Není to čím ocenit, protože to není úplata za službu. Zákon neříká, jak se jinak zjišťuje hodnota zdanitelného plnění. Není způsob, jak stanovit hodnotu rozhlasového vysílání, protože to není úplata za službu, v zákoně není stanoveno, jak ocenit či jak atrahovat nějakou část vysílání a zapojit ji do odpočtu. Pro jiné subjekty zákon návod má, takže nelze stanovit zlomek výpočtu analogicky. Zákon na některé případy má nějaké pomůcky, které umožňují výpočet. Jsou subjekty, které vyvíjejí jak činnost, která je předmětem daně z přidané hodnoty a současně činnost, která není zdanitelným plněním, a tam se potom nějakým způsobem řeší otázka atrahování nákladů, aby odpočet, o který tady jde, bylo možno nějakým způsobem poměrně upravovat ve vztahu k tomu, co musí ten subjekt vynakládat na to, co už třeba zaplatil jemu někdo předchozí při svém odvodu daně. Nemůže se to promítnout tak, že se stanoví obvyklá cena. Pokud byl Českému rozhlasu umožněn nezávislý rozpočet, tak je otázkou, proč mu teď fakticky správce daně zasahuje do finančních prostředků. Zástupce žalobce tím vysvětluje, že není přesvědčen o tom, že je třeba pokládat předběžnou otázku kvůli tomu, že v českém zákoně něco chybí, protože první rozhodnutí odvolacího orgánu vychází z toho, že to je koncesionářský poplatek, což má úplně jiné konsekvence, a proto si žalovaný pomohl analogií. Tu analogii připustil proto, že v zákoně nenašel adekvátní úpravu. Žalobce navrhl položit předběžnou otázku proto, aby již po 7 letech sporů skutečně navodil situaci k řešení, když nemůže soudy přimět k tomu, aby věc nebyla zvažována v intencích předplatného na tramvaj a aby přijaly zmíněný judikát ESD.

Zástupce žalovaného poukázal na to, že jeho stanovisko, že jde o veřejnou službu za úplatu je neměnné. V průběhu řízení jen dochází k určitému dovysvětlování různých pojmů, postupů a postojů.

Soud při jednání zamítl návrh na spojení věcí, neboť tyto věci byly předmětem řízení v jiných senátech dle rozvrhu práce a soud respektoval ústavní zásadu zákonného soudce a dále zamítl i návrh na položení předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropské unie, z důvodů, které budou uvedeny níže.

Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

V dané věci je mezi účastníky řízení po několika rozhodnutích Městského soudu v Praze (sp. zn. 8 Ca 152/2007, 8Ca 219/2007, 8Ca 226/2007, 8 Ca 229/2007, 8Ca 230/2007, 8 Af 41/2010) a Nejvyššího správního soudu (č.j. 9 Afs 112/2009-185 a, 9 Afs 35/2011-296) stále i pro další zdaňovací období meritorně nevyřešena otázka, zda veřejná služba v oblasti rozhlasového vysílání definovaná v § 2 zákona o Českém rozhlasu, je či není předmětem daně z přidané hodnoty, resp. zda žalobce měl ve svých daňových přiznáních povinnost uvádět příjmy z rozhlasových poplatků, vybíraných podle zákona o rozhlasových a televizních poplatcích, jako plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně podle § 50 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty,

Podle § 2 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty 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 cit. zákona se úplatou rozumí zaplacení v penězích nebo platebními prostředky nahrazujícími peníze nebo poskytnutí nepeněžitého plnění. Ze zákona o dani z přidané hodnoty, 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. Z této právní úpravy jako ze zásadních východisek pro posouzení věci vycházel i Nejvyšší správní soud ve výše uvedených rozsudcích, v nichž přisvědčil názoru, že „z osvobození od daně nelze činit úsudek, zda a co je předmětem daně“. Uvedl, že *podle § 5 1 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty je rozhlasové vysílání, definované v § 53 téhož zákona, při splnění podmínek stanovených v § 52 až 62 zákona o dani z přidané hodnoty, plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet daně. Ustanovení § 5 1 odst. 1 písm. b) a § 5 3 zákona o dani z přidané hodnoty nejsou ustanoveními, která by byla speciálními ve vztahu k § 2 odst. 1 písm. b) téhož zákona, tedy ustanoveními, která by činila rozhlasové vysílání předmětem daně, aniž by nejprve musely být splněny zákonné podmínky uvedené v § 2 odst. 1 písm. b) zákona o daních z přidané hodnoty. K tomu, aby mohlo dojít k uplatnění osvobození určitého plnění od daně z přidané hodnoty, je nejprve nutné, aby toto plnění bylo předmětem daně. Není-li plnění podrobeno dani z přidané hodnoty, nepřichází v úvahu ani osvobození takového plnění od daně z přidané hodnoty, neboť není-li plnění zatíženo daňovou povinností, nemůže být od této neexistující povinnosti osvobozeno. Otázkou, kterou bylo nutné se zabývat, k vyřešení mezi účastníky sporného problému, byla otázka, zda příjem z rozhlasových poplatků je úplatou za rozhlasové vysílání ve smyslu § 2 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty, resp. § 2 odst. šesté směrnice.*

Nejvyšší správní soud k argumentům žalobce opírajícím se o judikaturu ESD vyhodnotil, že Městský soud v Praze se ve výše uvedených rozhodnutích senátu 8Ca a posléze i 8Af důvodností těchto žalobních námitek nezabýval, neuvedl totiž, proč nepovažoval za důvodnou právní argumentaci žalobce o neexistenci přímého spojení mezi poskytnutou službou a přijatou úplatou, doplněnou o odkazy na judikaturu Evropského soudního dvora uvedenou v žalobě, a proč žalobní námitky považuje za liché, mylné nebo vyvrácené. Městskému soudu vytkl, že nezkoumal, zda z rozhodnutí Evropského soudního dvora vyplývají závěry žalobcem namítané a zda se těmito závěry žalovaný zabýval. Ač žalobce od počátku opíral svoji argumentaci především o podobnost s případem souzeným

Evropským soudním dvorem ve věci C-102/86 *Apple and Pear Development Council*, který spolu s věcí C-154/80 *Cooperatieve Aardappelenbevaarplaats* patří mezi zásadní rozhodnutí Evropského soudního dvora zabývající se otázkou přímé vazby mezi poskytnutým plněním a úplatou ve smyslu § 2 odst. 1 šesté směrnice, městský soud se jeho argumentací nezabýval. Nejvyšší správní soud uvedl, že Městský soud se vyjádřil toliko k rozhodnutím C-215/94 *Jürgen Mohr*, a C-384/95 *Lanboden Agrardienste GmbH*, s tím, že jsou pro řešení věci irelevantní, neboť nesměřují k výkladu čl. 13 díl A šesté směrnice a ostatní v žalobě odkazovaná rozhodnutí městský soud vůbec nezminil. Nejvyšší správní soud zdůraznil, že zde je nutné zopakovat, že spornou byla otázka výkladu ustanovení § 2 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty, resp. § 2 odst. 1 šesté směrnice, nikoli otázka osvobození od daně z přidané hodnoty dle § 51 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty, resp. čl. 13 díl A šesté směrnice. Zmíněná rozhodnutí Evropského soudního dvora proto městský soud nemohl poukazem na to, že se nezabývají čl. 13 díl A šesté směrnice, pominout. Pokud městský soud dále v rozsudku argumentoval rozhodnutím Evropského soudního dvora ve věci C-107/84 *Komise Evropských společenství v. Spolková republika Německo*, vztahuje se toto rozhodnutí, opět k výkladu čl. 13 díl A [pozn. odst. 1 písm. a) šesté směrnice], a proto toto rozhodnutí nemá žádnou vypovídací hodnotu ve vztahu k vyřešení mezi účastníky sporné otázky existence či neexistence přímého spojení mezi poskytnutou službou a přijatou úplatou ve smyslu výkladu čl. § 2 odst. 1 šesté směrnice. Za zcela nepřikladný považoval Nejvyšší správní soud odkaz městského soudu na rozsudek Soudu prvního stupně ve spojených věcech T-309/04, T-317/04, T-329/04 a T-336/04 *TV 2/Danmark A /S a další v. Komise Evropských společenství*. Zhodnotil, že rozsudek se jednak nedotýká mezi účastníky řízení sporné otázky, neboť se nezabývá výkladem čl. 2 odst. 1 šesté směrnice, jednak z obsahu rozsudku vyplývá, že jím bylo zrušeno rozhodnutí Komise č. 2006/217/ES ze dne 19.5.2004, o opatřeních učiněných Dánskem ve prospěch TV2/Danmark, a to z toho důvodu, že rozhodnutí bylo nedostatečně odůvodněno, neboť komise porušila svoji povinnost přezkumu otázek, které jsou přímo relevantní pro stanovení existence státní podpory. Bylo-li rozhodnutí Komise č. 2006/217/ES zrušeno, nelze z jeho obsahu dovozovat, že Dánsko v dané věci poskytlo státní podporu neslučitelnou se společným trhem. Tuto skutečnost proto dle Nejvyššího správního soudu nelze jakkoli používat v argumentaci proti námitkám stěžovatele.

K vzájemným rozporným stanoviskům Ministerstva financí z 25. 2. 2005 a 21. 7. 2005, kdy jedno činilo závěr, že televizní poplatek je úplatou za poskytnutou službu, a druhé, že rozhlasový a televizní poplatek není úplatou za poskytnutou službu, Nejvyšší správní soud konstatoval, že tato stanoviska nejsou závazná pro výklad rozhodných ustanovení zákona. Vzhledem k jejich vzájemné rozpornosti nejsou způsobilá založit ani ustálenou správní praxi, ze které by byly správní orgány povinny při svém rozhodování vycházet. Přesto tato stanoviska mají v dané věci význam. Nejvyšší správní soud poukázal na to, že dospělo-li Ministerstvo financí, tj. správní orgán řídicí finanční ředitelství [§ 11 písm. a) zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech], ve dvou stanoviscích ke vzájemně rozporným závěrům ohledně otázky, která je v dané věci sporná, zvyšuje tato skutečnost nutnost precizního odůvodnění řešené otázky, zvláště za situace, kdy je zvolen postup podle stanoviska nevýhodného pro daňový subjekt.

S ohledem na uvedené lze shrnout, že dosavadní rozhodnutí Městského soudu v Praze byla Nejvyšším správním soudem shledána jako nepřezkoumatelná z důvodu neúplného a nesprávného vypořádání námitek žalobce proti doměření daně ve zdaňovacích obdobích, která byla předmětem soudního přezkumu, a to zejména z hlediska judikatury ESD. Přitom Nejvyšší správní soud naznačil, že mezi zásadní a rozhodnou judikaturu zabývající se otázkou přímé vazby mezi poskytnutým plněním a úplatou ve smyslu čl. 2 odst. 1 Šesté směrnice náležejí rozsudky ve věcech C-102/86 *Apple and Pear Development Council* a C – 154/80

Cooperatieve Aarsappelenbevaarplaats. Oproti tomu pak neshledal relevantním rozhodnutí ESD ve věci C-107/84 komise Evropských společenství v. spolková republika Německo. V důsledku uvedené judikatury Nejvyššího správního soudu Městský soud v Praze vydal další rozhodnutí ve věci pod sp. zn. 8 Af 41/2010 ze dne 30.9.2012, jímž zrušil rozhodnutí žalovaného ve věci dodatečných platebních výměrů za zdaňovací období měsíců r. 2004 a 2005. Ve svém rozhodnutí se zabýval žalobcem namítanými rozhodnutími ESD a i dalšími rozhodnutími, z nichž opakovaně setrval na stanovisku, že z hlediska zásadní otázky přímého spojení mezi poskytnutou službou a přijatou úplatou, nelze na daný případ použít rozsudky ESD ve věci Apple and Pear, C-16/93 Tolsma, C-38 Glawe, C-498/99 Town a County Factors, C-107/84 Komise Evropských společenství v. Spolková republika Německo, přičemž naopak pro závěr žalovaného svědčí rozhodnutí ESD ve věcech C-230/87 naturally Yours Cosmetics limited a C – 184/00 Office des produits ASBL proti Belgickému státu. Za významné posoudil rozhodnutí ve věcech T-309/04, T- 317/04 a T-336/04 TV Danmark A/S, v níž s ESD posuzoval zda příjem koncesionářských poplatků a jiných opatření ve prospěch TV2/ Danmark je slučitelné se společným trhem a dovodil, že pokud by žalovaný žalobci v souzené věci umožnil nadměrný odpočet DPH, jednalo by se o podporu neslučitelnou se společným trhem. Městský soud v Praze rovněž v rozsudku vyslovil, že v daném případě jde o poplatek, který je úplatou za poskytnutou službu veřejnoprávního rozhlasového vysílání a nechybí zde přímá souvislost, což dovozoval z platby a vymahatelnosti poplatků a odmítl názor žalobce na absenci smluvního prvku a úměry mezi velikostí prospěchu z přijaté služby a výší poplatku a odmítl i námitku nemožnosti kontroly. Nicméně přes uvedené Městský soud v Praze ve svém prozatím posledním rozhodnutí 8Afs 41/2010 ze dne 30.9.2012, zabývajícím se posouzením povahy rozhlasových poplatků z hlediska daně z přidané hodnoty, jím přezkoumávaná rozhodnutí o doměření daně zrušil s tím, že žalovaný se v rozhodnutích nezabýval námitkami neexistence přímé vazby mezi poskytovanou veřejnou službou a příjmem z rozhlasových poplatků.

Z uvedené rozhodovací činnosti soudů vyplývá, že skutečně, jak uvádí žalobce, doposud nebyla judikaturou správních soudů meritorně vyřešena sporná otázka povahy rozhlasových poplatků a jejich relevance z hlediska daně z přidané hodnoty. To znamená, že podstatou sporu je stále otázka, zda Českým rozhlasem poskytovaná veřejná služba v oblasti rozhlasového vysílání ve smyslu § 2 odst. 1 zákona č. 484/1991 Sb., podle něhož Český rozhlas poskytuje službu veřejnosti tvorbou a šířením rozhlasových programů na celém území České republiky a do zahraničí (dále jen "veřejná služba v oblasti rozhlasového vysílání"), je předmětem daně z přidané hodnoty a tedy zda je i plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet daně. Nejvyšší správní soud tyto otázky oddělil, a proto nerozhoduje pouze dikce zákona v ust. § 51 zákona o DPH stanoví, že rozhlasové vysílání je osvobozeno od daně bez nároku na odpočet, ale to, zda toto osvobození lze aplikovat, jestliže žalobce v rámci své ekonomické činnosti, která není sporná, provozuje kromě komerčního vysílání povinně ze zákona ještě službu veřejnoprávního rozhlasu a do příjmů a výdajů se mu tak promítají odlišné toky finančních prostředků (příjmy z komerčního vysílání a rozhlasové poplatky). Tato situace totiž zakládá zvláštní postavení žalobce jako daňového subjektu, a proto vznikl spor o podmínky krácení odpočtu daně z přidané hodnoty.

Hlavním předpokladem aplikace ust. § 51 zákona o osvobození od daně tedy je prioritně posouzení, zda výnos z rozhlasových poplatků je úplatou a tedy jako hodnota poskytované služby předmětem daně z přidané hodnoty podle § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH a ve smyslu čl. 13 bod A. odst. 1 písm. a), Směrnice 2006/112/ES (Šestá směrnice) platné pro rozhodný rok zdanění (2006).

Podle čl. 2 odst. 1 Směrnice 77/388/EHS)2006/112/ES (Šestá směrnice) platné pro rozhodný rok předmětem daně z přidané hodnoty je dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

Podle § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH předmětem daně je poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku.

Podle čl. 13 bod A. odst. 1 písm. q) Směrnice 77/388/EHS)2006/112/ES (Šestá směrnice) platné pro rozhodný rok platilo, že 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 činnosti veřejnoprávního rozhlasu a televize s výjimkou činností obchodní povahy.

Z uvedené právní úpravy vyplývá, že ustanovení § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH sice provádí příslušný článek 13 bod A. odst. 1 písm. q) Šestá směrnice, avšak za podmínek, které si Česká republika jako členský stát sama stanovila podle této směrnice, tj. stanovila osvobození „ bez nároku na odpočet“, neboť takovou podmínku předmětný článek Směrnice nestanoví.

Soud proto k návrhu žalobce a v důsledku názoru Nejvyššího správního soudu, že dikce ustanovení o osvobození od daně je až druhořadá , původně vedl úvahy o možnosti předložení předběžné otázky k Soudnímu dvoru Evropské unie týkající se znění čl. 13 bod A. odst. 1 písm. q) v tom směru, zda aplikace tohoto článku má skutečně za cíl osvobození od daně s tím, že rozhlasové vysílání veřejnoprávního rozhlasu je ve smyslu Šestá směrnice vždy s určitostí zdanitelným plněním nebo zda úprava dle Šestá směrnice nemá na mysli, že deklarace osvobození činností veřejnoprávního rozhlasu od daně z přidané hodnoty za podmínek, které „ samy členské státy stanoví“, neznamená, že toto „osvobození“ míní i možnost vyjmutí z předmětu daně těch činností, které nesplňují základní znaky zdanitelného plnění čl. 2 odst. 1. Směrnice a čl. 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH. Uvedené úvahy soudu jsou zřejmé z vedení řízení , totiž ze skutečnosti, že ústní jednání poprvé nařízené ve věci bylo odročeno za účelem zvážení dalšího postupu, jímž by byla možnost koncipování předběžné otázky.

Soud však následně od uvedených úvah ustoupil, neboť za rozhodné považoval ještě další skutečnosti, které mají vliv na otázku oprávněnosti vydání dodatečných platebních výměrů. Ostatně žalobce při druhém ústním jednání před soudem naznačil, že návrh položení předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropské unie jím uplatněný byl pouhou alternativou vedoucí ke snaze již zajistit meritorní posouzení sporu a nadto se překvapivě vyjádřil tak, že, ačkoliv rozporuje existenci protiplnění a tedy i cenu služby, nyní tvrdí, že žalobce rozhlasovým vysíláním poskytuje zdanitelné plnění, které je předmětem daně. To při vědomí toho, že zákon i Šestá směrnice pro účely daně z přidané hodnoty přeci jen oddělují činnosti veřejnoprávního rozhlasu od ostatních ekonomických činností. Nicméně, za situace, kdy žalobce nerozporuje, že jím poskytované služby jsou zdanitelným plněním a kdy v žalobě namítal neoprávněnost doměření daně z důvodu nejasnosti vstupu tohoto plnění do výpočtu koeficientu, majícího vliv na odpočet daně, soud považoval za relevantní pro rozhodnutí v dané věci také, zda zákon o DPH provádí čl. 13 bod A. odst. 1 písm. q) Šestá směrnice tak, jak tato Směrnice stanoví, tj. zda zákonem o DPH koncipována taková úprava, která splňuje podmínku směrnice spočívající „ k zajištění správného a jednoznačného uplatňování těchto osvobození“.

Je skutečností, že činnost žalobce je kryta nejen rozhlasovými poplatky, ale i jinými úplatami, které oboje vstupují jako zdroje příjmů do ekonomické činnosti žalobce. Žalobce, jak sám uvedl, není schopen odlišovat přesně relevanci příjmů za komerční činnost a

relevanci příjmů za činnost veřejnoprávní služby, k níž se stěží stanoví hodnota této služby. Šestá směrnice v čl. 4 odst. 1 stanoví, že osobou povinnou k dani se rozumí jakákoliv osoba, která na nějakém místě provádí samostatně některou z hospodářských činností vymezených v odst. 2, přičemž v odst. 2 mezi hospodářské činnosti náleží i veškerá činnost poskytovatelů služeb.

Tuto úpravu je však v dané věci považovat za situace, kdy judikatura ESD zmíněná výše v rámci rozhodování Nejvyššího správního soudu a Městského soudu v Praze přinesla pochybnosti o povaze určitých plnění tím, že v rozsudku ve věci 154/80 Staatssecretaris van Financiën proti Association coopérative "Coöperatieve Aardappelenbewaarpplaats GA poprvé identifikovala základní tři kritéria, na podkladě kterých je možné pojmově vymezit „plnění za úplatu“, tj. tak, že :

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.

Nejvyšší správní soud nadto dovodil, že jde o takový rozsudek ESD lze na daný případ použít ke zvážení věci.

Z uvedeného vyplývá, že judikatura ESD zpochybňuje, že zdanitelným plněním a předmětem daně je poskytování služby vždy za „nějakou“ úplatu, a předkládá, že existují situace, které nelze jednoznačně podřadit pod definici zdanitelného plnění vzhledem ke zvláštnostem a povaze poskytovaných služeb a přijímaných protiplnění.

Městský soud v Praze ve smyslu uvedených tří kritérií navozených judikaturou ESD věci neshledal, že by rozhlasové poplatky dle § 10 odst. 1 zákona o Českém rozhlasu naplňovaly všechny znaky „protiplnění“ ve smyslu Šesté směrnice či „plnění za úplatu“ ve smyslu zákona o DPH, neboť rozhlasové poplatky jistě nesplňují požadavek přímé a bezprostřední vazby mezi poskytnutím služby a obdrženým protiplněním a nesplňují ani požadavek subjektivní hodnoty tak, aby tuto hodnotu přisuzovaly poplatkům obě strany transakce. Žalobce považuje za hodnotu jím poskytované služby veřejnoprávního rozhlasu tu hodnotu, která není vyčíslitelná, není stanovena její cena a rozhodně není vyčíslitelná v rozhlasových poplatcích a rozhlasové poplatky jsou finančním zdrojem placeným posluchači bez přímé vazby vysílání a ze zařízení technicky způsobilého přijímat vysílání bez ohledu na možnost či výběr příjmu. Soud však přisvědčuje i tomu, že v dané věci bylo možné učinit i rozvolněnější výklad, jaký učinil Městský soud v Praze ve svém rozsudku pod sp. zn. 8Af 41/2010, když souvislost plnění a protiplnění, byť není přímá, dovozoval z platby a vymahatelnosti poplatků a odmítl názor na absenci smluvního prvku a úměry mezi velikostí prospěchu z přijaté služby a výší poplatku. Nicméně je zřejmé, že tento výklad nereflexuje znaky vymezené k pojmu „protiplnění“ uvedené v rozsudcích ESD, což znamená, že v dané věci nelze jednoznačně stanovit, že rozhlasové poplatky jsou protiplněním (úplatou) za poskytnutou službu veřejnoprávního rozhlasu. V dané věci nelze přijmout argumentaci žalovaného odkazující právě z důvodu specifika rozhlasového vysílání na zvláštní úpravu danou ust. § 51 odst. 1 písm. b) zákona o DPH a čl. 13 bod A odst. 1 písm. q) Šesté směrnice a na jeho poukaz na fungování daně z přidané hodnoty, neboť, jak už bylo výše uvedeno, tato argumentace je dle názoru Nejvyššího správního soudu až druhořadá po vymezení, zda jsou rozhlasové poplatky úplatou za rozhlasové vysílání ve smyslu § 32 odst. 1 písm. b) zákona o DPH, resp. čl. 2 Šesté směrnice.

Nelze-li jednoznačně identifikovat rozhlasové poplatky jako protiplnění (úplatu) za činnosti veřejnoprávního rozhlasu jako zdanitelného plnění, nelze vycházet z toho, že Česká

republika v ust. § 76 zákona o DPH v souvislosti s § 51 odst. 1 písm. b) zákona o osvobození od daně a v duchu čl. 13 A odst. 1 písm. q) Šesté směrnice stanovila *správné a jednoznačné uplatňování osvobození od daně z přidané hodnoty* pro subjekt, poskytující zvláštní povahu služeb, jako je žalobce.

Protože v dané věci jde o doměření daně z důvodu neuznání žalobcem uplatněného zvýšení nároku na odpočet v důsledku nesprávného krácení odpočtu daně podle § 76 zákona o DPH, pochybnosti o tom, zda rozhlasové poplatky jsou či nejsou předmětem daně, a tedy zda vnitrostátní úprava osvobození od daně bez nároku na odpočet správně reflektuje příslušný článek Šesté směrnice, vstupují i do postupu, jímž je nárok žalobce na odpočet daně krácen dle § 72 odst. 4 zákona. Žalobce je totiž podle § 76 odst. 1 ve spojení s § 72 odst. 4 zákona o DPH povinen krátit odpočet daně pokud přijímá a používá zdanitelná plnění s nárokem na odpočet daně (§ 72 odst. 2 zákona) a současně přijímá a používá plnění i nesouvisející s jeho ekonomickou činností (§ 75 odst. 1 zákona). Krácení odpočtu se děje za použití výpočtu určeného koeficientem dle ust. § 76 odst. 2 zákona, v němž se odráží hodnota zdanitelných plnění s nárokem na odpočet a bez nároku na odpočet. Vzhledem k tomu, že v dané věci jsou dány pochybnosti o tom, zda činnosti veřejnoprávního rozhlasu jsou zdanitelným plněním a v jaké hodnotě, lze přisvědčit žalobci v tom, že česká právní úprava je v případě, kdy prioritně nerozhoduje díkce § 51 odst. 1 písm. b) zákona o DPH, nejasná. Dle náhledu soudu pak úprava daná ust. § 76 zákona o krácení odpočtu vycházející z premisy, že činnosti veřejnoprávního rozhlasu jsou zdanitelným plněním a jsou osvobozeny od daně, a to bez nároku na odpočet, nade vší pochybnost neobstojí pro ten účel, aby žalobci byla doměřena daň. Soud proto dovozuje, že v případě transpozice Šesté směrnice do českého zákona o DPH nelze považovat za dostatečně splněný požadavek, aby úprava členského státu zajišťovala *správné a zejména jednoznačné uplatňování* Šestou směrnicí deklarované „osvobození činností veřejnoprávního vysílání“ od daně z přidané hodnoty.

Městský soud v Praze na základě shora uvedených skutečností dospěl k závěru, že interpretace zákonných ustanovení o povaze rozhlasového vysílání a úplaty za toto vysílání pro účely daně z přidané hodnoty nevede k jednoznačnému závěru, že hodnota zdanitelného plnění v rozsahu veřejnoprávního vysílání je dána výší rozhlasových poplatků, a proto nevede ani k jednoznačnému závěru o krácení odpočtu při vstupu hodnoty těchto poplatků do výpočtu nároku na odpočet daně. Tuto nejednoznačnost ostatně potvrzují i rozdílná, byť nezávazná, stanoviska Ministerstva financí ke sporné otázce z února a července r. 2005, jichž se žalobce dovolával.

Proto soud v duchu zásady vyslovené již několikrát v rozhodnutích Ústavního soudu, že nastane-li více možností jednání (resp. více možností výkladu právních norem), pak je nezbytné respektovat volbu jedince a nerozhodovat o povinnostech k jeho tíži.

Protože uvedený závěr je důvodem pro zrušení napadených rozhodnutí, soud neshledal následně za relevantní doprovodnou námitku o vadě řízení spočívající v nevyhovující výzvě k odstranění pochybností o tvrzení v daňovém přiznání. Ostatně ze spisu je zřejmé, že tato výzva obsahovala pochybnosti správce daně o snížení plnění osvobozených od nároku na odpočet daně a problematika vykázání plnění na řádku 530 byla již v té době žalobci známa.

Z uvedených důvodů Městský soud v Praze napadená rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s.ř.s. zrušil pro nezákonnost spočívající v právním posouzení věci dle nejednoznačné právní úpravy a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, v němž bude žalovaný podle § 78 odst. 5 s.ř.s. vázán právním názorem soudu.

Ve druhém výroku tohoto rozsudku přiznal soud v souladu s ust. § 60 odst. 1 věta prvá s.ř.s. žalobci, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení. Náklady, které žalobci v řízení vznikly, spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 2.000,- Kč a v nákladech souvisejících s právním zastoupením žalobce advokátem. Tyto jsou tvořeny jednak odměnou za 2 úkony právní služby po 2.100,- Kč (převzetí věci, podání žaloby), učiněné před nabytím účinnosti novely č. 486/2012 vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, a 4 úkony právní služby po 3.100,- Kč (2x vyjádření ve věci, 2x ústní jednání), učiněné po nabytí účinnosti předmětné novely, celkem tedy 16.600,- Kč. Náklady právního zastoupení žalobce jsou dále tvořeny 6 paušálními částkami ve výši 300,- Kč (§ 13 odst. 3 cit. vyhlášky). Dále soud přiznal právnímu zástupci náhradu hotových výdajů dle § 13 odst. 1 vyhlášky č. 177/1996 Sb., a sice 2x cestovní náklady ve výši 1.620,- Kč (270 km Karlovy Vary-Praha a zpět), náhradu za promeškaný čas ve výši 2.000,-Kč dle § 14 odst. 1 vyhlášky č. 177/1996 Sb. (20 půlhodin po 100,-Kč) a částku 4.964,40 Kč odpovídající 21% dani z přidané hodnoty, kterou je právní zástupce povinen z odměny za zastupování a z náhrad odvést dle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s.ř.s.). Celkem tedy soud určil právnímu zástupci další odměnu ve výši 30.604,40 Kč (30.604,- Kč). Soud v projednávaném případě neshledal zákonný důvod pro zohlednění skutečnosti, že žalobce podanou žalobou napadal 10 rozhodnutí žalovaného. Žalobce podal toliko jedinou žalobu, ve které uplatnil totožné námítky vůči každému z napadených rozhodnutí. Za tohoto stavu věci nemá požadavek žalobce na zohlednění počtu napadených rozhodnutí oporu ve vyhlášce č. 177/1996 Sb., advokátní tarif.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. 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.

V Praze dne 6. června 2014

JUDr. Naděžda Řeháková, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení: Matznerová, DiS.