Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
MACIEJE SZPUNARA
přednesené dne 25. března 2021 [1]

Věc C-21/20

Balgarska nacionalna televizija
proti
Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ – Sofija pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite (NAP)

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Administrativen sad Sofia-grad (správní soud pro Sofii-město, Bulharsko)]

„Řízení o předběžné otázce – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 2 odst. 1 písm. c) – Rozsah působnosti – Poskytnutí služby za úplatu – Článek 132 odst. 1 písm. q) – Osvobození od daně – Vysílání televizních programů financované částečně ze státního rozpočtu a částečně z činností obchodní povahy – Nárok na odpočet daně na vstupu“

Úvod

1. Existují dva základní způsoby jak financovat veřejnoprávní rozhlas a televizi členskými státy: zavedením zvláštního poplatku, obvykle spojeného s vlastnictvím rozhlasového nebo televizního přijímače, jehož výnosy jsou určeny pro potřeby veřejnoprávních subjektů vysílání (koncesionářský poplatek), nebo přímo ze státního rozpočtu [2]. Některé členské státy kombinují tyto dvě metody tak, že doplňují výnos z poplatků, který je považován za nedostatečný ve vztahu k sociálně-politickým úlohám veřejnoprávního subjektu vysílání, přímými dotacemi z rozpočtu.

2. Projednávaná věc se týká otázky, jak mají být tyto metody financování veřejnoprávních subjektů vysílání kvalifikovány z hlediska daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), a účinků, které má tato kvalifikace na postavení uvedených subjektů vysílání jakožto osob povinných k této dani.

[1] – Původní jazyk: polština.

[2] – Viz Ch.E. Berg, A. B. Lund, Financing Public Service Broadcasting: A Comparative Perspective, *Journal of Media Business Studies*, č. 9/2012, s. 7; Ch.M. Bron, Le financement et le contrôle des offres des radiodiffuseurs de service public, v: Observatoire européen de l'audiovisuel, *IRIS Plus 2010-4. Médias de service public: pas de contenu sans financement*, Štrasburk 2010, s. 7.

3. Soudní dvůr již měl příležitost rozhodnout, že činnost veřejnoprávního vysílání, která je financována prostřednictvím povinného poplatku placeného vlastníky či držiteli rozhlasového přijímače, není poskytováním služeb „za protiplnění“ ve smyslu přepisů o DPH, a nespadá tedy do jejich působnosti [3]. Vyvstává však otázka, zda je třeba přijmout stejné řešení v případě subjektu vysílání financovaného z dotací ze souhrnného státního rozpočtu.

4. Soudní dvůr bude mít rovněž příležitost rozvinout svou judikaturu v tomto ohledu tím, že posoudí otázky, jak je strukturován nárok veřejnoprávního subjektu vysílání na odpočet daně, která je splatná nebo byla odvedena za zboží a služby, které nabývá pro potřeby své činnosti.

Právní rámec

Unijní právo

5. Článek 2 odst. 1 písm. c) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty stanoví [4]:

„Předmětem DPH jsou tato plnění:

[…]

c) poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

[…]“

6. Článek 132 odst. 1 písm. q) této směrnice stanoví:

„Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

[…]

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

[…]“

7. Podle článku 168 uvedené směrnice platí, že:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky:

a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani;

[3] – Rozsudek ze dne 22. června 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, výrok).

[4] – Úř. věst. 2006, L 347, s. 1.

b) DPH, která je splatná při plněních považovaných za dodání zboží nebo poskytnutí služby podle čl. 18 písm. a) a článku 27;

c) DPH, která je splatná při pořízeních zboží uvnitř Společenství podle čl. 2 odst. 1 písm. b) bodu i);

d) DPH, která je splatná při plněních považovaných za pořízení zboží uvnitř Společenství podle článků 21 a 22;

e) DPH, která je splatná nebo byla odvedena při dovozu zboží do tohoto členského státu“.

8. Konečně čl. 173 odst. 1 první pododstavec směrnice 2006/112 stanoví:

„V případě zboží a služeb, které osoba povinná k dani používá jak pro plnění, u nichž je daň odpočitatelná podle článků 168, 169 a 170, tak pro plnění, u nichž daň odpočitatelná není, je odpočitatelný jen podíl daně připadající na hodnotu prvního druhu plnění.“

Bulharské právo

9. Podle čl. 6 odst. 3 zakona za radioto i televizijata (zákon o rozhlasovém a televizním vysílání) je Balgarska nacionalna televizija (dále jen „BNT“) právnickou osobou, která je vnitrostátním poskytovatelem audiovizuálních mediálních služeb. V souladu s čl. 70 odst. 3 tohoto zákon je BNT financována z dotací ze státního rozpočtu, příjmů z reklamy atd., jakož i z jiných finančních prostředků.

10. Směrnice 2006/112 byla do bulharského práva provedena ustanoveními zakona za danak varhu dobavenata stojnost (zákon o dani z přidané hodnoty). Článek 42 tohoto zákona osvobozuje od DPH zejména činnosti BNT v rozsahu, v němž jsou financovány ze státního rozpočtu.

Skutkový stav, řízení a předběžné otázky

11. BNT je bulharským veřejnoprávním subjektem televizního vysílání, tj. subjektem, na jehož činnost se v zásadě může vztahovat osvobození od daně stanovené v čl. 132 odst. 1 písm. q) směrnice 2006/112. BNT je financována zčásti dotacemi ze státního rozpočtu a zčásti výnosy z vlastních činností obchodní povahy. Tyto činnosti spočívají jak ve vysílání placených obsahů, zejména reklam, tak v jiných činnostech než v rozhlasovém a televizním vysílání, jako je prodej práv duševního vlastnictví nebo pronájem zařízení.

12. Spor v původním řízení se týká nároku BNT na odpočet daně odvedené nebo splatné z titulu nabytí zboží a služeb, které použila pro potřeby své činnosti. Vyplývá z toho, že BNT a bulharské daňové orgány vnímají činnosti BNT z pohledu DPH různě. Podle BNT nelze dotaci ze státního rozpočtu považovat za platbu za vysílání programu, a je tedy zcela mimo rozsah působnosti systému DPH. To vede BNT k závěru, pokud jde o zboží a služby použité k činnostem financovaným jak z dotací, tak z příjmů obchodní povahy, že má nárok na plný odpočet daně na vstupu. Daňové orgány mají však za to, že se na činnost BNT v rozsahu, v němž je financována ze státního rozpočtu, vztahuje osvobození od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. q) směrnice 2006/112, takže nárok na odpočet náleží jen v poměrné části, a to v rozsahu, v němž je vysílací činnost BNT financována z příjmů z činností obchodní povahy.

13. Tento spor vedl k vydání daňového výměru ze dne 14. prosince 2016, ve kterém daňový orgán nařídil opravu výše odpočtu daně na vstupu přiznaného BNT za období od 1. září 2015 do 31. března 2016. BNT podala proti tomuto rozhodnutí odvolání, které bylo zamítnuto daňovým orgánem, který je účastníkem původního řízení, a to rozhodnutím ze dne 27. února 2017. Posledně uvedené rozhodnutí bylo napadeno BNT před předkládajícím soudem.

14. Za těchto podmínek se Administrativen sad Sofia-grad (správní soud pro Sofii-město, Bulharsko) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Lze poskytování audiovizuálních mediálních služeb divákům veřejnoprávní televizí považovat za službu poskytnutou za úplatu ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice [2006/112], je-li financováno státem formou dotací, přičemž diváci za vysílání nehradí žádné poplatky, nebo službu poskytnutou za úplatu ve smyslu tohoto ustanovení nepředstavuje a nespadá proto do oblasti působnosti této směrnice?

2) Je nutno v případě, že odpověď zní tak, že audiovizuální mediální služby poskytované divákům veřejnoprávní televizí spadají do rozsahu působnosti čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice [2006/112], vycházet z toho, že se jedná o plnění osvobozená od daně ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. q) směrnice [2006/112], a je přípustná vnitrostátní právní úprava, která tuto činnost osvobozuje od daně pouze z důvodu platby ze státního rozpočtu, kterou veřejnoprávní televize dostává, a to bez ohledu na to, zda má tato činnost obchodní povahu?

3) Je podle článku 168 směrnice [2006/112] přípustná praxe, která nárok na plný odpočet DPH, která je splatná nebo byla odvedena za nákupy, podmiňuje nikoli pouze použitím daných nákupů (pro účely zdanitelných či nezdanitelných činností), nýbrž rovněž způsobem financování těchto nákupů, a to jednak z vlastních příjmů (reklamní služby aj.) a jednak ze státních dotací, a která nárok na plný odpočet DPH přiznává pouze v případě nákupů financovaných z vlastních příjmů, a nikoli u nákupů financovaných ze státních dotací, přičemž je požadováno jejich rozlišování?

4) V případě, že se má za to, že činnost veřejnoprávní televize sestává ze zdanitelných plnění i plnění osvobozených od daně, a že se přihlíží k jejímu smíšenému financování: Jaký rozsah má nárok na odpočet DPH, která je splatná nebo byla odvedena v případě těchto nákupů, a jaká kritéria se použijí pro určení tohoto nároku[?]“

15. Tato žádost o rozhodnutí o předběžné otázce došla Soudnímu dvoru dne 17. ledna 2020. Písemná vyjádření předložily: BNT, španělská vláda, jakož i Evropská komise. BNT a Komise podaly písemné odpovědi na otázky Soudního dvora.

Analýza

16. Předkládající soud vznáší čtyři předběžné otázky. Budu se jimi zabývat v pořadí, v jakém byly položeny.

K první předběžné otázce

17. Svou první předběžnou otázkou se předkládající soud táže, zda čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že činnost veřejnoprávního subjektu televizního vysílání v oblasti poskytování televizních mediálních služeb v rozsahu, v němž je financována z dotací ze státního rozpočtu, představuje poskytnutí služby za úplatu ve smyslu tohoto ustanovení.

Úvodní poznámky

18. Pochybnost předkládajícího soudu v tomto ohledu souvisí s rozsudkem vydaným dne 23. dubna 2018 Varhoven administrativen sad (Nejvyšší správní soud, Bulharsko), ve kterém rozhodl, že činnost BNT spadá do rozsahu působnosti společného systému DPH. Uvedený soud založil své rozhodnutí zejména na čl. 25 písm. c) směrnice 2006/112, podle kterého poskytnutí služby ve smyslu této směrnice může mimo jiné spočívat ve vykonání služby na základě příkazu vydaného orgánem veřejné moci nebo jeho jménem nebo vyplývající ze zákona [5]. Tak je tomu přitom podle uvedeného soudu v případě činností BNT, které jsou vykonávány na základě zákona. Varhoven administrativen sad (Nejvyšší správní soud) odkázal v této souvislosti na rozsudek Soudního dvora ve věci Le Rayon d'Or [6]. Zároveň konstatoval, že z důvodu rozdílů ve způsobu financování BNT oproti veřejnoprávním subjektům vysílání financovaným z koncesionářských poplatků se rozsudek Soudního dvora ve věci Český rozhlas na BNT nevztahuje [7].

19. S výše uvedeným rozsudkem ze dne 23. dubna 2018 se shoduje stanovisko daňových orgánů v původním řízení.

20. Otázka, zda se závěry z rozsudku Český rozhlas [8] uplatní v situaci veřejnoprávního subjektu vysílání financovaného z dotací ze státního rozpočtu, je zásadní pro zodpovězení první předběžné otázky v projednávané věci. Uvedený rozsudek tedy stručně připomenu.

Rozsudek Český rozhlas

21. V rozsudku Český rozhlas [9] Soudní dvůr nejprve připomněl svou předchozí judikaturu, podle níž je poskytování služeb uskutečněno „za protiplnění" ve smyslu čl. 2 bodu 1 šesté směrnice 77/388/EHS [10], a tudíž je předmětem daně pouze tehdy, pokud mezi poskytovatelem a příjemcem existuje právní vztah, v jehož rámci jsou vzájemně poskytnuta plnění, přičemž odměna obdržená poskytovatelem představuje skutečnou protihodnotu služby poskytnuté příjemci [11]. V souladu

[5] – Toto ustanovení nebylo do bulharského práva výslovně provedeno, avšak Varhoven administrativen sad (Nejvyšší správní soud) měl za to, že má přímý účinek. Pokud jde o posledně uvedenou otázku, uvedený soud podle mého názoru správně rozhodl, že článek 25 směrnice 2006/112 je součástí definice služby ve smyslu této směrnice a jako takový nevyžaduje samostatné provedení do vnitrostátního práva. Naproti tomu se nevztahuje na činnosti BNT financované z dotací ze státního rozpočtu, o tom níže (viz body 33 až 37 tohoto stanoviska).

[6] – Rozsudek ze dne 27. března 2014 (C-151/13, EU:C:2014:185).

[7] – Rozsudek ze dne 22. června 2016 (C-11/15, EU:C:2016:470).

[8] – Rozsudek ze dne 22. června 2016 (C-11/15, EU:C:2016:470).

[9] – Rozsudek ze dne 22. června 2016 (C-11/15, EU:C:2016:470).

[10] – Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23). V současné době, ve vztahu k poskytování služeb, čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112.

[11] – Rozsudek ze dne 22. června 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, bod 21).

s judikaturou Soudního dvora proto pojem „poskytování služeb za protiplnění“ ve smyslu uvedeného čl. 2 bodu 1 směrnice 77/388 předpokládá existenci přímé souvislosti mezi poskytnutou službou a získanou protihodnotou [12].

22. Soudní dvůr dále konstatoval, že mezi veřejnoprávním subjektem vysílání financovaným z koncesionářských poplatků a poplatníky tohoto poplatku není dán obdobný právní vztah. Jednak totiž tato povinnost není vázána na skutečné využívání služeb veřejnoprávního subjektu vysílání, nýbrž pouze na držbu přijímače, a jednak přístup k těmto službám není podmíněn zaplacením koncesionářského poplatku. Tento poplatek tedy nepředstavuje platbu za službu poskytovanou veřejnoprávním subjektem vysílání [13].

23. Soudní dvůr rovněž odmítl argument české vlády vycházející z existence takového právního vztahu mezi veřejnoprávním subjektem vysílání a státem, který mu zajišťuje financování tím, že stanoví povinnost platit koncesionářské poplatky [14].

24. Stejně tak Soudní dvůr odmítl možnost použít na situaci veřejnoprávního subjektu vysílání financovaného z koncesionářských poplatků řešení vyplývající z jeho rozsudku Le Rayon d’Or [15]. Soudní dvůr totiž poukázal na to, že ve věci, ve které byl vydán uvedený rozsudek, existovala přímá souvislost mezi poskytovanými službami a obdrženým protiplněním – i když toto protiplnění mělo formu paušálu – takže taková paušální platba byla protiplněním za služby poskytnuté za úplatu, a z tohoto důvodu tyto služby podléhaly DPH. Naproti tomu v případě veřejnoprávního subjektu vysílání financovaného z koncesionářských poplatků taková přímá souvislost neexistuje [16].

25. S ohledem na výše uvedené Soudní dvůr rozhodl, že taková činnost veřejnoprávního vysílání, o jakou šlo v původním řízení ve věci, v níž byl vydán rozsudek Český rozhlas a která je financována prostřednictvím povinného poplatku placeného na základě zákona vlastníky či držiteli rozhlasového přijímače a provozována vysílací společností zřízenou zákonem, není poskytováním služeb „za protiplnění“ ve smyslu čl. 2 bodu 1 směrnice 77/388, a nespadá tedy do působnosti uvedené směrnice [17].

Použití v projednávané věci

26. Jsem toho názoru, že obdobné řešení platí i pro veřejnoprávní subjekt vysílání financovaný z dotací ze státního rozpočtu. Takový subjekt vysílání sice nepobírá zvláštní poplatek placený držiteli přístrojů. Dostává však dotaci přímo ze státního rozpočtu určenou k financování úkolů, jež mu ukládá zákon.

27. To však v zásadě nemá vliv na analýzu povahy činnosti takového subjektu vysílání z hlediska DPH. Tato dotace nepředstavuje odměnu za služby poskytované veřejnoprávním subjektem vysílání, ale způsob financování určitého druhu veřejné služby. Udělení takové dotace nebo zavedení jiného způsobu financování je nezbytnou a neoddělitelnou podmínkou pro pověření těmito veřejnými funkcemi. Jinými slovy, nejde o dvě vzájemná plnění, která jsou funkčně

[12] – Rozsudek ze dne 22. června 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, bod 22).
[13] – Rozsudek ze dne 22. června 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, body 23 až 27).
[14] – Rozsudek ze dne 22. června 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, body 29 až 30).
[15] – Rozsudek ze dne 27. března 2014 (C-151/13, EU:C:2014:185).
[16] – Rozsudek ze dne 22. června 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, body 34 až 35).
[17] – Rozsudek ze dne 22. června 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, výrok).

nezávislá: služby poskytované veřejnoprávním subjektem vysílání a odměnu vyplácenou ze státního rozpočtu. Jedná se o činnost státu, který organizuje veřejnou službu ve formě rozhlasu nebo televize, jejímž výkonem pověřuje veřejnoprávní subjekt vysílání, a zároveň tuto službu financuje například formou dotace poskytované tomuto subjektu. Z tohoto pohledu se takový subjekt vysílání nijak výrazně neliší od veřejných institucí, jako jsou školy, armáda nebo policie [18].

28. Stejně jako mezi veřejnoprávním subjektem vysílání a osobami povinnými platit koncesionářské poplatky tudíž neexistuje právní vztah ani mezi veřejnoprávním subjektem vysílání financovaným z dotací a státem, v jehož rámci by byla vzájemně poskytnuta plnění ve smyslu judikatury Soudního dvora týkající se rozsahu působnosti společného systému DPH [19]. I když existuje přímá souvislost mezi službou poskytovanou veřejnoprávním subjektem vysílání a dotací, kterou obdrží, nejedná se o vazbu mezi dvěma vzájemnými plněními, ale o neoddělitelnou a nezbytnou vazbu mezi výkonem určité veřejné služby a jejím financováním.

29. Z tohoto důvodu nelze v situaci veřejnoprávního subjektu vysílání financovaného z dotací ze státního rozpočtu použít řešení přijaté Soudním dvorem v rozsudku Le Rayon d'Or [20]. Ve věci, ve které byl vydán uvedený rozsudek, se jednalo o služby poskytované konkrétním příjemcům, za které poskytovatel služeb obdržel odměnu, která byla sice paušální a byla placena jinou osobou než příjemcem, ale měla povahu protiplnění.

30. Z těchto důvodů sdílím názor vyjádřený jak BNT, tak španělskou vládou, podle kterého dotace ze státního rozpočtu určená k financování činnosti veřejnoprávního subjektu vysílání nepředstavuje odměnu a tatáž činnost v rozsahu, v němž je financována touto dotací, nepředstavuje poskytnutí služby za úplatu ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112.

31. Zajisté mohou nastat situace, kdy stát od veřejnoprávního subjektu vysílání pořídí určité služby za úplatu ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112. Muselo by však jít o přesně definované případy, kdy by veřejnoprávní subjekt vysílání poskytoval služby nad rámec běžného rozsahu úkolů, které mu ukládá zákon, a odměna za tyto služby by musela úzce souviset s jejich výkonem a odrážet rozsah a hodnotu těchto služeb, aby bylo možné považovat tuto odměnu za cenu těchto služeb. Tato cena totiž podle čl. 1 odst. 2 směrnice 2006/112 tvoří základ DPH [21].

32. Naproti tomu obecná dotace ze státního rozpočtu určená na pokrytí obecně definovaných nákladů na činnost veřejnoprávního subjektu vysílání tato kritéria nesplňuje. Nesdílím tedy názor Komise v jejím vyjádření, podle kterého by dotace BNT mohla být považována za odměnu za služby poskytované tímto subjektem vysílání z pouhého důvodu, že se vypočítává úměrně k vysílací době. Způsob výpočtu výše dotace nemění nic na tom, že tato dotace představuje způsob financování veřejných úkolů vykonávaných subjektem vysílání, a nikoli protiplnění za jím poskytované služby. Kvalifikace činnosti osoby povinné k dani z hlediska DPH přitom musí vycházet ze základních charakteristik této činnosti, včetně jejího způsobu financování, pokud toto financování ovlivňuje tuto kvalifikaci, a nikoli ze způsobu výpočtu výše tohoto financování.

[18] – Pro úplnost, pokud jde o vztah veřejnoprávního subjektu vysílání se státem, viz mé stanovisko ve věci Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:181, body 30 až 35).

[19] – Viz rozsudek ze dne 22. června 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, bod 21 a citovaná judikatura).

[20] – Rozsudek ze dne 27. března 2014 (C-151/13, EU:C:2014:185).

[21] – V tomto případě by však tyto služby mohly být osvobozeny od DPH podle čl. 132 odst. 1 písm. q) směrnice 2006/112.

Článek 25 písm. c) směrnice 2006/112

33. Výše uvedené závěry o povaze činnosti veřejnoprávního subjektu vysílání jakožto činnosti, na kterou se nevztahuje společný systém DPH, nezpochybňuje ani čl. 25 písm. c) směrnice 2006/112.

34. Toto ustanovení se nachází v hlavě IV uvedené směrnice, nadepsané „Zdanitelná plnění“. Tato hlava obsahuje definice zdanitelných plnění uvedených v čl. 2 odst. 1 směrnice 2006/112. Kapitola 3 této hlavy se týká poskytnutí služby. Obecnou definici poskytnutí služby obsahuje čl. 24 odst. 1 uvedené směrnice. Tato definice má otevřenou povahu, jelikož uvádí, že poskytnutím služby je každé plnění, které není dodáním zboží. Ostatní ustanovení obsažená v uvedené kapitole 3 doplňují a vysvětlují tuto definici a stanoví možnost určitých výjimek pro členské státy.

35. Pokud jde o článek 25 směrnice 2006/112, ten upřesňuje, že poskytnutí služeb může zahrnovat mimo jiné tři druhy plnění, u kterých není nutně zjevné, že spadají pod pojem poskytnutí služby. Jedná se o postoupení nehmotného majetku [čl. 25 písm. a)], přijetí závazku zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání nebo situaci [čl. 25 písm. b)] a konečně vykonání služby na základě příkazu vydaného orgánem veřejné moci nebo jeho jménem nebo vyplývající ze zákona [čl. 25 písm. c)]. Užití výrazu „mohou“ v tomto ustanovení přitom neznamená, že členské státy mohou nebo nemusí považovat tyto činnosti za poskytnutí služby[22], ale prohlášení, že poskytnutí služby může mít v určitých situacích formu jedné z těchto činností.

36. Článek 25 uvedené směrnice tedy nerozšiřuje definici poskytnutí služby, ale v případě pochybností pouze upřesňuje, že určité činnosti představují poskytnutí služby. Nic to však nemění na tom, že podle čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112 je poskytnutí služby předmětem DPH pouze tehdy, je-li uskutečněno za úplatu ve smyslu posledně uvedeného ustanovení. Tato podmínka platí pro všechna plnění představující poskytnutí služby, včetně plnění uvedených v článku 25 této směrnice. Jak postoupení nehmotného majetku, tak přijetí závazku zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání nebo situaci, jakož i vykonání služby na základě příkazu vydaného orgánem veřejné moci nebo jeho jménem nebo vyplývající ze zákona tak podléhají DPH, jsou-li uskutečněna za úplatu ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) uvedené směrnice.

37. Článek 25 písm. c) směrnice 2006/112 tedy nemůže sloužit jako základ pro to, aby služby poskytované veřejnoprávním subjektem vysílání podléhaly DPH, jestliže způsob financování těchto služeb neumožňuje považovat je za služby poskytnuté za úplatu.

38. Navrhuji tedy odpovědět na první předběžnou otázku tak, že čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že činnost veřejnoprávního subjektu televizního vysílání v oblasti poskytování televizních mediálních služeb v rozsahu, v němž je financována z dotací ze státního rozpočtu, nepředstavuje poskytnutí služby za úplatu ve smyslu tohoto ustanovení.

[22] – V takové situaci by unijní normotvůrce použil výraz „členské státy mohou považovat“, jako je tomu v článku 27 směrnice 2006/112, nebo podobný výraz.

Ke druhé předběžné otázce

39. Podstatou druhé předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda služby poskytované veřejnoprávním subjektem vysílání mohou být považovány za služby osvobozené od DPH podle čl. 132 odst. 1 písm. q) směrnice 2006/112 z důvodu, že jsou financovány z dotací ze státního rozpočtu, a v rozsahu, v němž jsou financovány tímto způsobem.

40. Předkládající soud klade tuto otázku pro případ, že by na základě odpovědi na první otázku bylo nutné mít za to, že služby veřejnoprávního subjektu vysílání financované z dotací ze státního rozpočtu podléhají DPH. Zdá se mi však užitečné zabývat se touto otázkou rovněž v případě takové odpovědi na první otázku, jakou navrhuji. Bez ohledu na to, zda bude činnost veřejnoprávního subjektu vysílání považována za činnost mimo působnost DPH nebo za činnost od této daně osvobozenou, zůstává otázkou, do jaké míry je tento subjekt vysílání oprávněn odečíst daň, která je splatná nebo byla odvedena na vstupu. To je předmětem třetí a čtvrté předběžné otázky. Analýza druhé otázky přitom umožní vymezit činnost veřejnoprávního subjektu vysílání vykonávanou ve veřejném zájmu [23] od jeho činností obchodní povahy.

Činnosti obchodní povahy veřejnoprávních subjektů vysílání

41. Článek 132 odst. 1 písm. q) směrnice 2006/112 ukládá osvobodit od DPH „činnosti veřejnoprávního rozhlasu a televize, s výjimkou činností obchodní povahy“. Kromě toho v souladu s výše uvedenou judikaturou Soudního dvora [24], jakož i s mým návrhem odpovědi na první předběžnou otázku nepodléhají služby poskytované veřejnoprávním subjektem vysílání (veřejnoprávní rozhlas a televize) DPH v rozsahu, v němž nelze tyto služby považovat za služby poskytnuté za úplatu. Naproti tomu plnění uskutečněná těmito subjekty vysílání v rámci jejich „činností obchodní povahy“ této dani podléhají (v tom smyslu, že jsou zdanitelná a nejsou osvobozena od daně). Správné použití společného systému DPH na plnění uskutečňovaná těmito subjekty vysílání tedy vyžaduje určení smyslu pojmu „činnosti obchodní povahy“.

42. Ani článek 132 odst. 1 písm. q) směrnice 2006/112 ani žádné jiné ustanovení této směrnice pojem „činnosti obchodní povahy“ nedefinují. Tento pojem konkrétně nelze stavět na roveň pojmu „ekonomická činnost“, jak je definován v čl. 9 odst. 1 této směrnice, jelikož tento pojem zahrnuje rovněž plnění osvobozená od daně. Definici pojmu „činnosti obchodní povahy“ je tedy třeba vyložit na základě systematiky a cílů čl. 132 odst. 1 písm. q) směrnice 2006/112.

43. Především mám za to, že za činnosti obchodní povahy je třeba považovat pouze plnění uskutečněná za úplatu ve smyslu článku 2 směrnice 2006/112. Vzhledem k tomu, že činnosti obchodní povahy veřejnoprávních subjektů vysílání představují výjimku z obecné zásady osvobození jejich činnosti od daně, musí se tudíž tyto činnosti týkat zdanitelných plnění, a tedy plnění uskutečněných za úplatu, přičemž pouze taková plnění mohou být osvobozena od daně. Proto služby poskytované veřejnoprávními subjekty vysílání, které z důvodu způsobu jejich financování nelze považovat za služby poskytnuté za úplatu, nespadají pod pojem „činnosti obchodní povahy“ těchto subjektů vysílání. Jinými slovy, činnosti veřejnoprávního subjektu vysílání financované z dotací ze státního rozpočtu nemohou být považovány za činnosti obchodní povahy tohoto subjektu vysílání ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. q) směrnice 2006/112.

[23] – Článek 132 směrnice 2006/112 je součástí kapitoly 2 hlavy IX této směrnice, přičemž uvedená kapitola je nadepsaná „Osvobození některých činností od daně ve veřejném zájmu“.

[24] – Rozsudek ze dne 22. června 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470).

44. Hlavní činností subjektů televizního a rádiového vysílání je vysílání programů [25]. V případě veřejnoprávních subjektů vysílání jsou tyto činnosti často financovány ze dvou druhů zdrojů. Prvním z nich jsou veřejné prostředky, ať již ve formě koncesionářských poplatků, jako ve věci, v níž byl vydán rozsudek Český rozhlas [26], nebo ve formě dotace, jak je tomu v projednávané věci. Druhým zdrojem je vysílání reklam a jiných „audiovizuálních obchodních sdělení" (sponzorství, teleshopping a umístění produktu), abychom použili terminologii směrnice 2010/13/EU [27], nebo jejich rozhlasových ekvivalentů.

45. V rozsahu, v jakém jsou sdělení tohoto druhu vysílána za úplatu, a zpravidla jsou, jelikož taková je jejich role, představují poskytnutí služby za úplatu ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112 a spadají pod činnosti obchodní povahy veřejnoprávních subjektů vysílání ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. q) této směrnice. Jsou tedy v zásadě zdaňována, přičemž základem daně je cena, kterou inzerenti platí za vysílání těchto obsahů.

46. Je přitom zjevné, že příjmy z vysílání těchto sdělení neslouží pouze k pokrytí nákladů na toto vysílání, které jsou ostatně minimální ve vztahu ke všem nákladům na provoz subjektů televizního a rozhlasového vysílání. Cílem vysílání reklam a podobných placených sdělení je financovat hlavní činnost subjektů vysílání, kterou je vysílání pořadů, tj. obecně řečeno všech obsahů mimo obchodní sdělení, v situaci, kdy subjekt vysílání nevybírá za vysílání těchto pořadů od příjemců poplatky. Vyvstává tedy otázka, jak má být vysílání těchto pořadů veřejnoprávními subjekty vysílání v rozsahu, v němž je financováno z příjmů z vysílání obchodních sdělení, posuzováno z hlediska předpisů o DPH.

47. V případě soukromých subjektů vysílání plně financovaných z příjmů placených obchodních sdělení je celá jejich činnost, tj. jak vysílání těchto placených sdělení, tak vysílání jiných obsahů, považována za jednu a tutéž činnost. Pro účely použití předpisů o DPH se proto náklady na činnosti vysílání plně považují za náklady zdaněných plnění, jakými jsou služby vysílání placených obchodních sdělení [28].

48. V případě veřejnoprávních subjektů vysílání je situace složitější. Zaprvé, jelikož jsou obvykle částečně financovány z veřejných prostředků (formou koncesionářských poplatků nebo dotace), jejich činnost v této části v souladu s předchozí judikaturou Soudního dvora [29] a mou navrhovanou odpovědí na první předběžnou otázku nepodléhá zdanění. Zadruhé i v rozsahu, v němž jejich činnost podléhá zdanění, je v zásadě osvobozena od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. q) směrnice 2006/112, s výjimkou činností obchodní povahy. Vyvstává tedy otázka, zda vysílání jiných programů, než jsou placená obchodní sdělení, v rozsahu, v němž je tato činnost financována z příjmů z těchto vysílání, spadá pod činnosti obchodní povahy veřejnoprávních subjektů vysílání.

[25] – V tomto stanovisku se zaměřím na hlavní činnost veřejnoprávních subjektů vysílání, která je rovněž předmětem předběžných otázek, a sice na činnost spočívající ve vysílání programů. Tyto subjekty vysílání mohou uskutečňovat i jiná plnění, například prodej práv duševního vlastnictví, pronájem vybavení, organizování kulturních akcí atd. Tato plnění jsou obvykle uskutečňována za úplatu a kromě výjimečných případů jsou součástí činností obchodní povahy veřejnoprávních subjektů vysílaní, tj. jsou zdanitelná. V další části analýzy je však vynechávám, protože nezpůsobují takové potíže s výkladem jako vysílací činnost.

[26] – Rozsudek ze dne 22. června 2016 (C-11/15, EU:C:2016:470).

[27] – Viz čl. 1 odst. 1 písm. h) směrnice Evropského parlamentu a Rady 2010/13/EU ze dne 10. března 2010 o koordinaci některých právních a správních předpisů členských států upravujících poskytování audiovizuálních mediálních služeb (směrnice o audiovizuálních mediálních službách) (Úř. věst. 2010, L 95, s. 1).

[28] – V tomto ohledu viz rovněž mé stanovisko ve věci Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:181, bod 53).

[29] – Rozsudek ze dne 22. června 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470).

Pravidla týkající se státní podpory

49. Aktem, který v systému unijního práva podrobně upravuje rozdíl mezi činnostmi veřejnoprávních subjektů vysílání prováděnými ve veřejném zájmu a jejich činnostmi obchodní povahy, je sdělení Komise o použití pravidel státní podpory na veřejnoprávní vysílání [30] (dále jen „sdělení Komise“). Z jeho výkladu vyplývá, že podle Komise musí být za činnosti obchodní povahy považovány zejména vysílání placených obchodních sdělení, činnost elektronického obchodu a podobné služby [31], stejně jako služby, za které subjekt vysílání vybírá od příjemců poplatky. Naproti tomu bezplatné vysílání jiných obsahů představuje nebo v každém případě může představovat činnost ve veřejném zájmu [32].

50. V případě, že by tato kritéria byla uplatněna v rámci čl. 132 odst. 1 písm. q) směrnice 2006/112, znamenalo by to, že zdaněnou činností by bylo pouze vysílání placených obchodních sdělení, zatímco jakákoliv jiná vysílací činnost by byla buď nezdanitelná, nebo osvobozená od daně jako činnost ve veřejném zájmu.

51. Je však třeba zohlednit skutečnost, že sdělení Komise nesleduje stejné cíle jako směrnice 2006/112, a zejména její čl. 132 odst. 1 písm. q). Cílem tohoto sdělení je jednak zajistit členským státům svobodu při definování tzv. poslání veřejnoprávních subjektů vysílání [33], a jednak zabránit protisoutěžním jednáním, jako je nadměrná náhrada nákladů na plnění této mise a tzv. křížové subvencování obchodních činností [34]. Naproti tomu není problematické financovat činnost v rámci tohoto poslání z příjmů pocházejících z činností obchodní povahy. Z hlediska těchto cílů je oprávněné úzce vymezit rozsah činností považovaných za obchodní.

52. Naproti tomu cílem čl. 132 odst. 1 písm. q) směrnice 2006/112 je jednak snižování nákladů na činnost ve veřejném zájmu jejím osvobozením od DPH a jednak vyhnout se narušením hospodářské soutěže, která by mohla vyplynout z osvobození činností vykonávaných za podmínek hospodářské soutěže se soukromými subjekty vysílání. K dosažení těchto cílů není nutné vymezit rozsah pojmu „činnosti obchodní povahy“ veřejnoprávních subjektů vysílání tak úzce jako ve sdělení Komise. Z hlediska pravidel hospodářské soutěže totiž postačuje, aby činnost těchto subjektů byla zdaněna v rozsahu služeb, které poskytují za úplatu, tedy služeb vysílání obchodních sdělení. To totiž zaručuje, že tyto subjekty působí na tomto trhu za stejných podmínek jako soukromé subjekty vysílání. Naproti tomu kvalifikace vysílání jiných obsahů v rozsahu, v němž je financováno příjmy pocházejícími z vysílání placených obchodních sdělení, jako nezdanitelného nebo osvobozeného od daně, nijak nepřispívá k dosažení cílů uvedených v čl. 132 odst. 1 písm. q) směrnice 2006/112. Může to naopak přispět ke zvýšení nákladů na tuto činnost, jelikož jediným účinkem takové kvalifikace by bylo zbavit veřejnoprávní subjekty vysílání nároku na odpočet daně, která je splatná nebo byla odvedena na vstupu za zboží a služby použité pro účely této činnosti.

53. Mám tedy za to, že kritéria pro vymezení činnosti veřejnoprávních subjektů vysílání vykonávané ve veřejném zájmu a jejich činnosti obchodní povahy, jak jsou uvedena ve sdělení Komise, nelze přenést na čl. 132 odst. 1 písm. q) směrnice 2006/112.

30 – Úř. věst. 2009, C 257, s. 1.

31 – Viz zejména body 48 až 49, jakož i bod 57 sdělení Komise.

32 – Viz zejména bod 65 sdělení Komise.

33 – Viz zejména bod 47 sdělení Komise.

34 – Viz zejména body 70 až 76 sdělení Komise.

Výklad navrhovaný BNT

54. Pokud jde o toto vymezení, uvedla BNT ve svém vyjádření zajímanou myšlenku. Chápu-li její postoj správně, považuje za činnosti obchodní povahy vysílání všech pořadů, o nichž se domnívá, že přitahují diváky, což umožňuje prodej vysílacího času pro reklamu. Jedná se především o vysílání sportovních událostí, zahraničních filmů nebo zábavních programů. BNT na tomto základě v období dotčeném ve věci v původním řízení odpočetla v plné výši DPH, která byla splatná nebo byla odvedena z nákladových položek na vysílání těchto pořadů. Naproti tomu vysílání jiných druhů programů je podle názoru BNT prováděno v rámci poslání veřejné služby a jako takové nepodléhá DPH.

55. Tento názor je však podle mého názoru nesprávný ze dvou důvodů.

56. Zaprvé rozdělení programů podle BNT mezi ty, které vytvářejí příjmy z reklamy, a ty, které je nevytvářejí, se mi jeví jako svévolné a nemusí nutně odpovídat skutečnosti. Je snadné jmenovat kategorie pořadů, které *par excellence* splňují kritéria poslání veřejné služby a zároveň obvykle přitahují velké množství diváků a jsou vynikajícím „nositelem“ reklamy, například zpravodajské pořady. Naproti tomu kategorie pořadů, které BNT zahrnuje mezi činnosti obchodní povahy, mohou zcela bez problémů spadat pod činnost veřejnoprávních subjektů vysílání ve veřejném zájmu. Tento zájem je přitom spjat s „demokratickými, společenskými a kulturními potřebami […] společnosti“ [35], přičemž tyto potřeby pokrývají rovněž oblasti, jako je film, sport nebo zábava.

57. Zadruhé metoda, kterou prosazuje BNT pro klasifikaci služeb, jež poskytuje, nezohledňuje faktor, na kterém je založen systém DPH a jímž je souvislost mezi výrobky a službami, které osoba povinná k dani nabývá pro potřeby své činnosti, a zdaněným dodáním zboží nebo poskytnutím služby, které v rámci této činnosti uskutečňuje. Jinými slovy, aby zboží a služby pořízené na vstupu osobou povinnou k dani mohly být považovány za plnění použitá pro potřeby její činnosti, musí být náklady na jejich pořízení v zásadě součástí ceny zdaněných plnění uskutečněných touto osobou povinnou k dani na výstupu [36].

Návrh rozhodnutí

58. Pokud jde o náklady na pořízení zboží nebo služeb, které nejsou přímo použity pro účely zdaněných plnění, jako je tomu v případě bezplatně vysílaných pořadů, které mají pouze nepřímou souvislost s poskytováním služeb vysílání placených obchodních sdělení [37] – lze tohoto cíle dosáhnout dvěma způsoby. První způsob spočívá v přísném rozdělení určitých příjmů ze zdaněných činností na pořízení určitého zboží nebo služeb za účelem vysílání bezplatných pořadů, například získání práv k vysílání filmu nebo přenosu sportovních soutěží. Jak však správně tvrdí daňové orgány ve věci v původním řízení, znamená to vedení odděleného účetnictví umožňujícího takové provázání příjmů s výdaji.

59. Druhým způsobem je výpočet podílu, v jakém je činnost veřejnoprávního subjektu vysílání financována z dotací ze státního rozpočtu (nebo z koncesionářských poplatků) a v jakém z příjmů pocházejících ze zdanitelných plnění. Tento druhý údaj po odečtení případných příjmů pocházejících z plnění osvobozených od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. q) směrnice 2006/112

35 – Protokol (č. 29) o systému veřejnoprávního vysílání v členských státech, připojený ke Smlouvě o EU a Smlouvě o FEU.

36 – Viz naposledy rozsudek ze dne 12. listopadu 2020, Sonaecom (C-42/19, EU:C:2020:913, body 41 a 42).

37 – Tato souvislost spočívá v tom, že jednak tyto pořady přitahují veřejnost, díky níž má vysílání obchodních sdělení smysl, a jednak je jejich vysílání financováno příjmy z vysílání uvedených obchodních sdělení.

bude odrážet podíl činností obchodní povahy veřejnoprávního subjektu vysílání na všech jeho činnostem. V takovém rozsahu bude následně možné přiřadit náklady vynaložené veřejnoprávním subjektem vysílání k těmto činnostem, aniž by bylo nutné striktně přiřazovat jednotlivé nákladové položky k činnostem obchodní povahy nebo k činnostem prováděným ve veřejném zájmu [38].

60. Podle mého názoru je tedy třeba konstatovat, že pojem „činnosti obchodní povahy" veřejnoprávních subjektů vysílání ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. q) směrnice 2006/112 se vztahuje nejen na služby poskytované za úplatu v úzkém slova smyslu, jako je vysílání obchodních sdělení, ale i na služby, za něž jejich příjemci neplatí poplatky, zejména vysílání bezplatně dostupných pořadů, pokud jsou financovány z příjmů pocházejících z první kategorie služeb.

61. Jsem toho názoru, že tento postoj se shoduje s postojem španělské vlády a Komise v jejich vyjádřeních předložených v projednávané věci [39]. Podle mého názoru je tento postoj podporován rovněž pokyny Výboru pro DPH vyplývajícími z 52. schůze konané ve dnech 28. až 29. května 1997 [40]. Tam členské státy „téměř jednomyslně" uznaly, že jedinou činností veřejnoprávních subjektů vysílání, jež není obchodní povahy, je vysílání programů financované z veřejných prostředků (tj. z koncesionářských poplatků nebo dotací). Vysílání programů musí být v rozsahu, v němž je financováno z příjmů pocházejících z činností obchodní povahy, logicky zahrnuto mezi činnosti obchodní povahy.

62. Navrhuji tedy odpovědět na druhou otázku tak, že čl. 132 odst. 1 písm. q) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že pod pojem „činnosti obchodní povahy" veřejnoprávního rozhlasu a televize ve smyslu tohoto ustanovení spadají plnění uskutečňovaná za úplatu, která nejsou činnostmi ve veřejném zájmu, jakož i bezúplatně poskytované služby v rozsahu, v němž jsou financovány z příjmů z těchto plnění uskutečňovaných za úplatu.

Ke třetí a čtvrté předběžné otázce

63. Podstatou třetí a čtvrté předběžné otázky předkládajícího soudu, které navrhuji posoudit společně, je, jaký je rozsah nároku veřejnoprávního subjektu vysílání na odpočet daně splatné nebo odvedené za zboží a služby, které nabývá pro účely své činnosti, pokud je tato činnost financována jak z dotací ze státního rozpočtu, tak z příjmů pocházejících z činností obchodní povahy.

64. Tuto otázku jsem již podrobně analyzoval, pokud jde o veřejnoprávní subjekt vysílání financovaný z koncesionářských poplatků, ve svém stanovisku ve věci Český rozhlas [41]. Tato problematika však šla nad rámec dosahu předběžných otázek v uvedené věci a nebyla Soudním

[38] – Pro upřesnění dodávám, že sdělení Komise v zásadě zakazuje, aby veřejné financování veřejnoprávních subjektů vysílání vytvářelo v jejich prospěch zisk (viz body 72 až 74 tohoto sdělení). Má-li být tedy použití pravidel o DPH slučitelné také s pravidly státní podpory, měl by být jakýkoli přebytek příjmů nad výdaji mimo rozsah povolený v tomto sdělení přiřazen k činnostem obchodní povahy.

[39] – Musím však zdůraznit, že nesouhlasím s názorem Komise, podle kterého v situaci, kdy je činnost subjektu vysílání zcela nebo zčásti financována z příjmů z vysílání obchodních sdělení, je vysílání pořadů doplňkem k vysílání těchto obchodních sdělení a jedinými příjemci služeb tohoto subjektu vysílání jsou inzerenti. Podle mého názoru se jedná spíše o situaci, kdy jsou služby poskytované divákům nebo posluchačům (vysílání) financovány příjemci jiných služeb, a sice služeb vysílání obchodních sdělení. Nic to však nemění na kvalifikaci těchto služeb z hlediska DPH.

[40] – Dokument XXI/1500/96.

[41] – Stanovisko ve věci C-11/15, EU:C:2016:181, body 44 až 63.

dvorem v jeho rozsudku vyřešena. Závěry učiněné v uvedeném stanovisku lze podle mého názoru přenést na projednávanou věc. S ohledem na projednávanou věc bych rád doplnil následující poznámky.

Pravidla pro odpočet daně u smíšených činností

65. Podle ustálené judikatury Soudního dvora platí, že plnění uskutečňovaná osobou povinnou k dani, která nejsou předmětem DPH, například proto, že nejsou uskutečňována za úplatu ve smyslu čl. 2 odst. 1 směrnice 2006/112, nezakládají nárok na odpočet daně, která je splatná nebo byla odvedena za zboží a služby nabyté pro účely těchto plnění. Jedná se o stejnou zásadu jako u plnění osvobozených od daně [42].

66. Tuto zásadu lze snadno uplatnit na zboží a služby nabyté osobou povinnou k dani pouze pro účely jejích nezdanitelných plnění – osoba povinná k dani nezíská nárok na odpočet daně odvedené z tohoto zboží a služeb.

67. Problém vzniká v případě zboží a služeb, které osoba povinná k dani používá jak pro účely svých zdaněných plnění, tak pro účely plnění osvobozených od daně, která nejsou zdanitelná. V takové situaci má osoba povinná k dani nárok na odpočet daně v poměru k podílu zboží a služeb, které nabyla za účelem svých zdaněných plnění.

68. I když články 173 až 175 směrnice 2006/112 v souvislosti s plněními osvobozenými od DPH obsahují podrobná pravidla pro výpočet tohoto podílu, nevztahují se tato ustanovení na plnění, která této dani nepodléhají. Za těchto podmínek musí být pravidla pro jeho výpočet upravena vnitrostátním právem členských států v souladu se strukturou a cíli společného systému DPH. Tato pravidla musí umožnit objektivní zohlednění podílu nákladů na zdanitelná a nezdanitelná plnění [43].

Použití na veřejnoprávní subjekty vysílání

69. Pokud jde o projednávanou věc, jak vyplývá z odpovědi, kterou navrhuji poskytnout na první předběžnou otázku, veřejnoprávní subjekt vysílání neuskutečňuje plnění podléhající DPH v rozsahu, v němž je jeho činnost financována z dotací ze státního rozpočtu. Tato činnost mu tedy nezakládá nárok na odpočet daně odvedené za zboží a služby použité pro účely této činnosti.

70. Naproti tomu jak vyplývá z mého návrhu odpovědi na druhou předběžnou otázku, činnosti veřejnoprávního subjektu vysílání v rozsahu, v němž jsou financovány z příjmů z vysílání obchodních sdělení za úplatu a jiných zdaněných plnění, představují jeho činnosti obchodní povahy ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. q) směrnice 2006/112. Tyto činnosti musí být jako celek považovány za činnosti prováděné za úplatu, a tedy za činnosti zakládající nárok na odpočet daně odvedené nebo splatné za zboží a služby použité pro účely těchto činností.

71. Z toho vyplývá, že veřejnoprávní subjekt vysílání, jehož činnost je financována jak z dotací ze státního rozpočtu a z případných plnění osvobozených od daně, tak z příjmů z jeho zdanitelných plnění, má nárok na odpočet daně splatné nebo odvedené za zboží a služby použité pro účely této činnosti v rozsahu, v němž je jeho činnost financována z posledně uvedených příjmů.

[42] – Viz naposledy rozsudek ze dne 8. května 2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390, body 26 a 27).

[43] – Viz naposledy rozsudek ze dne 8. května 2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390, body 28 a 29).

72. Jak jsem již uvedl, směrnice 2006/112 nedefinuje pravidla pro výpočet podílu nákladů připadajícího na nezdanitelné činnosti. To má být tedy učiněno ve vnitrostátním právu členských států. Souhlasím však s názorem Komise vyjádřeným v její odpovědi na otázku Soudního dvora, podle kterého členské státy mohou, ale nemusí, použít *per analogiam* pravidla stanovená v článcích 173 až 175 této směrnice pro zdanitelná plnění a plnění osvobozená od daně.

73. Přijetí definice činností obchodní povahy veřejnoprávních subjektů vysílání, kterou navrhuji, umožní zejména použít základní metodu výpočtu tohoto podílu, jak je vymezena v čl. 174 odst. 1 směrnice 2006/112. Podle této metody vzniká nárok na odpočet DPH splatné nebo odvedené na vstupu poměrně k výši obratu dosaženého ze zdaněných plnění na celkovém obratu osoby povinné k dani. Při použití této metody na veřejnoprávní subjekt vysílání financovaný jak z dotací ze státního rozpočtu, tak z plnění uskutečněných za úplatu by bylo třeba doplnit do čitatele zlomku výši obratu vztahujícího se k těmto plněním a do jeho jmenovatele výši tohoto obratu, jakož i výši dotací. Dále, pokud subjekt vysílání uskutečňoval plnění za úplatu, která však byla osvobozena od DPH podle čl. 132 odst. 1 písm. q) směrnice 2006/112, bylo by třeba na takto získaný podíl použít pravidla obsažená v článcích 173 až 175 této směrnice, aby byl získán konečný podíl, ve kterém má tento subjekt nárok na odpočet DPH odvedené nebo splatné na vstupu.

74. Členské státy sice mohou přijmout jiná pravidla pro výpočet tohoto podílu, avšak musí být splněna kritéria uvedená v bodě 68 tohoto stanoviska.

75. S ohledem na výše uvedené navrhuji odpovědět na třetí a čtvrtou předběžnou otázku tak, že článek 168 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že veřejnoprávní subjekt vysílání, jehož činnost je financována jak z dotací ze státního rozpočtu, tak z příjmů z plnění podléhajících DPH, má nárok na odpočet DPH, která je splatná nebo byla odvedena za zboží a služby použité pro účely této činnosti, v rozsahu, v němž je jeho činnost financována z příjmů ze zdaněných plnění.

Závěry

76. S ohledem na všechny výše uvedené úvahy navrhuji odpovědět na předběžné otázky položené Administrativen sad Sofia-grad (správní soud pro Sofii-město, Bulharsko) následovně:

„1) Článek 2 odst. 1 písm. c) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že činnost veřejnoprávního subjektu televizního vysílání v oblasti poskytování televizních mediálních služeb v rozsahu, v němž je financována z dotací ze státního rozpočtu, nepředstavuje poskytnutí služby za úplatu ve smyslu tohoto ustanovení.

2) Článek 132 odst. 1 písm. q) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že pod pojem ‚činnosti obchodní povahy' veřejnoprávního rozhlasu a televize ve smyslu tohoto ustanovení spadají plnění uskutečňovaná za úplatu, která nejsou činnostmi ve veřejném zájmu, jakož i bezúplatně poskytované služby v rozsahu, v němž jsou financovány z příjmů z těchto plnění uskutečňovaných za úplatu.

3) Článek 168 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že veřejnoprávní subjekt vysílání, jehož činnost je financována jak z dotací ze státního rozpočtu, tak z příjmů z plnění podléhajících DPH, má nárok na odpočet DPH, která je splatná nebo byla odvedena za zboží a služby použité pro účely této činnosti, v rozsahu, v němž je jeho činnost financována z příjmů ze zdaněných plnění.“