Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
MACIEJ SZPUNAR
prednesené 25. marca 2021 [1]

Vec C-21/20

Bălgarska Nacionalna televizija
proti
Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ – Sofija pri Centralno upravlenie na NAP

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Administrativen săd Sofija-grad (Správny súd Sofia-mesto, Bulharsko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Daň z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Článok 2 ods. 1 písm. c) – Rozsah pôsobnosti – Poskytovanie služieb za protihodnotu – Článok 132 ods. 1 písm. q) – Oslobodenie od dane – Vysielanie televíznych programov čiastočne financovaných zo štátneho rozpočtu a čiastočne z príjmov z činností komerčného charakteru – Právo na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe“

Úvod

1. Členské štáty majú k dispozícii dva základné spôsoby financovania verejnoprávnych rozhlasových a televíznych inštitúcií: zavedenie osobitných poplatkov, ktoré sú zvyčajne spojené s vlastníctvom rozhlasového a televízneho prijímača, a príjmy z neho sú určené pre verejnoprávnych vysielateľov (koncesionárske poplatky) alebo priame financovanie zo štátneho rozpočtu. [2] Niektoré členské štáty tieto dva spôsoby kombinujú a príjmy z poplatkov, považované za nedostatočné z hľadiska sociálno-politických úloh verejnoprávneho vysielateľa, doplňajú priamymi príspevkami z rozpočtu.

2. Prejednávaná vec sa týka otázky, ako sa majú tieto spôsoby financovania verejnoprávnych vysielateľov kvalifikovať z hľadiska dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“), ako aj účinkov, aké má príslušná kvalifikácia na postavenie týchto vysielateľov ako platiteľov DPH.

[1] Jazyk prednesu: poľština.

[2] Pozri BERG, CH. E., LUND, A. B.: Financial Public Service Broadcasting: A Comparative perspective. In: *Journal of Media Business Studies*. 2012, č. 9, s. 7; BRON, CH. M.: Le financement et le contrôle des offres des radiodiffuseurs de service public. In: *Médias de service public: pas de contenu sans financement*. IRIS Plus 2010-4, Observatoire européen de l'audiovisuel, Štrasburg, 2010, s. 7.

3. Súdny dvor už mal príležitosť rozhodnúť, že činnosť verejnoprávneho vysielateľa zriadeného zákonom, financovaná z povinných poplatkov platených vlastníkmi alebo držiteľmi rozhlasového prijímača, nie je poskytovaním služieb „za protihodnotu“ v zmysle predpisov o DPH, a teda nepatrí do ich pôsobnosti.[3] Vzniká však otázka, či sa má rovnaké riešenie prijať aj v prípade vysielateľa financovaného prostredníctvom príspevkov zo všeobecného štátneho rozpočtu.

4. Súdny dvor bude mať tiež príležitosť rozvinúť v tejto súvislosti svoju judikatúru preskúmaním otázok týkajúcich sa spôsobu, ako je upravené právo verejnoprávneho vysielateľa na odpočítanie dane splatnej alebo zaplatenej na vstupe z tovarov a služieb, ktoré tento nakupuje na účely svojej činnosti.

Právny rámec

Právo Únie

5. Článok 2 ods. 1 písm. c) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty[4] stanovuje:

„DPH podliehajú tieto transakcie:

…

c) poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká;

…“

6. Článok 132 ods. 1 tejto smernice stanovuje:

„Členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

…

q) činnosti verejnoprávnych rozhlasových a televíznych inštitúcií s výnimkou činností komerčného charakteru.

…“

7. Článok 168 uvedenej smernice stanovuje:

„Pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby, táto má právo v členskom štáte, v ktorom uskutočňuje tieto transakcie, odpočítať z výšky DPH, ktorú je povinná zaplatiť, tieto sumy:

a) DPH splatnú alebo zaplatenú v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou,

[3] Rozsudok z 22. júna 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, výrok rozsudku).

[4] Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1.

b) DPH splatnú za transakcie, ktoré sa považujú za dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb podľa článku 18 písm. a) a článku 27,

c) DPH splatnú za nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva podľa článku 2 ods. 1 písm. b) bod i),

d) DPH splatnú za transakcie, ktoré sa považujú za nadobudnutia v rámci Spoločenstva v súlade s článkami 21 a 22,

e) DPH splatnú alebo zaplatenú za tovar dovezený do tohto členského štátu.“

8. Napokon článok 173 ods. 1 tej istej smernice stanovuje:

„Ak zdaniteľná osoba použije tovar alebo služby na účely uskutočnenia transakcií, pri ktorých jej vznikne právo odpočítať DPH, a ktoré sú uvedené v článkoch 168, 169 a 170, a transakcií, pri ktorých jej nevznikne právo odpočítať DPH, je odpočítanie povolené len pre tú časť DPH, ktorá je pomerná k sume pripadajúcej na transakcie, pri ktorých právo na odpočítanie dane vzniká.“

Bulharské právo

9. Podľa § 6 ods. 3 Zakon za radioto i televizijata (zákon o rozhlase a televízii; ďalej len „ZRT“) je Bălgarska nacionalna televizija (Bulharská národná televízia, ďalej len „BNT“) právnická osoba, ktorá je národný verejný poskytovateľ audiovizuálnych mediálnych služieb. Podľa článku 70 ods. 3 tohto zákona je BNT financovaná prostredníctvom príspevkov zo štátneho rozpočtu, z príjmov z reklamy a iných podobných príjmov, ako aj z iných zdrojov.

10. Smernica 2006/112 bola do bulharského práva prebratá ustanoveniami Zakon za danăk vărchu dobavenata stojnost (zákon o dani z pridanej hodnoty; ďalej len „zákon o DPH“). Článok 42 tohto zákona oslobodzuje od DPH najmä činnosti BNT v rozsahu, v akom sú financované zo štátneho rozpočtu.

Skutkové okolnosti sporu vo veci samej a prejudiciálne otázky

11. BNT je bulharská verejnoprávna televízna inštitúcia, teda subjekt, ktorého činnosť v zásade môže byť oslobodená od DPH podľa článku 132 ods. 1 písm. q) smernice 2006/112. BNT je financovaná čiastočne prostredníctvom príspevkov zo štátneho rozpočtu a čiastočne z príjmov z vlastných obchodných činností. Tieto činnosti spočívajú tak vo vysielaní plateného obsahu vrátane reklamy, ako aj v iných činnostiach než rozhlasové vysielanie, ako sú predaj práv duševného vlastníctva alebo prenájom zariadení.

12. Spor vo veci samej sa týka práva spoločnosti BNT na odpočítanie dane splatnej alebo zaplatenej z dôvodu nadobudnutia tovaru a služieb, ktoré táto použila na účely svojej činnosti. Vznikol na základe toho, že BNT a bulharské daňové orgány vnímajú činnosti BNT z hľadiska DPH rozdielne. BNT sa totiž domnieva, že príspevok zo štátneho rozpočtu nemožno považovať za protihodnotu za vysielanie programu, a teda systém DPH sa na ňu vôbec nevzťahuje. Z toho vyvodzuje, že pri tovaroch a službách, ktoré použila na účely svojich činností financovaných z príspevkov a príjmov z obchodnej činnosti, má právo na úplný odpočet DPH. Daňový úrad sa však domnieva, že sa na činnosti BNT v rozsahu, v akom sú financované zo štátneho rozpočtu,

vzťahuje oslobodenie od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. q) smernice 2006/112, takže BNT vzniká právo len na pomerný odpočet dane, a to v rozsahu, v akom sú jej činnosti vysielania financované z príjmov z obchodných činností.

13. Tento spor viedol k vydaniu daňového výmeru zo 14. decembra 2016, v ktorom daňový úrad nariadil opravu výšky odpočtu DPH, ktorú BNT priznala za obdobie od 1. septembra 2015 do 31. marca 2016. BNT podala proti tomuto výmeru odvolanie, ktoré bolo daňovým úradom, ktorý je účastníkom konania vo veci samej, zamietnuté rozhodnutím z 27. februára 2017. Proti poslednému uvedenému rozhodnutiu podala BNT žalobu na vnútroštátny súd.

14. Za týchto podmienok Administrativen săd Sofija-grad (Správny súd Sofia-mesto, Bulharsko) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Môže sa poskytovanie audiovizuálnych mediálnych služieb televíznym divákom verejnoprávnou televíziou považovať za poskytovanie služieb za protihodnotu v zmysle článku 2 ods. 1 písm. c) [smernice o DPH], ak ho financuje štát vo forme príspevku, pričom diváci za vysielanie neplatia žiadne poplatky, alebo nepredstavuje poskytovanie služieb za protihodnotu v zmysle tohto ustanovenia a nepatrí do pôsobnosti tejto smernice?

2. Ak odpoveď znie, že audiovizuálne mediálne služby poskytované verejnoprávnou televíziou televíznym divákom patria do pôsobnosti článku 2 ods. 1 písm. c) [smernice o DPH], má sa potom vychádzať z toho, že ide o transakcie oslobodené od dane v zmysle článku 132 ods. 1 písm. q) [smernice o DPH] a je prípustná vnútroštátna právna úprava, ktorá oslobodzuje túto činnosť od dane len na základe toho, že verejnoprávnej televízii bola poskytnutá platba zo štátneho rozpočtu, bez ohľadu na to, či má táto činnosť aj komerčný charakter?

3. Je podľa článku 168 [smernice o DPH] prípustná prax, podľa ktorej právo na odpočítanie DPH v prípade nákupov závisí nielen od použitia týchto nákupov (na zdaniteľnú alebo nezdaniteľnú činnosť), ale aj od spôsobu financovania týchto nákupov, a to jednak z vlastných príjmov (reklamné služby a i.) a jednak zo štátnych príspevkov, a ktorá priznáva právo na úplné odpočítanie dane len na nákupy financované z vlastných príjmov a nie na nákupy financované zo štátnych príspevkov, pričom sa vyžaduje ich rozlišovanie?

4. Za predpokladu, že činnosť verejnoprávnej televízie pozostáva zo zdaniteľných plnení a plnení oslobodených od dane a pri zohľadnení ich zmiešaného financovania: Aký je rozsah práva na odpočet dane v prípade týchto nákupov a aké kritériá sa majú uplatniť pri jeho určení[?]“

15. Návrh na začatie prejudiciálneho konania bol doručený Súdnemu dvoru 17. januára 2020. Písomné pripomienky predložili BNT, španielska vláda, ako aj Európska komisia. BNT a Komisia písomne odpovedali na otázky Súdneho dvora.

Posúdenie

16. Vnútroštátny súd položil štyri prejudiciálne otázky. Budem sa nimi zaoberať v poradí, v akom boli predložené.

O prvej prejudiciálnej otázke

17. Svojou prvou prejudiciálnou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či sa má článok 2 ods. 1 písm. c) smernice 2006/112 vykladať v tom zmysle, že poskytovanie audiovizuálnych mediálnych služieb verejnoprávnou televíznou inštitúciou je poskytovaním služieb za protihodnotu v zmysle tohto ustanovenia, ak je financované z príspevkov zo štátneho rozpočtu.

Úvodné poznámky

18. Pochybnosti vnútroštátneho súdu v tomto ohľade súvisia s rozsudkom, ktorý vydal Vărchoven administrativen săd (Najvyšší správny súd, Bulharsko) 23. apríla 2018 a v ktorom tento súd rozhodol, že činnosť BNT patrí do pôsobnosti spoločného systému DPH. Tento súd založil svoje rozhodnutie najmä na článku 25 písm. c) smernice 2006/112, podľa ktorého poskytovanie služieb v zmysle tejto smernice môže okrem iného pozostávať z vykonávania služieb na základe príkazu vydaného orgánom verejnej moci alebo v jeho mene alebo na základe zákona [5]. Pritom podľa tohto súdu je to tak v prípade činností BNT, ktoré sú vykonávané na základe zákona. Vărchoven administrativen săd (Najvyšší správny súd) sa v tomto ohľade odvolával na rozsudok Le Rayon d'Or [6]. Zároveň usúdil, že vzhľadom na rozdiely v spôsobe financovania BNT v porovnaní s verejnoprávnymi vysielateľmi financovanými prostredníctvom poplatkov sa rozsudok Český rozhlas [7] na BNT nevzťahuje.

19. Stanovisko daňového orgánu vo veci samej sa zhoduje so stanoviskom uvedeným v rozsudku z 23. apríla 2018.

20. Otázka, či sa závery vyplývajúce z rozsudku Český rozhlas [8] uplatnia v situácii verejnoprávneho vysielateľa financovaného z príspevkov zo štátneho rozpočtu, je dôležitá na zodpovedanie prvej prejudiciálnej otázky v prejednávanej veci. Tento rozsudok preto v krátkosti pripomeniem.

Rozsudok Český rozhlas

21. V tomto rozsudku [9] Súdny dvor najskôr pripomenul svoju judikatúru, podľa ktorej sa poskytnutie služieb vykonáva „za protihodnotu" v zmysle článku 2 bodu 1 smernice 77/388/EHS [10], a teda je zdaniteľné 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. [11] V súlade

[5] Toto ustanovenie nebolo výslovne prebraté do bulharského práva, avšak Vărchoven administrativen săd (Najvyšší správny súd) dospel k záveru, že je priamo uplatniteľné. Pokiaľ ide o poslednú uvedenú otázku, predmetný súd podľa môjho názoru správne rozhodol, že článok 25 smernice 2006/112 tvorí súčasť definície služby v zmysle tejto smernice a ako taký nevyžaduje samostatné prebratie do vnútroštátneho práva. Naproti tomu sa nevzťahuje na činnosti BNT financované z príspevkov zo štátneho rozpočtu, ako sa uvádza ďalej (pozri body 33 až 37 nižšie).

[6] Rozsudok z 27. marca 2014 (C-151/13, EU:C:2014:185).

[7] Rozsudok z 22. júna 2016 (C-11/15, EU:C:2016:470).

[8] Rozsudok z 22. júna 2016 (C-11/15, EU:C:2016:470).

[9] Rozsudok z 22. júna 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470).

[10] Šiesta smernica 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 (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23). V súčasnom období, vo vzťahu k poskytovaniu služieb, článok 2 ods. 1 písm. c) smernice 2006/112.

[11] Rozsudok z 22. júna 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, bod 21).

s judikatúrou Súdneho dvora však „poskytnutie služieb za protihodnotu“ v zmysle tohto ustanovenia predpokladá existenciu priamej súvislosti medzi poskytnutou službou a prijatou protihodnotou. [12]

22. Súdny dvor ďalej konštatoval, že medzi verejnoprávnym vysielateľom financovaným z poplatku a poplatníkmi tohto poplatku neexistuje podobný právny vzťah. Na jednej strane totiž povinnosť zaplatiť poplatok nesúvisí so skutočným využívaním služby verejnoprávneho vysielania, ale výlučne s držbou rozhlasového prijímača a na druhej strane prístup k tejto službe nepodlieha zaplateniu poplatku. Tento poplatok teda nepredstavuje platbu za službu poskytovanú verejnoprávnym vysielateľom. [13]

23. Súdny dvor tiež odmietol tvrdenie českej vlády založené na existencii takéhoto právneho vzťahu medzi verejnoprávnym vysielateľom a štátom, ktorý mu zabezpečuje financovanie stanovením povinnosti platiť poplatok. [14]

24. Súdny dvor rovnako odmietol možnosť uplatniť na situáciu verejnoprávneho vysielateľa financovaného z poplatkov riešenie prijaté v rozsudku Le Rayon d’Or [15]. Súdny dvor totiž rozhodol, že vo veci, v ktorej bol vydaný tento rozsudok, existovala priama súvislosť medzi poskytovanými službami a prijatým protiplnením – hoci toto protiplnenie bolo v podobe paušálu – takže táto paušálna platba predstavovala protiplnenie za služby poskytnuté za protihodnotu a z tohto dôvodu podliehala DPH. Naproti tomu v prípade verejnoprávneho vysielateľa financovaného z poplatkov takáto priama súvislosť neexistuje. [16]

25. Vzhľadom na uvedené Súdny dvor rozhodol, že taká činnosť verejnoprávneho vysielania, o akú išlo vo veci samej, v ktorej bol vydaný rozsudok Český rozhlas, financovaná prostredníctvom povinného poplatku plateného na základe zákona vlastníkmi alebo držiteľmi rozhlasového prijímača a prevádzkovaná vysielacou spoločnosťou zriadenou zákonom, nepredstavuje poskytovanie služieb „za protihodnotu“ v zmysle článku 2 bodu 1 smernice 77/388, a teda nespadá do pôsobnosti uvedenej smernice. [17]

Uplatnenie na tento prípad

26. Zastávam názor, že podobné riešenie treba uplatniť aj vo vzťahu k verejnoprávnemu vysielateľovi financovanému prostredníctvom príspevkov zo štátneho rozpočtu. Takýto vysielateľ samozrejme nedostáva osobitný poplatok platený držiteľmi prijímačov. Namiesto neho dostáva príspevok priamo zo štátneho rozpočtu, ktorý je určený na financovanie úloh, ktoré mu zveruje zákon.

27. V zásade to však nemá žiadny vplyv na analýzu povahy činnosti takéhoto vysielateľa z hľadiska DPH. Príspevok totiž nepredstavuje protihodnotu za služby poskytované verejnoprávnym vysielateľom, ale spôsob financovania určitého druhu verejných úloh. Priznanie takéhoto príspevku alebo zavedenie iného spôsobu financovania je nevyhnutnou podmienkou, neoddeliteľne spojenou so zverením verejných úloh. Inými slovami, v danom prípade neexistujú

[12] Rozsudok z 22. júna 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, bod 22).

[13] Rozsudok z 22. júna 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, body 23 až 27).

[14] Rozsudok z 22. júna 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, body 29 a 30).

[15] Rozsudok z 27. marca 2014 (C-151/13, EU:C:2014:185).

[16] Rozsudok z 22. júna 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, body 34 a 35).

[17] Rozsudok z 22. júna 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, výrok rozsudku).

dve vzájomné plnenia, ktoré by boli jedno od druhého funkčne nezávislé: služby poskytované verejnoprávnym vysielateľom a odmena vyplácaná štátom. Ide o činnosť štátu, ktorý organizuje verejnú službu v oblasti rozhlasového a televízneho vysielania tak, že jej výkon zveruje verejnoprávnemu vysielateľovi, a zároveň zabezpečuje financovanie tejto služby napríklad vo forme príspevku poskytovaného tomuto vysielateľovi. Z tohto hľadiska sa takýto vysielateľ zásadne neodlišuje od verejných inštitúcií, akými sú školy, armáda alebo polícia. [18]

28. Rovnako ako medzi verejnoprávnym vysielateľom a osobami povinnými platiť poplatok, ani medzi verejnoprávnym vysielateľom financovaným z príspevkov a štátom teda neexistuje právny vzťah, v rámci ktorého by dochádzalo k výmene vzájomných plnení v zmysle judikatúry Súdneho dvora týkajúcej sa rozsahu pôsobnosti spoločného systému DPH. [19] Hoci medzi službou poskytovanou verejnoprávnym vysielateľom a príspevkom, ktorý tento dostáva, existuje priama súvislosť, nejde o väzbu medzi dvomi vzájomnými plneniami, ale o väzbu medzi výkonom určitej verejnej úlohy a jej financovaním.

29. Z tohto dôvodu sa v prípade verejnoprávneho vysielateľa financovaného z príspevku zo štátneho rozpočtu nedá uplatniť riešenie prijaté Súdnym dvorom v rozsudku Le Rayon d'Or [20]. Vo veci, v ktorej bol vydaný tento rozsudok, išlo o služby poskytované špecifickým príjemcom, za ktoré dostával poskytovateľ služieb odmenu, ktorá bola síce paušálna a platená inou osobou než príjemcom, avšak mala povahu protiplnenia.

30. Z vyššie uvedených dôvodov súhlasím s názorom BNT, ako aj španielskej vlády, že štátny príspevok určený na financovanie činnosti verejnoprávnej rozhlasovej a televíznej inštitúcie nepredstavuje odmenu a že uvedená činnosť v rozsahu, v akom je financovaná z tohto príspevku, nepredstavuje poskytovanie služieb za protihodnotu v zmysle článku 2 ods. 1 písm. c) smernice 2006/112.

31. Môžu sa samozrejme vyskytnúť situácie, keď bude štát od verejnoprávneho vysielateľa nadobúdať určité služby za protihodnotu v zmysle článku 2 ods. 1 písm. c) smernice 2006/112. Išlo by však o presne vymedzené prípady, keď by verejnoprávny vysielateľ poskytoval služby nad rámec bežného rozsahu úloh, ktoré mu zveruje zákon, a aby odmena za tieto služby mohla byť považovaná za cenu uvedených služieb, musela by byť úzko spojená s ich výkonom a musela by odrážať rozsah a hodnotu týchto služieb. Táto cena totiž podľa článku 1 ods. 2 smernice 2006/112 tvorí základ DPH. [21]

32. Naproti tomu všeobecný príspevok zo štátneho rozpočtu určený na pokrytie všeobecne definovaných nákladov na činnosť verejnoprávneho vysielateľa, tieto kritériá nespĺňa. Preto nesúhlasím s názorom Komisie, ktorý uviedla vo svojich pripomienkach, že by sa príspevok poskytnutý BNT mohol považovať za protihodnotu za služby dodané týmto vysielateľom už len z toho dôvodu, že sa vypočítava úmerne k vysielaciemu času. Spôsob výpočtu výšky príspevku nič nemení na tom, že tento príspevok predstavuje spôsob financovania verejných úloh vykonávaných vysielateľom, a nie protihodnotu za ním poskytované služby. Kvalifikácia činností zdaniteľnej osoby z hľadiska DPH musí pritom vychádzať zo základných vlastností týchto činností vrátane spôsobu ich financovania, keďže má spôsob financovania vplyv na predmetnú kvalifikáciu, a nie zo spôsobu výpočtu výšky tohto financovania.

[18] Pokiaľ ide o bližšie podrobnosti o vzťahu medzi verejnoprávnym vysielateľom a štátom, pozri návrhy, ktoré som predniesol vo veci Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:181, body 30 až 35).

[19] Pozri rozsudok z 22. júna 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, bod 21 a citovanú judikatúru).

[20] Rozsudok z 27. marca 2014 (C-151/13, EU:C:2014:185).

[21] V tomto prípade by však tieto služby mohli byť oslobodené od DPH podľa článku 132 ods. 1 písm. q) smernice 2006/112.

Článok 25 písm. c) smernice 2006/112

33. Uvedené závery o povahe činnosti verejnoprávneho vysielateľa ako činnosti, ktorá nepatrí do pôsobnosti spoločného systému DPH, nie sú spochybnené ani článkom 25 písm. c) smernice 2006/112.

34. Toto ustanovenie sa nachádza v hlave IV uvedenej smernice, nazvanej „Zdaniteľné transakcie“. Hlava IV obsahuje definície zdaniteľných transakcií uvedených v článku 2 ods. 1 smernice 2006/112. Kapitola 3 tejto hlavy sa týka poskytovania služieb. Všeobecná definícia poskytovania služieb je uvedená v článku 24 ods. 1 uvedenej smernice. Táto definícia má otvorenú povahu, keďže sa v nej uvádza, že poskytovaním služieb je každá transakcia, ktorá nie je dodaním tovaru. Ostatné ustanovenia obsiahnuté v kapitole 3 dopĺňajú a vysvetľujú túto definíciu, pričom stanovujú možnosť určitých výnimiek pre členské štáty.

35. Pokiaľ ide o článok 25 smernice 2006/112, ten spresňuje, že poskytovanie služieb môže okrem iného pozostávať z troch druhov transakcií, pri ktorých nie je intuitívne zrejmé, že spadajú pod pojem poskytovanie služieb. Ide o prevod nehmotného majetku [článok 25 písm. a)], záväzok zdržať sa určitého konania alebo strpieť konanie alebo stav [článok 25 písm. b)], a napokon vykonávanie služieb na základe príkazu vydaného orgánom verejnej moci alebo v jeho mene alebo na základe zákona [článok 25 písm. c)]. Výraz „môže“ použitý v tomto ustanovení pritom neznamená, že členské štáty môžu alebo nemusia tieto úkony považovať za poskytovanie služieb,[22] ale že poskytovanie služieb môže mať v určitých situáciách formu jedného z týchto úkonov.

36. Článok 25 smernice 2006/112 teda nerozširuje definíciu poskytovania služieb, ale pre prípad pochybností len spresňuje, že určité činnosti predstavujú poskytovanie služieb. Nič to však nemení na tom, že v súlade s článkom 2 ods. 1 písm. c) smernice 2006/112 podlieha poskytovanie služieb DPH len vtedy, ak sa uskutočňuje za protihodnotu v zmysle tohto posledného uvedeného ustanovenia. Táto podmienka sa vzťahuje na všetky transakcie predstavujúce poskytovanie služieb vrátane transakcií vymenovaných v článku 25. Tak prevod nehmotného majetku, ako aj záväzok zdržať sa určitého konania alebo strpieť konanie alebo stav, a tiež poskytovanie služieb na základe príkazu vydaného orgánom verejnej moci alebo v jeho mene alebo na základe zákona podliehajú DPH, pokiaľ sa uskutočňujú za protihodnotu v zmysle článku 2 ods. 1 písm. c) uvedenej smernice.

37. Článok 25 písm. c) smernice 2006/112 teda nemôže slúžiť ako základ na určenie, že služby poskytované verejnoprávnym vysielateľom podliehajú DPH, keďže spôsob financovania týchto služieb neumožňuje považovať ich za služby poskytované za protihodnotu.

38. Navrhujem preto odpovedať na prvú prejudiciálnu otázku tak, že článok 2 ods. 1 písm. c) smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že poskytovanie audiovizuálnych mediálnych služieb verejnoprávnoprávnou rozhlasovou a televíznou inštitúciou nepredstavuje v rozsahu, v akom je financované prostredníctvom príspevkov zo štátneho rozpočtu, poskytovanie služieb za protihodnotu v zmysle tohto ustanovenia.

[22] V takom prípade by normotvorca Európskej únie použil slovné spojenie „môžu členské štáty považovať“, rovnako ako v článku 27 smernice 2006/112, alebo podobné slovné spojenie.

O druhej prejudiciálnej otázke

39. Svojou druhou prejudiciálnou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či poskytovanie služieb verejnoprávnym vysielateľom možno považovať za poskytovanie služieb oslobodené od DPH v zmysle článku 132 ods. 1 písm. q) smernice 2006/112 na základe toho, že je financované zo štátnych príspevkov, a to v rozsahu, v akom je financované týmto spôsobom.

40. Vnútroštátny súd kladie túto otázku pre prípad, že by odpoveď na prvú otázku znela tak, že služby verejnoprávneho vysielateľa financované prostredníctvom príspevkov zo štátneho rozpočtu sa majú považovať za podliehajúce DPH. Pripadá mi však užitočné zaoberať sa touto otázkou aj za predpokladu, že odpoveď na prvú otázku bude taká, ako navrhujem. Bez ohľadu na to, či sa činnosť verejnoprávneho vysielateľa bude považovať za činnosť, ktorá nepatrí do pôsobnosti DPH, alebo za činnosť oslobodenú od DPH, je totiž otázne, v akom rozsahu má verejnoprávny vysielateľ právo na odpočítanie dane splatnej alebo zaplatenej na vstupe. To je predmetom tretej a štvrtej prejudiciálnej otázky. Analýza druhej otázky pritom umožní rozlíšiť činnosti verejnoprávneho vysielateľa vykonávané vo verejnom záujme[23] od jeho činností komerčného charakteru.

Činnosti komerčného charakteru verejnoprávnych vysielateľov

41. Článok 132 ods. 1 písm. q) smernice 2006/112 ukladá povinnosť oslobodiť od DPH „činnosti verejnoprávnych rozhlasových a televíznych inštitúcií s výnimkou činností komerčného charakteru“. Okrem toho v súlade s vyššie uvedenou judikatúrou Súdneho dvora,[24] ako aj s mojím návrhom odpovede na prvú prejudiciálnu otázku, služby poskytované verejnoprávnymi vysielateľmi (verejnoprávne rozhlasové a televízne inštitúcie) nepodliehajú DPH, pokiaľ ich nemožno považovať za služby poskytované za protihodnotu. Naproti tomu zdaniteľnými sú transakcie (v tom zmysle, že podliehajú DPH, a nie sú od dane oslobodené) uskutočnené týmito inštitúciami v rámci ich „činností komerčného charakteru“. Správne uplatňovanie spoločného systému DPH na transakcie uskutočnené týmito vysielateľmi si teda vyžaduje určiť význam pojmu „činnosti komerčného charakteru“.

42. Ani článok 132 ods. 1 písm. q) smernice 2006/112, ani žiadne iné ustanovenie tejto smernice nevymedzuje pojem „činnosti komerčného charakteru“. Tento pojem predovšetkým nemožno stotožňovať s pojmom „ekonomická činnosť“, ako je vymedzený v článku 9 ods. 1 uvedenej smernice, lebo tento pojem zahŕňa aj transakcie oslobodené od dane. Pojem „činnosti komerčného charakteru“ je preto potrebné vyložiť na základe systematiky a cieľov článku 132 ods. 1 písm. q) smernice 2006/112.

43. Podľa môjho názoru by sa v prvom rade mali považovať za činnosti komerčného charakteru len transakcie uskutočňované za protihodnotu v zmysle článku 2 smernice 2006/112. Keďže totiž činnosti komerčného charakteru verejnoprávnych vysielateľov predstavujú výnimku zo všeobecnej zásady oslobodenia ich činností od dane, musia sa týkať transakcií podliehajúcich DPH, a teda sa musia vykonávať za protihodnotu, lebo oslobodenie od dane sa môže vzťahovať len na takéto transakcie. Preto služby poskytované verejnoprávnymi vysielateľmi, ktoré z dôvodu spôsobu ich financovania nemožno považovať za služby poskytované za protihodnotu, nespadajú pod pojem „činnosti komerčného charakteru“ týchto vysielateľov. Inými slovami, činnosť

[23] Článok 132 smernice 2006/112 je uvedený v kapitole 2 hlavy IX tejto smernice a je nazvaný „Oslobodenie od dane pri určitých činnostiach verejného záujmu“.

[24] Rozsudok z 22. júna 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470).

verejnoprávneho vysielateľa financovaná prostredníctvom príspevku zo štátneho rozpočtu nemožno považovať za činnosť, ktorá patrí medzi činnosti komerčného charakteru v zmysle článku 132 ods. 1 písm. q) smernice 2006/112.

44. Hlavnou činnosťou rozhlasových a televíznych inštitúcií je vysielanie programov.[25] V prípade verejnoprávnych vysielateľov sú tieto činnosti často financované zo zdrojov dvojakého druhu. Prvým zdrojom sú verejné prostriedky, či už vo forme poplatkov, ako je to vo veci, v ktorej bol vydaný rozsudok Český rozhlas[26], alebo vo forme príspevku, ako je to v prejednávanej veci. Druhým zdrojom je vysielanie reklám a iných „audiovizuálnych komerčných oznamov" (sponzorstvo, telenákup a umiestňovanie produktov), aby som použil terminológiu smernice 2010/13/EÚ[27], alebo ich rozhlasových ekvivalentov.

45. V rozsahu, v akom sú oznamy tohto druhu vysielané za protihodnotu, čo spravidla sú, lebo taká je ich úloha, predstavujú poskytovanie služieb za protihodnotu v zmysle článku 2 ods. 1 písm. c) smernice 2006/112 a patria medzi činnosti verejnoprávnych vysielateľov komerčného charakteru v zmysle článku 132 ods. 1 písm. q) tejto smernice. Sú teda v zásade zdaniteľné, pričom základom dane je cena, ktorú inzerenti platia za vysielanie týchto obsahov.

46. Je však zrejmé, že príjmy z týchto vysielaných oznamov neslúžia len na krytie nákladov na ich vysielanie, ktoré sú navyše vo vzťahu k celkovým prevádzkovým nákladom rozhlasových a televíznych inštitúcií len minimálne. Účelom vysielania reklamy a podobných platených oznamov je financovať hlavnú činnosť vysielateľov, ktorou je vysielanie programov, t. j. všeobecne povedané všetkých obsahov okrem komerčných oznamov, pri ktorých vysielateľ nevyberá od televíznych divákov platbu za vysielanie týchto programov. Vzniká teda otázka, ako by sa malo z hľadiska DPH zaobchádzať s vysielaním týchto programov verejnoprávnymi vysielateľmi v rozsahu, v akom je financované z príjmov z vysielania komerčných oznamov.

47. V prípade súkromných vysielateľov, ktorí sú v celom rozsahu financovaní z príjmov z platených komerčných oznamov, sa celá ich činnosť, čiže tak vysielanie týchto platených komerčných oznamov, ako aj vysielanie iných obsahov, považuje za jednu a tú istú činnosť. Na účely uplatnenia ustanovení o DPH sa preto náklady na činnosť vysielania ako celok považujú za náklady na zdaniteľné transakcie, akými sú služby vysielania platených komerčných oznamov.[28]

48. V prípade verejnoprávnych vysielateľov je situácia zložitejšia. Po prvé sú totiž spravidla čiastočne financovaní z verejných zdrojov (vo forme poplatkov alebo príspevku), a preto v súlade s existujúcou judikatúrou Súdneho dvora[29] a mojím návrhom odpovede na prvú prejudiciálnu otázku ich činnosť zodpovedajúca tejto časti finacovania nepodlieha DPH. Po druhé aj v rozsahu, v akom ich činnosť podlieha zdaneniu, sú v zásade oslobodené od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. q) smernice 2006/112, s výnimkou činností komerčného charakteru. Vzniká teda otázka, či

[25] V týchto návrhoch sa zameriam na hlavnú činnosť verejnoprávnych vysielateľov, ktorá je tiež predmetom prejudiciálnych otázok, a to na činnosť vysielania programov. Verejnoprávni vysielatelia môžu vykonávať aj iné činnosti, napríklad predaj práv duševného vlastníctva, prenájom zariadení, organizovanie kultúrnych podujatí atď. Tieto transakcie sa všeobecne uskutočňujú za protihodnotu a okrem výnimočných prípadov sú súčasťou činností komerčného charakteru vykonávaných verejnoprávnymi vysielateľmi, a teda sú zdaniteľné. V ďalšej časti týchto návrhov sa však nimi nebudem zaoberať, lebo nespôsobujú také ťažkosti s výkladom ako činnosti vysielania.

[26] Rozsudok z 22. júna 2016 (C-11/15, EU:C:2016:470).

[27] Pozri článok 1 ods. 1 písm. h) smernice Európskeho parlamentu a Rady 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 (smernica o audiovizuálnych mediálnych službách) (Ú. v. EÚ L 95, 2010, s. 1).

[28] V tejto súvislosti pozri aj návrhy, ktoré som predniesol vo veci Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:181, bod 53).

[29] Rozsudok z 22. júna 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470).

vysielanie iných programov, než sú platené komerčné oznamy, patrí v rozsahu, v akom je financované z príjmov vytvorených uvedenými oznamami, medzi činnosti komerčného charakteru verejnoprávnych vysielateľov.

Pravidlá týkajúce sa štátnej pomoci

49. Aktom, ktorý v systéme práva Únie podrobne upravuje rozdiel medzi činnosťami verejnoprávnych vysielateľov vykonávanými vo verejnom záujme a ich činnosťami komerčného charakteru, je oznámenie Komisie o uplatňovaní pravidiel štátnej pomoci na verejnoprávne vysielanie [30] (ďalej len „oznámenie Komisie“). Z jeho výkladu vyplýva, že podľa Komisie sa za činnosti komerčného charakteru majú považovať najmä vysielanie platených komerčných oznamov, činnosť elektronického obchodu a podobné služby, [31] ako aj služby, za ktoré vysielateľ vyberá od príjemcov poplatok. Bezodplatné vysielanie iných obsahov naopak predstavuje alebo v každom prípade môže predstavovať činnosť vo verejnom záujme. [32]

50. Ak by sa tieto kritériá uplatnili v rámci článku 132 ods. 1 písm. q) smernice 2006/112, znamenalo by to, že zdaniteľnou činnosťou by bolo len vysielanie komerčných oznamov za protihodnotu, zatiaľ čo všetky ostatné činnosti vysielania by boli nezdaniteľné alebo by boli oslobodené od dane ako činnosti uskutočňované vo verejnom záujme.

51. Treba však prihliadnuť na skutočnosť, že oznámenie Komisie nesleduje rovnaké ciele ako smernica 2006/112, a najmä článok 132 ods. 1 písm. q) tejto smernice. Cieľom tohto oznámenia je jednak zaručiť členským štátom slobodu pri vymedzovaní pojmu poslanie verejnoprávnych vysielateľov [33] a jednak zabrániť protisúťažnému správaniu, ako je nadmerná náhrada za vykonávanie tohto poslania a takzvané krížové dotácie komerčných činností. Naopak nie je problematické financovať činnosti vykonávané v rámci verejnoprávneho poslania prostredníctvom príjmov z komerčných činností. [34] Z hľadiska týchto cieľov je opodstatnené úzko vymedziť rozsah činností považovaných za činnosti komerčného charakteru.

52. Na druhej strane cieľom článku 132 ods. 1 písm. q) smernice 2006/112 je jednak znížiť náklady na činnosť vo verejnom záujme prostredníctvom jej oslobodenia od DPH a jednak zabrániť narušeniam hospodárskej súťaže, ktoré by mohli vyplynúť z oslobodenia od dane činností vykonávaných v podmienkach hospodárskej súťaže so súkromnými vysielateľmi. Na dosiahnutie týchto cieľov nie je nutné vymedziť rozsah pojmu „činnosť komerčného charakteru“ verejnoprávnych vysielateľov tak úzko ako v oznámení Komisie. Z hľadiska pravidiel hospodárskej súťaže totiž postačuje, aby činnosť týchto inštitúcií bola zdanená v rozsahu služieb, ktoré poskytujú za protihodnotu, teda služieb vysielania komerčných oznamov. Tým sa totiž zabezpečuje, že tieto inštitúcie pôsobia na tomto trhu za rovnakých podmienok ako súkromní vysielatelia. Naproti tomu kvalifikácia vysielania iných obsahov v rozsahu, v akom je financované z príjmov pochádzajúcich z vysielania komerčných oznamov za protihodnotu ako nezdaniteľnej činnosti alebo činnosti oslobodenej od dane, nijako neprispieva k dosiahnutiu cieľov článku 132 ods. 1 písm. q) smernice 2006/112. Takáto kvalifikácia môže naopak prispieť k zvýšeniu nákladov

30 Ú. v. EÚ C 257, 2009, s. 1.

31 Pozri najmä body 48 a 49, ako aj bod 57 oznámenia Komisie.

32 Pozri najmä bod 65 oznámenia Komisie.

33 Pozri najmä bod 47 oznámenia Komisie.

34 Pozri najmä body 70 až 76 oznámenia Komisie.

na túto činnosť, keďže jej jediným účinkom by bolo zbavenie verejnoprávnych vysielateľov práva na odpočítanie dane splatnej alebo zaplatenej na vstupe za tovary a služby použité na účely tejto činnosti.

53. V dôsledku toho sa domnievam, že kritériá na odlíšenie činností verejnoprávneho vysielateľa vykonávaných vo verejnom záujme od jeho činností komerčného charakteru, stanovené v oznámení Komisie, nemožno preniesť na článok 132 ods. 1 písm. q) smernice 2006/112.

Výklad navrhovaný BNT

54. Pokiaľ ide o uvedené odlíšenie, BNT vo svojich pripomienkach uviedla zaujímavú myšlienku. Ak správne rozumiem jej stanovisku, tak za činnosť komerčného charakteru považuje vysielanie všetkých programov, o ktorých sa domnieva, že priťahujú divákov a umožňujú tak predaj vysielacieho času na reklamu. Ide najmä o vysielanie športových podujatí, zahraničných filmov alebo zábavných programov. BNT na tomto základe v období, o ktoré ide vo veci samej, odpočítala v celom rozsahu DPH splatnú alebo zaplatenú z položiek nákladov na vysielanie týchto programov. Naproti tomu vysielanie iných druhov programov sa podľa BNT uskutočňuje v rámci verejnoprávneho poslania, a preto nepodlieha DPH.

55. Toto stanovisko je však podľa mňa nesprávne z dvoch dôvodov.

56. Po prvé rozdelenie programov podľa BNT na tie, ktoré vytvárajú príjmy z reklamy, a tie, ktoré ich nevytvárajú, mi pripadá svojvoľné a nemusí nevyhnutne zodpovedať skutočnosti. Je ľahké identifikovať kategórie programov, ktoré *par excellence* spĺňajú kritériá verejnoprávneho poslania a zároveň zvyčajne priťahujú veľké množstvo divákov a sú výborným „nosičom“ reklamy, ako sú napríklad spravodajské programy. Naopak kategórie programov, ktoré BNT zaraďuje medzi činnosti komerčného charakteru, môžu celkom bez problémov patriť medzi činnosti verejnoprávnych vysielateľov vykonávané vo verejnom záujme. Tento záujem súvisí s „demokratickými, sociálnymi a kultúrnymi potrebami“ spoločnosti,[35] pričom tieto potreby zahŕňajú aj oblasti, ako sú film, šport alebo zábava.

57. Po druhé metóda, ktorú navrhla BNT na klasifikáciu služieb, ktoré poskytuje, nezohľadňuje aspekt, na ktorom je založený systém DPH, a to súvislosť medzi tovarom a službami, ktoré zdaniteľná osoba nadobúda na účely svojej činnosti, a zdaniteľným dodaním tovaru alebo poskytnutím služieb, ktoré vykonáva v rámci tejto činnosti. Inými slovami, ak sa tovary a služby nadobudnuté na vstupe zdaniteľnou osobou majú považovať za použité na účely jej činnosti, v zásade musia byť náklady vynaložené na ich nadobudnutie súčasťou ceny zdaniteľných transakcií uskutočnených touto osobou na výstupe.[36]

Návrh odpovede

58. Pokiaľ ide o náklady na nadobudnutie tovaru alebo služieb, ktoré nie sú priamo použité na účely zdaniteľných transakcií, ako je to v prípade bezodplatne vysielaných programov, ktoré majú len nepriamu súvislosť s poskytovaním skužieb vysielania komerčných oznamov za protihodnotu,[37] tento cieľ možno dosiahnuť dvomi spôsobmi. Prvý spôsob spočíva v prísnom

[35] Protokol (č. 29) o systéme verejnoprávneho vysielania v členských štátoch, ktorý tvorí prílohu k Zmluve o EÚ a Zmluve o FEÚ.

[36] Rozsudok z 12. novembra 2020, Sonaecom (C-42/19, EU:C:2020:913, body 41 a 42).

[37] Táto súvislosť spočíva v tom, že jednak tieto programy priťahujú verejnosť, vďaka ktorej má vysielanie komerčných oznamov zmysel, a jednak je ich vysielanie financované z príjmov z vysielania obchodných oznamov.

použití určitých príjmov zo zdaniteľných činností na nadobudnutie určitého tovaru alebo služieb na účely vysielania bezplatných programov, napríklad na získanie práv na vysielanie filmu alebo prenos športových súťaží. Ako však správne uviedli daňové orgány v konaní vo veci samej, predpokladá to vedenie oddeleného účtovníctva umožňujúceho stanoviť takéto prepojenie medzi príjmami a výdavkami.

59. Druhý spôsob spočíva vo výpočte podielu, v akom je činnosť verejnoprávneho vysielateľa financovaná z príspevkov zo štátneho rozpočtu (alebo z poplatkov) a v akom je financovaná z príjmov zo zdaniteľných transakcií. Tento druhý údaj bude po odpočítaní prípadných príjmov z transakcií oslobodených od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. q) smernice 2006/112 odrážať podiel komerčných činností verejnoprávneho vysielateľa na všetkých jeho činnostiach. V takomto pomere bude následne možné priradiť náklady vzniknuté vysielateľovi k týmto činnostiam, pričom nebude nutné prísne priraďovať jednotlivé nákladové položky k činnostiam komerčného charakteru alebo činnostiam vykonávaným vo verejnom záujme. [38]

60. Podľa môjho názoru je teda namieste prijať záver, že pojem „činnosti komerčného charakteru“ verejnoprávnych rozhlasových a televíznych inštitúcií v zmysle článku 132 ods. 1 písm. q) smernice 2006/112 zahŕňa nielen služby poskytované za protihodnotu v úzkom zmysle slova, ako je vysielanie komerčných oznamov, ale aj služby, za ktoré ich príjemcovia neplatia poplatky, najmä vysielanie bezplatne dostupných programov, pokiaľ sú financované z príjmov pochádzajúcich z prvej kategórie služieb.

61. Nazdávam sa, že toto stanovisko sa zhoduje so stanoviskami španielskej vlády a Komisie, ako sú vyjadrené v ich pripomienkach v prejednávanej veci. [39] Toto stanovisko podľa môjho názoru potvrdzujú aj usmernenia výboru pre DPH vyplývajúce z jeho 52. zasadnutia konaného v dňoch 28. a 29. mája 1997 [40]. „Takmer všetky delegácie“ členských štátov tam dospeli k názoru, že jedinou nekomerčnou činnosťou verejnoprávnych rozhlasových a televíznych inštitúcií je vysielanie programov financovaných z verejných zdrojov (t. j. príjmov z poplatkov alebo príspevkov). Celkom logicky sa vysielanie programov v rozsahu, v akom je financované z príjmov z komerčných činností, musí považovať za činnosť komerčného charakteru.

62. Z tohto dôvodu navrhujem odpovedať na druhú otázku tak, že článok 132 ods. 1 písm. q) smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že pod pojem „činnosti komerčného charakteru“ verejnoprávnych rozhlasových a televíznych inštitúcií v zmysle tohto ustanovenia patria transakcie uskutočňované za protihodnotu, ktoré nie sú činnosťami vykonávanými vo verejnom záujme, ako aj bezodplatne poskytované služby v rozsahu, v akom sú financované z príjmov z týchto transakcií uskutočňovaných za protihodnotu.

[38] Na spresnenie dodávam, že oznámenie Komisie v zásade zakazuje, aby verejné financovanie verejnoprávnych vysielateľov pre nich vytváralo zisk (pozri body 72 až 74 tohto oznámenia). Ak má byť teda uplatnenie pravidiel DPH zlučiteľné s pravidlami štátnej pomoci, musí byť akýkoľvek prebytok príjmov nad výdavkami mimo rámca povoleného týmto oznámením priradený k činnostiam komerčného charakteru.

[39] Musím však zdôrazniť, že nesúhlasím s názorom Komisie, že ak je činnosť vysielateľa úplne alebo čiastočne financovaná z príjmov z vysielania komerčných oznamov, vysielanie programov má potom vo vzťahu k vysielaniu týchto komerčných oznamov doplnkovú povahu, pričom jedinými príjemcami služieb vysielateľa sú inzerenti. Podľa môjho názoru ide skôr o situáciu, keď sú služby poskytované televíznym divákom alebo poslucháčom (vysielanie programov) financované príjemcami iných služieb, a to služieb vysielania komerčných oznamov. To však nič nemení na kvalifikácii týchto služieb z hľadiska predpisov o DPH.

[40] Dokument XXI/1500/96.

O tretej a štvrtej prejudiciálnej otázke

63. Svojou treťou a štvrtou prejudiciálnou otázkou, ktoré navrhujem posúdiť spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, aký je rozsah práva verejnoprávneho vysielateľa na odpočítanie dane splatnej alebo zaplatenej z tovarov a služieb, ktoré tento verejnoprávny vysielateľ nadobudol na účely svojej činnosti, ak je táto činnosť financovaná tak zo štátnych príspevkov, ako aj z príjmov z komerčných činností.

64. Túto otázku som už podrobne analyzoval, pokiaľ ide o verejnoprávneho vysielateľa financovaného z poplatkov, v návrhoch, ktoré som predniesol vo veci Český rozhlas.[41] Táto problematika však prekračovala rozsah prejudiciálnych otázok v uvedenej veci a Súdny dvor o nej vo svojom rozsudku nerozhodol. Závery, ktoré som v uvedených návrhoch prijal, sa podľa môjho názoru môžu preniesť na prejednávanú vec. So zreteľom na prejednávanú vec by som rád doplnil nasledujúce pripomienky.

Pravidlá odpočítania dane pri zmiešaných činnostiach

65. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora plnenia uskutočňované zdaniteľnou osobou, ktoré nepodliehajú DPH, napríklad preto, lebo nie nie sú uskutočňované za protihodnotu v zmysle článku 2 ods. 1 smernice 2006/112, nezakladajú právo na odpočítanie dane splatnej alebo zaplatenej za tovary a služby nadobudnuté na účely týchto plnení. Ide o rovnakú zásadu ako pri plneniach oslobodených od dane.[42]

66. Táto zásada sa dá ľahko uplatniť na tovary a služby, ktoré nadobudla zdaniteľná osoba výlučne na účely svojich nezdaniteľných transakcií – zdaniteľná osoba nezíska právo na odpočítanie dane zaplatenej z týchto tovarov a služieb.

67. Problém vzniká v prípade tovarov a služieb, ktoré zdaniteľná osoba používa tak na účely svojich zdaniteľných plnení, ako aj na účely plnení oslobodených od dane, ktoré nie sú zdaniteľné. V takejto situácii má zdaniteľná osoba právo na odpočítanie dane v pomere zodpovedajúcom podielu tovarov a služieb, ktoré nadobudla na účely svojich zdaniteľných plnení.

68. Články 173 až 175 smernice 2006/112 v súvislosti s transakciami oslobodenými od DPH síce obsahujú podrobné pravidlá na výpočet tejto pomernej časti, avšak tieto ustanovenia sa neuplatňujú na transakcie, ktoré tejto dani nepodliehajú. Za týchto podmienok musia byť pravidlá na výpočet tejto pomernej časti upravené vnútroštátnym právom členských štátov v súlade so štruktúrou a cieľmi spoločného systému DPH. Tieto pravidlá musia umožniť objektívne zohľadnenie podielu nákladov na zdaniteľné a nezdaniteľné plnenia.[43]

Uplatnenie na verejnoprávne vysielacie inštitúcie

69. Ako vyplýva v prejednávanej veci z odpovede, ktorú navrhujem poskytnúť na prvú prejudiciálnu otázku, verejnoprávny vysielateľ neuskutočňuje transakcie podliehajúce DPH, pokiaľ je jeho činnosť financovaná z príspevkov zo štátneho rozpočtu. Táto činnosť mu teda nezakladá právo odpočítať daň zaplatenú z tovarov a služieb použitých na účely tejto činnosti.

[41] Pozri návrhy generálneho advokáta, ktoré som predniesol vo veci (C-11/15, EU:C:2016:181, body 44 až 63).

[42] Pozri naposledy rozsudok z 8. mája 2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390, body 26 a 27).

[43] Pozri naposledy rozsudok z 8. mája 2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390, body 28 a 29).

70. Naproti tomu, ako vyplýva z môjho návrhu odpovede na druhú prejudiciálnu otázku, činnosti verejnoprávneho vysielateľa sú v rozsahu, v akom sú financované z príjmov z vysielania komerčných oznamov za protihodnotu a iných zdaniteľných transakcií, činnosťami komerčného charakteru v zmysle článku 132 ods. 1 písm. q) smernice 2006/112. Tieto činnosti ako celok treba považovať za činnosti vykonávané za protihodnotu, a teda za činnosti, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie splatnej alebo zaplatenej dane za tovary alebo služby použité na účely týchto činností.

71. Z toho vyplýva, že verejnoprávny vysielateľ, ktorého činnosť je financovaná tak zo zdrojov pochádzajúcich zo štátnych príspevkov a prípadne z transakcií oslobodených od dane, ako aj z príjmov z činností podliehajúcich DPH, má právo na odpočítanie dane splatnej alebo zaplatenej za tovary a služby použité na účely uvedených činností v rozsahu, v akom sú tieto činnosti financované z posledných uvedených príjmov.

72. Ako som už uviedol, smernica 2006/112 nestanovuje pravidlá na výpočet pomernej časti nákladov, ktorú možno priradiť k činnostiam nepodliehajúcim DPH. Táto problematika teda patrí do pôsobnosti vnútroštátneho práva členských štátov. V tomto smere súhlasím s názorom Komisie v jej odpovedi na otázku Súdneho dvora a domnievam sa, že členské štáty môžu, ale nemusia analogicky uplatňovať pravidlá stanovené v článkoch 173 až 175 uvedenej smernice pri zdaniteľných transakciách a transakciách oslobodených od dane.

73. Prijatie definície činností komerčného chrakteru verejnoprávnych vysielateľov, ktorú navrhujem, predovšetkým umožní použiť základnú metódu výpočtu odpočítateľnej časti, ako je vymedzená v článku 174 ods. 1 smernice 2006/112. Podľa tejto metódy právo na odpočítanie DPH splatnej alebo zaplatenej na vstupe vzniká pomerne k výške obratu dosiahnutého zo zdaniteľných transakcií vzhľadom na celkový obrat zdaniteľnej osoby. Pri uplatnení tejto metódy na verejnoprávnych vysielateľov financovaných zo zdrojov pochádzajúcich tak zo štátnych príspevkov, ako aj z transakcií uskutočnených za protihodnotu, treba dať do čitateľa výšku obratu vzťahujúcu sa na tieto transakcie a do menovateľa výšku tohto obratu plus výšku príspevkov. Ak vysielateľ uskutočňoval transakcie za protihodnotu, ktoré však boli oslobodené od DPH podľa článku 132 ods. 1 písm. q) smernice 2006/112, na takto získaný podiel by sa mali uplatniť pravidlá stanovené v článkoch 173 až 175 tejto smernice, aby sa tak získala konečná pomerná časť, v ktorej má tento vysielateľ právo na odpočítanie DPH splatnej alebo zaplatenej na vstupe.

74. Členské štáty samozrejme môžu prijať iné pravidlá výpočtu odpočítateľnej časti, ale musia pritom spĺňať kritériá uvedené v bode 68 vyššie.

75. Vzhľadom na predchádzajúce úvahy navrhujem odpovedať na tretiu a štvrtú prejudiciálnu otázku tak, že článok 168 smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že verejnoprávny vysielateľ, ktorého činnosť je financovaná tak zo štátnych príspevkov, ako aj z príjmov z transakcií podliehajúcich DPH, má právo na odpočet DPH, ktorá je splatná alebo bola zaplatená za tovar a služby použité na účely tejto činnosti, a to v rozsahu, v akom je táto činnosť financovaná z príjmov z transakcií podliehajúcich DPH.

Návrh

76. Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy navrhujem odpovedať na prejudiciálne otázky, ktoré položil Administrativen săd Sofija-grad (Správny súd Sofia-mesto, Bulharsko), takto:

1. Článok 2 ods. 1 písm. c) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že poskytovanie audiovizuálnych mediálnych služieb verejnoprávnou rozhlasovou a televíznou inštitúciou nepredstavuje v rozsahu, v akom je financovaná prostredníctvom príspevkov zo štátneho rozpočtu, poskytovanie služieb za protihodnotu v zmysle tohto ustanovenia.

2. Článok 132 ods. 1 písm. q) smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že pod pojem „činnosti komerčného charakteru“ verejnoprávnych rozhlasových a televíznych inštitúcií v zmysle tohto ustanovenia patria transakcie uskutočňované za protihodnotu, ktoré nie sú činnosťami vykonávanými vo verejnom záujme, ako aj služby bezodplatne poskytované v rozsahu, v akom sú financované z príjmov z týchto transakcií uskutočňovaných za protihodnotu.

3. Článok 168 smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že verejnoprávny vysielateľ, ktorého činnosť je financovaná tak zo štátnych príspevkov, ako aj z príjmov z transakcií podliehajúcich DPH, má právo na odpočet DPH, ktorá je splatná alebo bola zaplatená za tovar a služby použité na účely tejto činnosti, a to v rozsahu, v akom je táto činnosť financovaná z príjmov z transakcií podliehajúcich DPH.