Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
MACIEJ SZPUNAR
prednesené 17. marca 2016 [1]

**Vec C-11/15**

**Odvolací finanční ředitelství**
**proti**
**Českému rozhlasu**

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Nejvyšší správní soud (Česká republika)]

„Dane — Daň z pridanej hodnoty — Oslobodenie od dane — Činnosti verejnoprávnych rozhlasových a televíznych inštitúcií nekomerčného charakteru — Služba verejnoprávneho vysielania — Financovanie z povinných poplatkov — Kvalifikácia takéhoto poskytovania služby“

## Úvod

1. Systém dane z pridanej hodnoty (DPH) spočíva v dvojitom mechanizme, ktorým je zaplatenie dane na výstupe a odpočítanie dane zaplatenej na vstupe. Tento mechanizmus umožňuje, aby bola táto daň neutrálna z pohľadu hospodárskych subjektov, pričom finančnú záťaž z nej vyplývajúcu znášajú výlučne spotrebitelia.

2. S cieľom zabezpečiť, že daňový orgán skutočne vyberie to, čo mu patrí, je potrebné, aby sa odpočet týkal iba tovarov a služieb nadobudnutých na účely zdaniteľnej činnosti, tak aby DPH na vstupe bola odpočítaná zo sumy DPH zaplatenej na výstupe. V prípade, že zdaniteľná osoba vykonáva tak zdaniteľnú činnosť, ako aj činnosť oslobodenú od dane, uplatňujú sa osobitné pravidlá s cieľom určiť tú časť DPH zaplatenej na vstupe, ktorá môže byť odpočítaná. Situácia sa ešte viac komplikuje v prípade, že zdaniteľná osoba navyše vykonáva činnosť, ktorá vôbec nepatrí do systému DPH, keďže nemá povahu hospodárskej činnosti vykonávanej za protihodnotu v zmysle ustanovení upravujúcich systém DPH. Prejednávaná vec ponúka príležitosť spresniť obsah judikatúry Súdneho dvora v danej oblasti.

1 — Jazyk prednesu: francúzština.

## Právny rámec

*Právo Únie*

3. Článok 2 bod 1 šiestej smernice Rady zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (77/388/EHS) [2] (ďalej len „šiesta smernica“) stanovuje:

„[DPH] podlieha:

1. dodávka tovaru alebo služieb za úhradu [poskytnutie služieb za protihodnotu – *neoficiálny preklad*] v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou.“

4. Podľa článku 13 A ods. 1 písm. q) tejto smernice:

„Oslobodenia určitých činností uskutočňovaných vo verejnom záujme do dane

1. Bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia spoločenstva, platí, že členské štáty oslobodia od dane nasledujúce položky, a to za podmienok, ktoré stanovia na účely zabezpečenia správnej a jednoznačnej aplikácie tohto oslobodenia od daní a na účely ochrany pred možnými daňovými únikmi, pred neplatením daní a pred ich zneužívaním:

…

q) činnosti verejných rozhlasových a televíznych orgánov, ktoré nie sú obchodného rázu [činnosti verejnoprávnych rozhlasových a televíznych inštitúcií s výnimkou činností komerčného charakteru – *neoficiálny preklad*].“

5. Podľa článku 17 ods. 2 písm. a) a článku 17 ods. 5 šiestej smernice:

„2. Pokiaľ sa tovary a služby používajú na účely jeho zdaniteľných plnení, daňovník [zdaniteľná osoba – *neoficiálny preklad*] má právo odpočítať nasledovné položky z [DPH], ktorú má zaplatiť:

a) [DPH] splatnú alebo zaplatenú za tovary alebo služby, ktoré mu dodal alebo má dodať iný daňovník [ktorá je splatná alebo bola zaplatená s ohľadom na tovar alebo služby, ktoré jej boli alebo majú byť dodané v tuzemsku inou zdaniteľnou osobou – *neoficiálny preklad*];

…

5. V prípade tovarov a služieb pre potreby daňovníka [zdaniteľnej osoby – *neoficiálny preklad*] obe plnenia zahrnuté v odsekoch 2 a 3, kde ide o odpočítateľnú [DPH] a pri plneniach, kde [DPH] nie je odpočítateľná, je povolené odrátať iba tú časť [DPH], ktorá sa týka prvých plnení.

Táto časť sa určí v súlade s článkom 19 za všetky plnenia realizované daňovníkom [zdaniteľnou osobou – *neoficiálny preklad*].

…“

2 — Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23.

6. Článok 19 ods. 1 šiestej smernice stanovuje:

„Čiastka odpočítateľná [Podiel odpočítateľný – *neoficiálny preklad*] podľa prvého pododseku článku 17 (5) sa vypočíta podľa vzorca [je daný zlomkom – *neoficiálny preklad*], kde:

— ako čitateľ sa uvádza celková suma obratu bez [DPH] za rok za plnenia, pri ktorých možno [DPH] znížiť [odpočítať – *neoficiálny preklad*] podľa článku 17 (2) a (3),

— ako menovateľ sa uvádza celková suma obratu, bez [DPH], za rok za plnenia zahrnuté do čitateľa a za plnenia, kde sa [DPH] nezničuje [neodpočítava – *neoficiálny preklad*]. Členské štáty môžu do menovateľa zahrnúť aj sumu podpory (subvencie), ktorá nie je uvedená v článku 11 A (1) a).

…“

*České právo*

7. Vyššie uvedené ustanovenia šiestej smernice boli prebraté do českého práva ustanoveniami § 2 ods. 1, § 51 ods. 1 písm. b), § 72 a § 76 ods. 1 a 2 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty.

8. V súlade so zákonom č. 348/2005 Sb. o rozhlasových a televizních poplatcích a o změně některých zákonů, v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej (ďalej len „zákon č. 348/2005“), sa zavádza rozhlasový poplatok, ktorý slúži na financovanie verejnej služby rozhlasového vysielania. Podľa § 3 tohto zákona je poplatníkom rozhlasového poplatku fyzická osoba alebo právnická osoba, ktorá vlastní rozhlasový prijímač, alebo osoba, ktorá hoci nie je vlastníkom rozhlasového prijímača, ho má v držbe alebo ho používa z iného právneho dôvodu aspoň 1 mesiac. § 7 toho istého zákona stanovuje, že poplatník platí rozhlasový poplatok prevádzkovateľovi vysielania zo zákona buď priamo alebo prostredníctvom poverenej osoby.

9. Činnosť vysielania financovaná prostredníctvom rozhlasového poplatku sa v českom práve považuje za činnosť oslobodenú od DPH.

**Skutkový stav vo veci samej, konanie a prejudiciálna otázka**

10. Český rozhlas je český prevádzkovateľ verejnoprávneho vysielania, ktorý bol zriadený zákonom a je financovaný najmä z rozhlasových poplatkov zavedených na základe zákona č. 348/2005.

11. Český rozhlas prostredníctvom dodatočných daňových priznaní za obdobie od marca do decembra 2006 uplatňoval dodatočne právo na odpočítanie DPH vo vyššej sume tak, že z výpočtu koeficientu používaného na odpočítanie DPH vylúčil plnenia zodpovedajúce rozhlasovým poplatkom, ktoré mu boli zaplatené a ktoré pôvodne uviedol ako plnenia oslobodené od DPH bez práva na odpočítanie tejto DPH. V tejto súvislosti Český rozhlas tvrdil, že tieto poplatky nepredstavovali odmenu za poskytovanú službu verejnoprávneho rozhlasového vysielania.

12. Toto stanovisko Českého rozhlasu nebolo uznané daňovými orgánmi, ktoré na základe dodatočných daňových výmerov odmietli vylúčenie uvedených poplatkov z výpočtu odpočítateľnej časti dane.

13. Keďže odvolania Českého rozhlasu boli zamietnuté, Český rozhlas podal proti rozhodnutiam daňových orgánov žalobu na Městský soud v Praze, ktorý tieto rozhodnutia zrušil rozsudkom zo 6. júna 2014.

14. Sťažovateľ vo veci samej podal proti tomuto rozsudku kasačnú sťažnosť na vnútroštátny súd, ktorý predložil návrh na začatie prejudiciálneho konania. Za týchto okolností Nejvyšší správní soud rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Možno vysielanie verejnoprávneho rozhlasu, ktoré je financované z poplatkov platených na základe zákona, na ktorých úhradu je poplatník povinný z dôvodu vlastníctva rozhlasového prijímača, jeho držby či z iného právneho dôvodu oprávňujúceho k používaniu tohto prijímača, a to v zákonom stanovenej výške, považovať za ‚dodávku… služieb za úhradu [poskytnutie služieb za protihodnotu – *neoficiálny preklad*]' v zmysle článku 2 bodu 1 šiestej smernice…, ktorá má byť od [DPH] oslobodená podľa článku 13 A ods. 1 písm. q) tejto smernice, alebo ide o nehospodársku činnosť, ktorá vôbec nepodlieha [DPH] podľa článku 2 uvedenej smernice a na ktorú sa ani nevzťahuje oslobodenie od dane podľa článku 13 A ods. 1 písm. q) tejto istej smernice?"

15. Návrh na začatie prejudiciálneho konania bol Súdnemu dvoru doručený 13. januára 2015. Písomné pripomienky predložili účastníci konania vo veci samej, česká a grécka vláda a vláda Spojeného kráľovstva, ako aj Európska komisia. Český rozhlas, česká vláda a vláda Spojeného kráľovstva, ako aj Európska komisia boli zastúpené na pojednávaní, ktoré sa konalo 17. decembra 2015.

## Analýza

16. Svojou prejudiciálnou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 2 bod 1 šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že činnosť verejnoprávneho prevádzkovateľa vysielania, ktorá je financovaná z povinného poplatku stanoveného zákonom a plateného každým držiteľom rozhlasového prijímača, predstavuje hospodársku činnosť podliehajúcu DPH na základe tohto ustanovenia. V prípade kladnej odpovede by mala byť v súlade s článkom 13 A ods. 1 písm. q) šiestej smernice takáto činnosť logicky oslobodená od DPH.

17. Treba však mať na pamäti, že táto otázka bola položená v rámci sporu medzi Českým rozhlasom a daňovými orgánmi, ktorého predmetom je právo na odpočítanie DPH na vstupe z tovarov a služieb, ktoré Český rozhlas nadobudol v súvislosti so svojimi činnosťami. S cieľom poskytnúť užitočnú odpoveď na položenú otázku tak Súdny dvor musí prihliadnuť na tento aspekt.

18. V prvom rade sa preto treba zaoberať pojmom činnosť „za úhradu [za protihodnotu – *neoficiálny preklad*]", v zmysle článku 2 bodu 1 šiestej smernice. Začnem však tým, že v rámci niekoľkých úvodných poznámok spomeniem pochybnosti, ktoré Český rozhlas vyjadril vo svojich písomných pripomienkach, pokiaľ ide o relevantnosť prejudiciálnej otázky na vyriešenie sporu vo veci samej.

### *O relevantnosti prejudiciálnej otázky*

19. Český rozhlas vo svojich písomných pripomienkach tvrdí, že spor vo veci samej sa týka výlučne povahy rozhlasového poplatku. Podľa jeho názoru ide o to, či môže byť tento poplatok kvalifikovaný ako odmena za služby poskytované Českým rozhlasom ako prevádzkovateľom verejnoprávneho vysielania, pričom na túto otázku sa v rozsudku, ktorý je predmetom kasačnej sťažnosti v konaní vo veci samej, odpovedalo záporne. Podľa Českého rozhlasu však vnútroštátny súd, ktorý je v tejto súvislosti ovplyvnený tvrdeniami sťažovateľa vo veci samej, skreslil tento problém, keď Súdny dvor žiada o to, aby rozhodol, či činnosť verejnoprávneho prevádzkovateľa vysielania ako taká predstavuje činnosť, ktorá patrí do systému DPH. Podľa Českého rozhlasu pritom táto otázka nie je relevantná, pretože táto činnosť môže byť financovaná aj inými prostriedkami než rozhlasovým poplatkom.

20. S pochybnosťami Českého rozhlasu nesúhlasím. Je jasné, že prináleží vnútroštátnemu právnemu poriadku každého členského štátu, aby zabezpečil financovanie činnosti verejnoprávneho vysielania, a že poplatok takého druhu, akým je český rozhlasový poplatok, nemusí pokrývať všetky náklady na túto činnosť. Formulácia prejudiciálnej otázky, ktorá sa vzťahuje na „vysielanie verejnoprávneho rozhlasu, ktoré je financované z poplatkov platených na základe zákona“, však nevyhnutne znamená, že predmetom tejto otázky je činnosť verejnoprávneho vysielania v rozsahu, v akom je financovaná z rozhlasového poplatku.

21. Na zodpovedanie otázky, či sa má takáto činnosť považovať za poskytnutie služby za protihodnotu v zmysle článku 2 ods. 1 šiestej smernice, pritom bude kľúčové analyzovať povahu rozhlasového poplatku. Bude totiž potrebné stanoviť, či tento poplatok môže byť kvalifikovaný ako odmena za služby poskytované Českým rozhlasom. Na druhej strane, obmedziť sa iba na túto analýzu, ako by to chcel Český rozhlas, by nebolo dostatočné, pretože spor vo veci samej sa netýka samotnej povahy rozhlasového poplatku, ale povahy rozsahu práva Českého rozhlasu na odpočítanie dane. Prejudiciálna otázka je teda podľa môjho názoru sformulovaná spôsobom, ktorý je úplne relevantný.

*O pojme činnosť „[za protihodnotu]“*

22. Kritériá umožňujúce zadefinovať odplatný charakter určitej činnosti vyplývajú z ustálenej judikatúry Súdneho dvora.[3] Podľa tejto judikatúry sa poskytnutie služieb vykonáva za protihodnotu v zmysle článku 2 bodu 1 šiestej smernice, a teda podlieha dani len vtedy, ak medzi poskytovateľom a príjemcom existuje právny vzťah, v rámci ktorého dôjde k výmene vzájomných plnení, pričom odmena prijatá poskytovateľom predstavuje skutočnú protihodnotu za službu poskytnutú príjemcovi. Je teda nevyhnutná existencia priameho vzťahu medzi poskytnutou službou a prijatou protihodnotou.[4] Ak teda činnosť poskytovateľa spočíva iba v poskytovaní služieb bez priamej protihodnoty, neexistuje zdaniteľný základ, a tieto plnenia tak nepodliehajú DPH.[5]

23. Práve s ohľadom na tieto kritériá treba teraz analyzovať charakter činnosti vysielania, ktorá je financovaná za pomoci takého poplatku, akým je rozhlasový poplatok dotknutý vo veci samej.

Vzťah medzi Českým rozhlasom a poplatníkmi

24. Pokiaľ sa daná situácia analyzuje z hľadiska vzťahu medzi Českým rozhlasom a poplatníkmi rozhlasového poplatku, podľa môjho názoru treba nevyhnutne dospieť k záveru, že činnosť Českého rozhlasu, ktorá je financovaná prostredníctvom rozhlasového poplatku, nespĺňa kritériá vyžadované na to, aby sa považovala za činnosť patriacu do systému DPH.

25. Treba totiž konštatovať, že tu chýba nevyhnutný priamy právny vzťah. Jednak sa činnosť Českého rozhlasu riadi zákonom a jej výkon nezávisí ani od totožnosti poslucháčov, ani od ich konkrétneho počtu. Je to činnosť verejnoprávneho vysielania a vyznačuje sa tak dvomi základnými prvkami. Po prvé ide o vysielanie, ku ktorému je voľný prístup. Po druhé, keďže ide o činnosť, ktorá je financovaná práve z verejných zdrojov, obsah vysielaných programov sa neriadi úvahami o hospodárskej rentabilite.

26. Takisto aj z pohľadu poplatníka je povinnosť platiť rozhlasový poplatok úplne nezávislá od skutočného využívania služieb verejnoprávneho vysielania. Povinnosť platiť rozhlasový poplatok je zákonnou povinnosťou, ktorá nevzniká v dôsledku počúvania verejnoprávneho rozhlasu, ale v dôsledku držby rozhlasového prijímača. Keďže súbežne s verejnoprávnym rozhlasom môžu existovať aj súkromní prevádzkovatelia vysielania, držba rozhlasového prijímača v žiadnom prípade neznamená využívanie

3 — Medzi týmito kritériami budú uvedené iba tie, ktoré sú relevantné na účely analýzy prejudiciálnej otázky v tejto veci.

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

5 — Pozri najmä 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).

služieb verejnoprávneho vysielania. No to, že niekto verejnoprávny rozhlas nepočúva, ho nezbavuje povinnosti platiť rozhlasový poplatok. Rovnako platí, že možnosť počúvať tento rozhlas nie je podmienená zaplatením tohto poplatku, pretože k verejnoprávnemu vysielaniu je voľný prístup. Osobe, ktorá poplatok nezaplatí, hrozia nanajvýš prípadné administratívnoprávne sankcie.

27. Táto možnosť využívať rozhlasový prijímač na iné účely, ako je počúvanie programov verejnoprávneho rozhlasu, podľa môjho názoru nevyhnutne vylučuje tvrdenie, podľa ktorého je zaobstaranie si takého prijímača prejavom vôle využívať služby verejnoprávneho vysielania, ktorých cenu predstavuje rozhlasový poplatok. Povinnosť platiť tento poplatok je zákonnou povinnosťou, ktorá je skutočne spojená s držbou rozhlasového prijímača, no na druhej strane je celkom nezávislá od toho, či sú služby verejnoprávneho vysielania využívané alebo nie.

28. Povinnosť platiť rozhlasový poplatok teda nevytvára medzi poplatníkom a verejným prevádzkovateľom vysielania žiaden právny vzťah, pretože po prvé táto povinnosť nevzniká v dôsledku využívania služieb poskytovaných predmetným prevádzkovateľom vysielania, ale v dôsledku držby rozhlasového prijímača, a po druhé prístup k uvedeným službám nie je podmienený zaplatením tohto poplatku.

29. Z uvedeného vyplýva, že rozhlasový poplatok nie je z pohľadu poplatníka protihodnotou za služby prevádzkovateľa verejnoprávneho vysielania.

## Vzťah medzi Českým rozhlasom a Českou republikou

30. Česká vláda vo svojich pripomienkach rozvíja odlišnú analýzu, a to existenciu trojstranného právneho vzťahu, v rámci ktorého Česká republika zveruje Českému rozhlasu úlohu poskytovať služby vo verejnom záujme v prospech príjemcov (potenciálnych užívateľov), pričom mu zaisťuje finančné protiplnenie v podobe rozhlasových poplatkov.

31. Nie som presvedčený o správnosti tejto analýzy, a to z jednoduchého dôvodu, že vzťah medzi Českým rozhlasom a Českou republikou nie je vzťahom zmluvnej povahy, pokiaľ ide o poskytovanie služieb.

32. Verejnoprávne vysielanie je zriadené vo verejnom záujme s cieľom zabezpečiť demokratické, sociálne a kultúrne potreby spoločnosti, ako aj zachovať pluralitu médií.[6] Na tento účel vytvárajú štáty verejné orgány poverené poskytovaním služieb vysielania a zabezpečujú ich financovanie, ktoré má často podobu takých poplatkov, ako je rozhlasový poplatok dotknutý vo veci samej. Tieto inštitúcie zabezpečujú úlohu verejnoprávneho vysielania, ktorá spočíva v poskytovaní bezplatnej služby, ku ktorej je voľný prístup a ktorá je nezávislá od hospodárskych alebo iných obmedzení, ktoré by boli v rozpore s ich úlohou. Práve preto protokol o systéme verejnoprávneho vysielania v členských štátoch stanovuje, že pravidlá Zmlúv nemajú vplyv na právomoc členských štátov financovať verejnoprávne vysielanie.

33. Prevádzkovatelia verejnoprávneho vysielania sú vytvorení štátom, ktorý vymedzuje ich úlohu, dbá na plnenie tejto úlohy a zabezpečuje ich financovanie, a to napríklad tak, že im prideľuje príjmy z povinného príspevku, ktorý je zavedený osobitne na tieto účely. Nejde teda o hospodársky vzťah, ktorý by vznikol na základe slobodnej voľby medzi dvomi samostatnými subjektmi, a to štátom a prevádzkovateľom vysielania, ktorý by sa napokon musel v plnom rozsahu riadiť pravidlami Zmlúv a sekundárneho práva. Prevádzkovateľ verejnoprávneho vysielania nepožaduje „cenu“ za svoje služby a poplatok nepredstavuje zaplatenie takejto ceny.

6 — Protokol (č. 29) o systéme verejnoprávneho vysielania v členských štátoch, ktorý je pripojený k Zmluve o EÚ a k Zmluve o FEÚ.

34. V rámci tvrdení, ktoré boli vznesené v prejednávanej veci, bol poplatok, o aký ide vo veci samej, prezentovaný ako forma dane určenej na financovanie daného druhu verejnoprávnej činnosti. Skôr by som povedal, že taký poplatok – čo platí osobitne v prípade, že sú jeho špecifiká také, ako má český rozhlasový poplatok, to znamená poplatok, ktorý poplatníci platia priamo prijímateľovi, ktorým je prevádzkovateľ vysielania – je podobný subvencii v osobitnej forme vlastných zdrojov, ktoré štát prideľuje tomuto prevádzkovateľovi. Činnosť, za ktorú poplatník nedostáva od príjemcov žiadne protiplnenie a ktorá je financovaná zo subvencie určenej na všeobecné financovanie činnosti tejto zdaniteľnej osoby, však istotne nemožno považovať za činnosť za protihodnotu.

35. V dôsledku uvedeného, ani z hľadiska vzťahu medzi Českým rozhlasom a Českou republikou nemožno rozhlasový poplatok považovať za protiplnenie za službu verejnoprávneho vysielania a činnosť Českého rozhlasu, ktorá je financovaná prostredníctvom tohto poplatku, nepredstavuje činnosť za protihodnotu v zmysle šiestej smernice.

## Otázka relevantnosti rozsudku Le Rayon d'Or

36. Vnútroštátny súd ešte upozorňuje Súdny dvor na jeho rozsudok Le Rayon d'Or [7], pričom si kladie otázku, či je možné riešenie prijaté v tomto rozsudku alebo obdobné osobitné riešenie uplatniť na verejnoprávne vysielanie financované prostredníctvom poplatku.

37. Tento návrh treba podľa môjho názoru odmietnuť. Je pravda, že Súdny dvor v tomto rozsudku rozhodol, že služby poskytované domovom pre seniorov treba považovať za služby poskytované za protihodnotu, aj keď odmenu za tieto služby neplatia príjemcovia uvedených služieb vzťahujúcich sa na konkrétnu starostlivosť, ale zdravotná poisťovňa, a to paušálne.

38. Vec, v ktorej bol vydaný rozsudok Le Rayon d'Or [8], sa však od prejednávanej veci odlišuje tým, že medzi príjemcami služieb, to znamená obyvateľmi domova pre seniorov, a týmto domovom skutočne existoval právny vzťah. Jediná osobitosť tohto vzťahu spočívala v intervencii zdravotnej poisťovne, ktorá sa takpovediac zúčastňovala na záväzkoch obyvateľov s cieľom úhrady nákladov na služby, ktoré im boli poskytnuté. Ako som pritom uviedol v bode 28 týchto návrhov, v prípade verejnoprávneho vysielania práve tento právny vzťah chýba. Riešenie, ktoré prijal Súdny dvor v rozsudku Le Rayon d'Or [9], preto v prejednávanej veci nie je možné uplatniť.

## O *ratio legis* článku 13 A ods. 1 písm. q) šiestej smernice

39. Vnútroštátny súd sa tiež zamýšľa nad tým, aký bol zámer normotvorcu Spoločenstva pri úprave ustanovenia článku 13 A ods. 1 písm. q) šiestej smernice, pokiaľ by sa dospelo k záveru, že činnosť verejnoprávneho vysielania, ktorá je za bežných okolností financovaná prostredníctvom takého poplatku, o aký ide vo veci samej, nepatrí do rozsahu jej pôsobnosti. Podľa názoru českej vlády by v takomto prípade oslobodenie upravené v tomto ustanovení nemalo zmysel.

40. Tohto sa neobávam. Článok 13 A ods. 1 písm. q) šiestej smernice je súčasťou dlhého zoznamu prípadov oslobodenia „určitých činností uskutočňovaných vo verejnom záujme" od dane. Tieto činnosti budú či už v dôsledku samotnej svojej povahy, alebo v dôsledku toho, aké osoby ich uskutočňujú, často vylúčené z rozsahu pôsobnosti šiestej smernice, keďže nie sú činnosťami za protihodnotu v zmysle tejto smernice. Tieto činnosti však môžu byť financované rôznymi spôsobmi. Dokonca môžu byť vykonávané aj za protihodnotu, prinajmenšom sčasti. Platí to aj pri činnostiach prevádzkovateľov verejnoprávneho vysielania, ktoré nemusia byť v celom rozsahu financované

7 — C-151/13, EU:C:2014:185.

8 — C-151/13, EU:C:2014:185.

9 — C-151/13, EU:C:2014:185.

z poplatku, čo napokon uznáva aj samotná česká vláda.[10] Práve v takýchto situáciách článok 13 A ods. 1 písm. q) šiestej smernice stanovuje oslobodenie týchto činností od dane. Len z toho dôvodu, že v praxi často ide o činnosti, ktoré vôbec nepatria do systému DPH, sa toto oslobodenie od dane nestáva bezpredmetným.

41. V každom prípade treba dodať, že ustanovenie šiestej smernice, ktoré upravuje oslobodenie danej činnosti od dane, tak ako článok 13 A ods. 1 písm. q), sa nemôže vykladať tak, aby došlo k rozšíreniu pôsobnosti tejto smernice, ktorá je definovaná v jej článku 2. Práve zaradenie do kategórie činností, ktoré podliehajú dani, je teda podmienkou prípadného oslobodenia od dane, a nie naopak.

Záver týkajúci sa povahy činnosti Českého rozhlasu financovanej za pomoci rozhlasových poplatkov

42. Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti treba podľa môjho názoru dospieť k záveru, že činnosť Českého rozhlasu v rozsahu, v akom je financovaná prostredníctvom rozhlasového poplatku, nepatrí do pôsobnosti šiestej smernice, pretože nejde o činnosť za protihodnotu.

43. Tento záver v zásade postačuje ako odpoveď na prejudiciálnu otázku, ako ju sformuloval vnútroštátny súd. Domnievam sa však, že v duchu spolupráce s vnútroštátnymi súdmi, na ktorom je založený článok 267 ZFEÚ, a v záujme toho, aby sa vnútroštátnemu súdu poskytla odpoveď, ktorá bude čo najužitočnejšia pre vyriešenie sporu vo veci samej, by Súdny dvor mohol pokračovať vo svojich úvahách tým, že sa bude zaberať aj otázkou rozsahu práva Českého rozhlasu na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe.

*O práve zdaniteľných osôb, ktoré uskutočňujú zároveň zdaniteľné plnenia a plnenia, ktoré nepatria do systému DPH, na odpočítanie dane*

Úvodné poznámky

44. Podľa článku 17 ods. 2 šiestej smernice, „pokiaľ sa tovary a služby používajú na účely jeho zdaniteľných plnení, daňovník [zdaniteľná osoba – *neoficiálny preklad*] má právo odpočítať… z [DPH], ktorú má zaplatiť“, DPH splatnú alebo zaplatenú z týchto tovarov alebo služieb. Právo na odpočítanie dane na vstupe je základným mechanizmom systému DPH, pretože umožňuje, aby bola táto daň pre hospodárske subjekty neutrálna, pričom náklady na ňu v zásade znášajú výlučne spotrebitelia.

45. Aby však DPH skutočne platili spotrebitelia, môže sa právo na odpočítanie dane týkať iba tovaru a služieb, ktoré zdaniteľná osoba následne používa na účely svojich zdaniteľných plnení. DPH na vstupe teda bude odpočítaná od DPH na výstupe, ktorú zdaniteľná osoba vyberie od svojich vlastných zmluvných partnerov tak, že ju zahrnie do ceny svojich vlastných dodávok tovaru alebo poskytnutí služieb. Naopak, ak by zdaniteľná osoba mala právo na odpočítanie DPH na vstupe z tovaru a služieb, ktoré nebudú použité na účely jej zdaniteľných plnení, táto DPH by jej musela byť vrátená, takže tovary a služby, ktoré podliehajú dani, by v praxi neboli zdaniteľné. V takomto prípade teda namiesto spotrebiteľa znáša daňové bremeno zdaniteľná osoba.

10 — Na tomto mieste je ťažké uviesť konkrétne príklady, pretože zadefinovanie toho, čo pri činnosti verejnoprávneho vysielateľa patrí do verejnoprávnej a čo do komerčnej sféry, je úlohou právnych predpisov jednotlivých členských štátov. Predaj programov, ktoré boli vytvorené v rámci verejnoprávnej úlohy, súkromným vysielateľom by sa však mohol považovať za činnosť oslobodenú od dane na základe článku 13 A ods. 1 písm. q) šiestej smernice.

46. V prípade, že tovary a služby prijaté zdaniteľnou osobou nie sú použité na účely jej zdaniteľných plnení, obsahuje systém DPH opravné mechanizmy. Dvomi najbežnejšími situáciami sú situácia, keď zdaniteľná osoba používa tovar alebo služby v celom rozsahu alebo len sčasti na účely svojich plnení oslobodených od dane, a situácia, keď ich používa pre svoje vlastné potreby alebo potreby svojich zamestnancov.

47. Šiesta smernica však neobsahuje osobitné pravidlá, ktoré by boli uplatniteľné na situáciu zdaniteľnej osoby, ktorá uskutočňuje zároveň zdaniteľné plnenia a plnenia, ktoré vôbec nepatria do systému DPH. Pokiaľ ide o tovary a služby, pri ktorých sa dá jednoducho určiť, na účely ktorej z týchto kategórií plnení (to znamená zdaniteľné a nezdaniteľné plnenia) ich zdaniteľná osoba používa, riešenie je jednoduché a vyplýva priamo z článku 17 ods. 2 šiestej smernice. Pri tovare a službách používaných na účely zdaniteľných plnení, totiž vzniká právo na odpočítanie dane (okrem prípadu, že sú tieto plnenia od dane oslobodené) a pri tovare a službách používaných na účely plnení, ktoré nepatria do systému DPH, právo na odpočítanie dane nevzniká. Na druhej strane vzniká otázka rozsahu práva na odpočítanie dane, pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú neoddeliteľne používané zároveň na účely zdaniteľných plnení, ako aj plnení, ktoré nepatria do systému DPH. Tieto tovary a tieto služby môžu byť mnohoraké a môžu predstavovať významnú časť nákladov hospodárskej činnosti, ako napríklad elektrina, prenájom kancelárskych priestorov, upratovacie služby, určité zariadenia, atď.

## Prípad Českého rozhlasu

48. Takáto bude aj situácia Českého rozhlasu, ak sa Súdny dvor stotožní s mojím návrhom odpovede na prejudiciálnu otázku, pokiaľ ide o kvalifikáciu jeho činnosti financovanej za pomoci rozhlasového poplatku.[11] V takomto prípade bude treba odmietnuť tvrdenie českých daňových orgánov, podľa ktorého činnosť Českého rozhlasu, ktorá je financovaná za pomoci rozhlasového poplatku, patrí do systému DPH, ale je oslobodená od dane na základe článku 13 A ods. 1 písm. q) šiestej smernice. Nebude teda možné uplatniť metódu výpočtu práva na odpočítanie pomernej časti dane podľa článku 17 ods. 5 a článku 19 šiestej smernice. Pojem „plnenia, kde daň z pridanej hodnoty nie je odpočítateľná“, ktorý je použitý v týchto ustanoveniach, totiž nezahŕňa plnenia uskutočnené v rámci činnosti, ktorá nepatrí do pôsobnosti systému DPH.[12]

49. Pokiaľ ide o Český rozhlas, tento v konaní vo veci samej tvrdí, že odmietnutie kvalifikovať rozhlasový poplatok ako odmenu by malo viesť k vylúčeniu finančných prostriedkov získaných na základe tohto poplatku z výpočtu odpočítateľnej časti dane. Preto by malo byť jeho právo na odpočítanie dane vo výške 100 % DPH na vstupe.[13] Tento názor nie je úplne irelevantný, predovšetkým ak by sa analýza týkala výlučne povahy príjmov získaných na základe rozhlasového poplatku. Podľa ustálenej judikatúry je totiž právo na odpočítanie dane integrálnou súčasťou systému DPH, v zásade ho nie je možné obmedziť a uplatňuje sa pri všetkých daniach, ktoré sú spojené so zdaniteľnými plneniami vykonanými na vstupe.[14] Skutočnosť, že zdaniteľná osoba získa príjmy, ktoré nie sú protiplnením za jej služby a nie sú zahrnuté do jej obratu, by v zásade nemala viesť k obmedzeniu jej práva na odpočítanie dane.

11 — To znamená, ak dospeje k záveru, že činnosť Českého rozhlasu, ktorá je financovaná za pomoci rozhlasového poplatku, nepatrí do systému DPH.

12 — Pozri najmä návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Mazák vo veci Securenta (C-437/06, EU:C:2007:777, bod 40 a citovanú judikatúru), ako aj rozsudok Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, bod 33).

13 — Presnejšie, vo výške 100 % by bolo vtedy, ak by všetky plnenia Českého rozhlasu za protihodnotu boli činnosťami obchodného charakteru v zmysle článku 13 A ods. 1 písm. q) šiestej smernice, keďže tieto činnosti nie sú oslobodené od dane. Na druhej strane, ak by Český rozhlas uskutočňoval aj zdaniteľné plnenia, ktoré sú však na základe tohto ustanovenia oslobodené od dane, pričom toto jasne nevyplýva z rozhodnutia vnútroštátneho súdu, na účely odpočítania dane by bolo potrebné vypočítať z celej DPH na vstupe jej pomernú časť, pričom by sa vzali do úvahy len príjmy z plnení patriacich do systému DPH (zdaniteľných aj oslobodených od dane).

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

50. Táto analýza však nezohľadňuje skutočnosť, že rozhlasový poplatok nie je vedľajším príjmom Českého rozhlasu, ale jedným z jeho hlavných prostriedkov financovania.[15] Tento poplatok totiž umožňuje financovať jeho zákonom upravenú činnosť alebo prinajmenšom podstatnú časť tejto činnosti. Povahu takto financovanej činnosti nemožno oddeliť od povahy jej samotného financovania, ktoré v prejednávanom prípade nemá podobu odmeny za poskytnuté služby, ale predstavuje skôr vlastný zdroj.[16] V súlade s mojím návrhom odpovede v prejednávanej veci tak túto činnosť nemožno považovať za činnosť za protihodnotu v zmysle článku 2 bodu 1 šiestej smernice. Otázka teda znie tak, či môže táto činnosť zakladať právo na odpočítanie DPH na vstupe, pokiaľ ide o tovary a služby používané zároveň na účely tejto činnosti a na účely zdaniteľných činností.

51. Podľa môjho názoru treba na túto otázku odpovedať záporne. Priznanie práva na odpočítanie dane v prípade tovaru a služieb používaných na účely činnosti, ktorá nepatrí do pôsobnosti systému DPH, by bolo v rozpore s logikou tohto systému, konkrétne s kategorickým a jasným znením článku 17 ods. 2 šiestej smernice.[17] V takom prípade by DPH na vstupe nebola odpočítaná od DPH na výstupe, na zaplatenie ktorej je zdaniteľná osoba povinná z titulu svojich zdaniteľných plnení (pretože tieto by neexistovali), a zdaniteľná osoba by mohla požadovať jej vrátenie. Túto DPH by teda nakoniec nikto nezaplatil a tovary a služby, ktoré sa v rámci reťazca plnení nachádzajú na výstupe, by *de facto* boli oslobodené od dane, čo by bolo v rozpore so zásadou univerzálnosti DPH.

52. Uvedené platí tým skôr v prípade zdaniteľnej osoby, ktorá je prevádzkovateľom verejnoprávneho vysielania, pretože jej činnosti – ak by boli vykonávané za protihodnotu, a teda by podliehali dani – by boli oslobodené od dane na základe článku 13 A ods. 1 písm. q) šiestej smernice, s výnimkou obchodných činností, o ktoré však v prejednávanej veci nejde, a daň z pridanej hodnoty by pri nich nebola odpočítateľná.[18] Bolo by teda nelogické priznať právo na odpočítanie dane v prípade činností, ktoré nepodliehajú dani z dôvodu, že nie sú vykonávané za protihodnotu, a nepriznať toto právo z titulu rovnakých činností, ak by dani podliehali.

53. Určitú výpovednú hodnotu by mohlo mať porovnanie so situáciou súkromného prevádzkovateľa vysielania. Takýto prevádzkovateľ vysielania môže tiež – a často to tak je – vysielať svoje programy tak, že je k nim voľný prístup, teda bez toho, aby mu poslucháči platili odmenu. Keďže však nie je príjemcom žiadneho poplatku ani iného prostriedku verejného financovania, musí svoju činnosť financovať prostredníctvom vysielania „komerčných oznamov“, aby som použil pojem uvedený v smernici o „audiovizuálnych mediálnych službách“[19], to znamená reklám, sponzorovaných programov, atď. Tieto komerčné oznamy sú určené poslucháčom programov prevádzkovateľa vysielania, takže vysielanie komerčných oznamov je neoddeliteľné od vysielania programov. Z hospodárskeho hľadiska teda všetky tieto vysielania predstavujú činnosť prevádzkovateľa vysielania, ktorá je financovaná z príjmov z komerčných oznamov, ktoré predstavujú obrat tohto prevádzkovateľa vysielania. DPH na vstupe z tovaru a služieb, ktoré tento prevádzkovateľ vysielania používa na účely všetkých svojich činností, teda bude odpočítaná od DPH na výstupe, ktorá je zahrnutá do ceny komerčných oznamov, ktorú tento prevádzkovateľ uvádza v príslušných faktúrach. Toto zahrnutie tak odôvodňuje jeho právo na odpočítanie celej DPH na vstupe.

15 — Podľa § 10 zákona o Českom rozhlase sú rozhlasové poplatky a príjem z vlastnej podnikateľskej činnosti finančnými zdrojmi Českého rozhlasu.

16 — Pozri bod 34 týchto návrhov.

17 — Na pripomenutie: toto ustanovenie priznáva právo na odpočítanie dane, *„pokiaľ* sa tovary a služby používajú na účely… zdaniteľných plnení [zdaniteľnej osoby]“ (kurzívou zvýraznil generálny advokát).

18 — Oslobodenie od dane podľa článku 13 A ods. 1 písm. q) šiestej smernice má v skutočnosti subjektívnu povahu: oslobodené od dane sú všetky činnosti verejnoprávnych prevádzkovateľov vysielania s výnimkou obchodných činností.

19 — Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2010/13/EÚ z 10. marca 2010 o koordinácii niektorých ustanovení upravených zákonom, iným právnym predpisom alebo správnym opatrením v členských štátoch týkajúcich sa poskytovania audiovizuálnych mediálnych služieb (Ú. v. EÚ L 95, s. 1).

54. Situácia prevádzkovateľa verejnoprávneho vysielania, ktorého činnosť je prinajmenšom sčasti financovaná z poplatku, je odlišná. Keďže tento poplatok nie je protiplnením za poskytnuté služby, neexistuje tu DPH na výstupe, a teda DPH na vstupe nemôže byť odpočítaná. Verejnoprávny prevádzkovateľ vysielania môže samozrejme mať aj obchodnú činnosť, ktorá je financovaná inými prostriedkami. Pri tejto činnosti je potom daň z pridanej hodnoty odpočítateľná, ale iba z tej časti tovaru a služieb, ktoré sa používajú na účely tejto obchodnej činnosti.

55. Na vylúčenie akýchkoľvek pochybností musím dodať, že na situáciu prevádzkovateľa verejnoprávneho vysielania nie je podľa môjho názoru možné uplatniť riešenie, ktoré Súdny dvor prijal v rozsudku Kretztechnik [20]. Súdny dvor v tomto rozsudku pripustil odpočítanie DPH na vstupe z nákladov, ktoré zdaniteľná osoba vynaložila na účely vydania akcií, pričom usúdil, že toto vydanie akcií slúžilo v plnom rozsahu hospodárskej (a teda zdaniteľnej) činnosti tejto zdaniteľnej osoby. Činnosť prevádzkovateľa verejnoprávneho vysielania sa však nevykonáva s cieľom dosiahnuť zaplatenie poplatku. Cieľom prevádzkovateľa vysielania je naopak vykonávať túto činnosť vysielania, pričom poplatok je iba prostriedkom na jej financovanie. Napokon, aj keby sa takáto činnosť vykonávala za protihodnotu, bola by oslobodená do dane na základe článku 13 A ods. 1 písm. q) šiestej smernice. Neexistuje teda žiadna analógia so situáciou, o akú išlo vo veci, v ktorej bol vydaný rozsudok Kretztechnik.

Výpočet rozsahu práva na odpočítanie dane

56. Záver, podľa ktorého pri činnosti financovanej prostredníctvom poplatku nie je DPH odpočítateľná na vstupe, platí tak pre tovar a služby, ktoré zdaniteľná osoba používa výlučne na účely svojich činností, ktoré nepodliehajú dani, ako aj pre tovar a služby, ktoré sú používané zároveň a neoddeliteľne na účely takýchto činností, ako aj na účely zdaniteľných činností. Tovar a služby, ktoré patria do prvej kategórie, nepredstavujú žiadny problém, pretože zdaniteľná osoba jednoducho nemá právo na odpočítanie dane. Naopak, pokiaľ ide o druhú kategóriu, treba určiť, v akom rozsahu musí mať zdaniteľná osoba možnosť využiť právo na odpočítanie dane tak, aby jednak toto právo ostalo zachované pri časti týkajúcej sa jej zdaniteľných plnení, a jednak aby nedošlo k neoprávnenej „nadmernej kompenzácii“.

57. Ako Súdny dvor poznamenal v rozsudku Securenta [21], v ustanoveniach šiestej smernice sa nenachádza žiadne pravidlo, ktoré by sa týkalo spôsobov alebo kritérií, ktoré sú členské štáty povinné uplatniť pri prijímaní ustanovení, ktoré umožňujú rozdelenie súm DPH zaplatenej na vstupe podľa predmetných výdavkov vzťahujúcich sa na činnosti podliehajúce dani, resp. činnosti, ktoré dani nepodliehajú.

58. Komisia vo svojich písomných pripomienkach vyjadruje myšlienku, že taký poplatok, akým je rozhlasový poplatok, o aký ide vo veci samej, by mohol byť analyzovaný ako subvencia v zmysle článku 19 ods. 1 druhej zarážky šiestej smernice. Členské štáty by tak na základe tohto ustanovenia mali možnosť zahrnúť taký poplatok do menovateľa zlomku pre výpočet odpočítateľnej sumy, čím by pomerne obmedzili rozsah práva na odpočítanie dane.

59. Táto možnosť sa však podľa môjho názoru nevzťahuje na poplatok, ktorý slúži na financovanie prevádzkovateľov verejnoprávneho vysielania v členských štátoch. Bez ohľadu na skutočnosť, že rozhlasový poplatok, o aký ide vo veci samej, je subvenciou, ktorá má osobitnú povahu vlastného zdroja, totiž v tejto súvislosti identifikujem dva problémy.

20 — C-465/03, EU:C:2005:320.

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

60. Po prvé by toto riešenie do systému DPH včleňovalo činnosti, ktoré do neho nepatria. Ako som vysvetlil v bode 50 týchto návrhov, rozhlasový poplatok nemôže byť analyzovaný oddelene od činnosti, na ktorej financovanie slúži. Z dôvodu tohto financovania sa táto činnosť nevykonáva za protihodnotu a nepatrí do systému DPH. Pokiaľ sa mechanizmus stanovený v článku 19 šiestej smernice neuplatňuje na činnosti, ktoré nepodliehajú dani,[22] nemožno do neho zahrnúť sumy zodpovedajúce týmto činnostiam.

61. Po druhé mechanizmus stanovený v tomto článku sa uplatňuje iba v prípade „zmiešane“ zdaniteľnej osoby, to znamená osoby uskutočňujúcej zároveň zdaniteľné plnenia a plnenia, ktoré sú oslobodené od dane. Nie je ho možné uplatniť na zdaniteľnú osobu, ktorá uskutočňuje iba zdaniteľné plnenia, a navyše je príjemcom subvencií, takže menovateľ zlomku pre výpočet odpočítateľnej sumy by pozostával iba z obratu zo zdaniteľných plnení a sumy subvencií.[23] Prevádzkovatelia verejnoprávneho vysielania môžu popri činnosti financovanej za pomoci poplatku vykonávať aj iné činnosti, ktoré budú oslobodené od dane na základe článku 13 A ods. 1 písm. q) šiestej smernice, ale rovnako dobre takéto činnosti vykonávať nemusia. Riešenie, ku ktorému sa prikláňa Komisia, by sa pritom dalo uplatniť iba na tých prevádzkovateľov vysielania, ktorí sú uvedení ako prví, čo by mohlo vyvolať vážne skreslenie hospodárskej súťaže a bolo by v rozpore s harmonizačným cieľom šiestej smernice.

62. Podľa môjho názoru treba problematiku poplatkov slúžiacich na financovanie verejnoprávnych prevádzkovateľov vysielania vyriešiť na základe riešenia, ktoré prijal Súdny dvor v rozsudku Securenta. Súdny dvor v tomto rozsudku po tom, ako konštatoval, že ustanovenia šiestej smernice neobsahujú pravidlá, ktoré by sa týkali určenia rozsahu práva na odpočítanie dane, prináležiaceho zdaniteľným osobám, ktoré vykonávajú zároveň činnosti podliehajúce dani (a zdaniteľné) a činnosti, ktoré dani nepodliehajú, rozhodol, že určenie spôsobov a kritérií rozdelenia súm DPH zaplatenej na vstupe medzi činnosti podliehajúce dani a činnosti, ktoré dani nepodliehajú, patrí do diskrečnej právomoci členských štátov, ktoré musia pri výkone tejto právomoci zohľadniť účel a štruktúru šiestej smernice a v tejto súvislosti stanoviť spôsob výpočtu, ktorý objektívne odráža časť, ktorá bola skutočne započítaná ako výdavky na vstupe vo vzťahu ku každej z týchto dvoch činností.[24]

63. Je pravda, že rozsudok Securenta sa týkal osobitnej problematiky výdavkov spojených s vydaním akcií a investičných cenných papierov. Riešenie prijaté v tomto rozsudku však nie je osobitne vyhradené pre túto oblasť a podľa môjho názoru ho je možné plne uplatniť aj na iné situácie zdaniteľných osôb, ktoré vykonávajú zároveň zdaniteľnú činnosť a činnosť, ktorá nepatrí do systému DPH.

## Návrh

64. Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy navrhujem, aby Súdny dvor na prejudiciálnu otázku, ktorú mu položil Nejvyšší správní soud (Česká republika), odpovedal takto:

1. Článok 2 bod 1 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia sa má vykladať v tom zmysle, že činnosť prevádzkovateľa verejnoprávneho vysielania, ktorá je financovaná prostredníctvom povinného poplatku stanoveného zákonom a plateného každým držiteľom rozhlasového prijímača, nepredstavuje činnosť za protihodnotu v zmysle tohto ustanovenia a nezakladá právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty splatnej alebo zaplatenej z tovarov a služieb, ktoré tento prevádzkovateľ nadobudol a ktoré používa na účely tejto činnosti.

22 — Pozri bod 49 týchto návrhov a citovanú judikatúru.

23 — Pozri rozsudok Komisia/Španielsko (C-204/03, EU:C:2005:588, body 25 a 26).

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

2. Určenie spôsobov a kritérií rozdelenia súm dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe medzi túto činnosť a činnosť, pri ktorej je daň z pridanej hodnoty odpočítateľná, patrí do diskrečnej právomoci členských štátov, ktoré musia pri výkone tejto právomoci zohľadniť účel a štruktúru šiestej smernice 77/388 a v tejto súvislosti stanoviť spôsob výpočtu, ktorý objektívne odráža časť výdavkov na vstupe, ktorá skutočne pripadá na každú z týchto dvoch činností.