

null

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

16. září 2021(*)

„řízení o předběžné otázce – Společný systém daní z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Rozsah působnosti – Článek 2 odst. 1 písm. c) – Poskytnutí služby za úplatu – Vyloučení audiovizuálních mediálních služeb poskytovaných televizním divákem, které jsou financovány prostřednictvím dotace ze státního rozpočtu a za něž diváci neplatí žádnou odměnu – Článek 168 – Nárok na odpis – Osoba povinná k dani, která uskutečňuje jak zdanitelná plnění, tak plnění, která nepodléhají DPH“

Ve věci C-21/20,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Administrativen sad Sofia-grad (správní soud města Sofie, Bulharsko) ze dne 31. prosince 2019, došlým Soudnímu dvoru dne 17. ledna 2020, v řízení

Balgarska nacionalna televizia

proti

Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ – Sofija pri Centralno upravljenje na NAP

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení M. Vilaras, předseda senátu, N. Piçarra, D. Šváby, S. Rodin a K. Jürimäe (zpravodajka), soudci,

generální advokát: M. Szpunar,

vedoucí soudní kanceláře: M. Aleksejev, vedoucí oddělení,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Balgarska nacionalna televizia M. Rajkovem a I. Dimitrovou, advokati,
- za španělskou vládu S. Jiménez Garcíem, jako zmocněncem,
- za Evropskou komisi předvedl C. Georgievou a N. Gossement, poté C. Georgievou a L. Lozano Palacios, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 25. března 2021,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 2 odst. 1 písm. c), čl. 132 odst. 1 písm. q) a článku 168 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Bulharskou národní televizí (bulharská národní televize, dále jen „BNT“) a Direktorem na Direkcija „Obžalovane i danačno-osiguritelna praktika“ – Sofija pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite [ředitel ředitelství „odvolání a záležitosti daní a sociálního zabezpečení“ pro město Sofia při ústřední správě Národní agentury pro veřejné příjmy (NAP), Bulharsko] (dále jen „ředitel“) ve věci rozsahu nároku BNT na odpouštění daně z přidané hodnoty (DPH).

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH zní:

„Předmětem DPH jsou tato plnění:

[...]

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

4 Článek 25 písm. c) této směrnice stanoví:

„Poskytnutí služby může mimo jiné spočívat v některém z těchto plnění:

[...]

c) vykonání služby na základě příkazu vydaného orgánem veřejné moci nebo jeho jménem nebo vyplývajícím ze zákona.“

5 Článek 132 odst. 1 písm. q) uvedené směrnice zní následovně:

„Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

[...]

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

6 Článek 168 též směrnice stanoví:

„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, odpouštět 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;

[...]“

7 Články 173 až 175 směrnice o DPH stanoví pravidla pro výpočet poměrného odpouštění daně.

8 §lánek 173 odst. 1 uvedené sm?rnice v této souvislosti stanoví:

„V p?ípad? zboží a služeb, které osoba povinná k dani používá jak pro pln?ní, u nichž je da? odpo?itatelná podle §lánek? 168, 169 a 170, tak i pro pln?ní, u nichž da? odpo?itatelná není, je odpo?itatelný jen podíl dan? p?ípadající na hodnotu prvního druhu pln?ní.

Odpo?itatelný podíl se stanoví v souladu s §lásky 174 a 175 pro všechna pln?ní uskute?n?ná osobou povinnou k dani.“

Bulharské právo

9 Podle §l. 2 odst. 1 zákona za danak varchu dobavenata stojnost (zákon o dani z p?idané hodnoty) ze dne 21. ?ervence 2006 (DV ?. 63, ze dne 4. srpna 2006, s. 8), ve zn?ní použitelném na spor v p?vodním ?ízení (dále jen „ZDDS“):

„P?edm?tem [DPH] je:

1. každé zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby za úplatu [...]"

10 §lánek 3 ZDDS stanoví:

„(1) Osobou povinnou k dani je každá osoba, která vykonává samostatn? ekonomickou ?innost, a to bez ohledu na ú?el nebo výsledky této ?innosti.

[...]

(5) Osobami povinnými k dani nejsou stát, státní orgány a orgány místní samosprávy vystupující p?i všech svých ?innostech nebo pln?ních jako státní orgán nebo orgán místní samosprávy, v?etn? p?ípad?, kdy za tyto ?innosti nebo pln?ní vybírají dan? nebo poplatky, s výjimkou:

1. následujících ?inností nebo pln?ní:

[...]

n) rozhlasové a televizní vysílání komer?ní povahy [...]"

11 §lánek 42 odst. 2 ZDDS stanoví:

„Pln?ním osvobozeným od dan? jsou:

[...]

2. ?innost Bulharského národního rozhlasu, [BNT] a Bulharské tiskové a informa?ní agentury, za kterou tyto subjekty dostávají platby ze státního rozpo?tu.“

12 §lánek 69 odst. 1 ZDDS zní:

„Pokud se zboží a služby použijí pro ú?ely zdanitelných pln?ní uskute?n?ných registrovanou osobou povinnou k dani, má tato osoba nárok odpo?íst tyto ?ástky:

1. da? za zboží, které jí bylo nebo má být dodáno dodavatelem, nebo za služby, které jí byly nebo mají být poskytnuty poskytovatelem, pokud je tato osoba také osobou povinnou k dani registrovanou podle tohoto zákona;“

13 ?lánek 73 odst. 1 ZDDS stanoví:

„Registrovaná osoba má nárok na ?áste?ný odpo?et DPH na vstupu, pokud jde o da? ze zboží nebo služeb, které jsou použity jak pro pln?ní, pro které má tato osoba nárok na odpo?et, tak pro pln?ní nebo ?innosti, pro které tato osoba nemá uvedený nárok.“

Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žné otázky

14 BNT je právnickou osobou, vnitrostátním veřejnoprávním poskytovatelem audiovizuálních mediálních služeb. V souladu se zákonem za radioto i televizijata (zákon o rozhlasovém a televizním vysílání) ze dne 23. září 1998 (DV ? 138 ze dne 24. listopadu 1998), ve zn?ní použitelném na spor v p?vodním ?ízení (dále jen „ZRT“), zajiš?uje BNT zejména poskytování mediálních služeb všem bulharským ob?an?m.

15 BNT nepobírá od svých televizních divák? žádnou odm?nu.

16 Její ?innost je v souladu se ZRT financována prostřednictvím dotace ze státního rozpo?tu, která je ur?ena na p?ípravu, výrobu a celostátní a regionální vysílání program?. Výše této dotace se ur?í na základ? paušální ?ástky za hodinu denního vysílacího ?asu, upravené právními p?edpisy a schválené Radou ministr?. BNT je krom? toho p?íjemcem ú?elových dotací, které jsou ur?ené na po?ízení a rozsáhlou obnovu dlouhodobých aktiv v souladu se seznamem, který každoro?n? schvaluje ministr financí.

17 ?innost BNT je rovn?ž financována prostřednictvím vlastních p?íjm? pocházejících z reklamy a sponzoringu, p?íjm? z dopl?kových ?inností souvisejících s televizní ?inností, dar? a odkaz?, úrok? a jiných p?íjm? souvisejícími s ?inností televize.

18 Do b?ezna 2015 BNT provád?la ?áste?ný odpo?et DPH na vstupu za všechny nákupy, které uskute?nila. Následn? použila metodu tzv. „p?ímého p?id?lení“, p?i?emž samostatn? zohlednila každý provedený nákup podle toho, zda byl použit nebo mohl být použit pro ?innost „obchodní“ povahy, jako je vysílání zábavných po?ad?, film? nebo sportovních p?enos?, nebo pro ?innost související s výkonem její „veřejné služby“, jako je vysílání zasedání parlamentních kontrolních orgán?, p?enos náboženských ob?ad? nebo volebních kampaní. BNT m?la dále za to, že její ?innost vysílání televizních program? nep?edstavuje „pln?ní osvobozené od dan?“ ve smyslu ZDDS, ale ?innost, která nepodléhá DPH, a že této dani podléhá pouze její ?innost „obchodní“ povahy.

19 BNT provád?la na základ? této metody odpo?et DPH na vstupu v plné výši za nákupy uskute?n?né pro ú?ely jejích ?inností „obchodní“ povahy. ?áste?ný odpo?et DPH na vstupu provedla za nákupy použité jak pro ?innosti „obchodní“ povahy, tak pro ?innosti, které takovou povahu nemají.

20 Po provedení da?ové kontroly za období od 1. září 2015 do 31. b?ezna 2016 bulharské da?ové orgány rozhodnutím o dodate?ném vým?ru dan? ze dne 14. prosince 2016 odmítly p?iznat nárok na plný odpo?et dan? za nákupy provedené BNT a konstatovaly u ní dluh na DPH ve výši 1 568 037,04 bulharských leva (BGN) (p?ibližn? 801 455 eur) spolu s úroky.

21 Podle t?chto orgán? byla reklamní ?innost BNT zdanitelná, kdežto její ?innost spo?ívající ve vysílání televizních program? spadala pod pln?ní osvobozená od dan?. BNT tak podle nich

nemůže odpovídat DPH na vstupu v plné výši, jelikož nebylo možné určit, zda nákupy uskutečněné pro účely její ekonomické činnosti byly určeny pro plnění podléhající DPH, nebo pro plnění, která jsou podle uvedených orgánů osvobozena od DPH. BNT by mohla odpovídat DPH na vstupu v plné výši pro tyto nákupy pouze, pokud by činnosti vysílání sportovních pořadů, výroby a vysílání zábavních pořadů, jakož i vysílání zahraničních filmů byly v plné výši financovány prostřednictvím příjmů z reklamy, a nikoli prostřednictvím dotací ze státního rozpočtu. V projednávané věci tomu tak podle nich není.

22 Rozhodnutím ze dne 27. února 2017 ředitel zamítl odvolání, které BNT podala proti daňovému výměru ze dne 14. prosince 2016.

23 BNT následně podala proti tomuto rozhodnutí žalobu k Administrativen sad Sofia-grad (správní soud města Sofie, Bulharsko), který je předkládajícím soudem.

24 Tento soud má za to, že pro účely rozhodnutí sporu v původním řízení je nezbytné určit, zda činnost spočívající ve vysílání programů ze strany BNT jakožto veřejnoprávního subjektu, kterému ZRT svěřuje zvláštní úkoly a který čerpá dotace ze státního rozpočtu, představuje poskytnutí služby za úplatu ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH, ale je osvobozeno na základě čl. 132 odst. 1 písm. q) této směrnice od DPH, nebo zda nepředstavuje zdanitelné plnění, které spadá do působnosti uvedené směrnice. Podle uvedeného soudu odpověď na tuto otázku umožní určit, zda musí být taková vysílací činnost zohledněna při stanovení nároku na odpotet DPH na vstupu u zdanitelných plnění, jejichž příjemcem je BNT.

25 Předkládající soud dodává, že i když Soudní dvůr v rozsudku ze dne 22. června 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470), zkoumal otázku, zda činnost veřejnoprávního rozhlasového vysílání Českého rozhlasu, za kterou Český rozhlas vybírá poplatky, které hradí vlastníci nebo držitelé rozhlasového přijímače, představuje činnost vykonávanou za úplatu, dosud nerozhodoval o činnosti veřejnoprávního televizního vysílání financované prostřednictvím dotací ze státního rozpočtu.

26 Předkládající soud rovněž upřesňuje, že i když se Soudní dvůr v rozsudku ze dne 27. března 2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185), vyjádřil k otázce, zda paušální platba provedená národní zdravotní pojišťovnou podléhá DPH, nelze z toho pro účely sporu v původním řízení vyvodit jednoznačnou odpověď.

27 Mimoto v případě, že by bylo třeba mít za to, že činnost BNT má dvojí povahu, a sice že zahrnuje jak plnění osvobozená od daně, tak zdanitelná plnění, předkládající soud si klade otázku, zda je odpotitelná pouze ta část DPH zaplacené na vstupu, již lze považovat za související s touto částí její činnosti, která má „obchodní“ povahu. Dále si tento soud klade v takovém případě otázku, podle jakých kritérií je třeba určit rozsah nároku na odpotet.

28 V tomto kontextu se Administrativen sad Sofia-grad (správní soud města Sofie, Bulharsko) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Lze činnost veřejnoprávní televize spočívající v poskytování audiovizuálních mediálních služeb divákům v případě, kdy je financována státem formou dotace a diváci neplatí za televizní vysílání žádný poplatek, považovat za poskytnutí služby za úplatu ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) [směrnice o DPH], nebo je třeba mít za to, že nepředstavuje poskytnutí služby za úplatu ve smyslu tohoto ustanovení, a nespadá proto do oblasti působnosti této směrnice?

2) Lze mít v případě, že odpověď zní tak, že audiovizuální mediální služby poskytované divákům veřejnoprávní televizí spadají do působnosti čl. 2 odst. 1 písm. c) [směrnice o DPH], za to, že se jedná o plnění osvobozená od daně ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. q) této směrnice, a je

přípustná vnitrostátní právní úprava, která tuto příinnost osvobozuje od daně pouze z důvodu, že veřejnoprávní televize pobírá za úelem výkonu této příinnosti platby ze státního rozpočtu, a to bez ohledu na to, zda má tato příinnost také obchodní povahu?

3) Je podle článku 168 [směrnice o DPH] přípustná praxe, která nárok na plný odpočet DPH na vstupu podmiňuje nikoli pouze úelem daných nákupů (pro účely zdanitelných a nezdanitelných příinností), nýbrž rovněž způsobem financování těchto nákupů, a to zejména tím, zda jsou uvedené nákupy financovány jak z vlastních příjmů (reklamní služby a jiné), tak ze státních dotací, a která nárok na plný odpočet DPH na vstupu přiznává pouze v případě nákupů financovaných z vlastních příjmů, a nikoli v případě nákupů financovaných ze státních dotací, přičemž požaduje rozlišování těchto nákupů?

4) V případě, že by bylo rozhodnuto, že příinnost veřejnoprávní televize sestává jak ze zdanitelných plnění, tak z plnění osvobozených od daně, jaký rozsah má s ohledem na její smíšené financování nárok na odpočet DPH na vstupu a jaká kritéria se použijí pro určení tohoto nároku[?]

K předběžným otázkám

K první otázce

29 Podstatou první předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že příinnost veřejnoprávního subjektu televizního vysílání spočívající v poskytování audiovizuálních mediálních služeb televizním divákům, která je financována státem formou dotace a televizní diváci neplatí za televizní vysílání žádný poplatek, představuje poskytnutí služby za úplatu ve smyslu tohoto ustanovení.

30 V této souvislosti je třeba připomenout, že podle čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH, který definuje rozsah působnosti DPH, je předmětem této daně poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.

31 K poskytnutí služby „za úplatu“ ve smyslu tohoto ustanovení dochází pouze tehdy, když je mezi poskytovatelem a příjemcem právní vztah, v rámci něhož jsou vzájemně poskytnuta plnění, přičemž odměna obdržená poskytovatelem představuje skutečnou protihodnotu za individualizovatelnou službu poskytnutou příjemci. Tak tomu je, pokud existuje přímá souvislost mezi poskytnutou službou a získanou protihodnotou (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 8. března 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, EU:C:1988:120, body 11, 12 a 16; ze dne 22. června 2016, Český rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:470, bod 22, jakož i ze dne 22. listopadu 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, bod 39).

32 Pokud jde o audiovizuální mediální služby poskytované televizním divákům vnitrostátním veřejnoprávním poskytovatelem, které jsou financovány státem formou dotace a televizní diváci neplatí za televizní vysílání žádný poplatek, není mezi tímto poskytovatelem a televizními diváky dán právní vztah, v jehož rámci by byla vzájemně poskytována plnění, ani neexistuje přímá souvislost mezi těmito audiovizuálními mediálními službami a touto dotací (obdobně viz rozsudek ze dne 22. června 2016, Český rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:470, bod 23).

33 P?edevším je t?eba poznamenat, že v rámci poskytování t?chto služeb nejsou uvedeny poskytovatel a uvedení televizní diváci vázáni žádným smluvním vztahem ?i ujednáním o cen? ani právním závazkem svobodn? p?evzatým jednou stranou v??i druhé. P?ístup týchž televizních divák? k audiovizuálním mediálním službám poskytovaným týmž poskytovatelem je rovn?ž volný a z doty?né ?innosti mají obecn? všichni potenciální televizní diváci.

34 Dále je t?eba uvést, že dotace stejn? jako dotovaná ?innost jsou upraveny zákonem. Poskytnutí dotace, jež je ur?ena obecn? k financování ?inností vnitrostátního veřejnoprávního poskytovatele spo?ívajících v p?íprav?, výrob? a vysílání celostátních a regionálních televizních program? a je ur?ena odkazem na paušální ?ástku za hodinu denního vysílacího ?asu upravenou právními p?edpisy, je nezávislé na skute?nosti, zda televizní diváci poskytované audiovizuální mediální služby skute?n? využívají, totožnosti nebo konkrétním po?tu televizních divák? pro každý program.

35 Mimoto, pokud jde o otázky p?edkládajícího soudu spo?ívající na paralele, kterou lze u?init mezi situací, o níž se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení, a situací ve v?ci, v níž byl vydán rozsudek ze dne 27. b?ezna 2014, Le Rayon d'Or (C?151/13, EU:C:2014:185), je t?eba konstatovat, že tyto situace nejsou srovnatelné.

36 V?c, ve které byl vydán tento rozsudek, se týkala zdanitelnosti „paušálu za poskytování pé?e“, kterou národní zdravotní pojišovna vyplácela pobytovým za?ízením pro seniory se sníženou sob?sta?ností za poskytování pé?e jejich klient?m, jejichž výpo?et zohled?oval zejména po?et klient? p?ijatých v každém za?ízení a stupe? jejich nesob?sta?nosti. V uvedeném rozsudku Soudní dv?r rozhodl, že existuje p?ímá souvislost mezi službami poskytovanými t?mito za?ízeními jejich klient?m a obdrženým protipln?ním, a sice tímto „paušálem za poskytování pé?e“, takže taková paušální platba p?edstavuje protipln?ní za pé?i poskytnutou za úplatu jedním z uvedených za?ízení jeho klient?m, a z tohoto d?vodu podléhá DPH. Soudní dv?r v tomto ohledu up?esnil, že skute?nost, že p?ímým p?íjemcem p?edm?ných služeb není národní zdravotní pojišovna, která paušál vyplácí, nýbrž její pojišt?nec, nem?že zp?etrhat p?ímý vztah, který je dán mezi poskytnutými službami a obdrženým protipln?ním (rozsudek ze dne 27. b?ezna 2014, Le Rayon d'Or, C?151/13, EU:C:2014:185, bod 35).

37 V projednávaném p?ípad? p?itom neexistuje mezi státem, který za ú?elem financování audiovizuálních mediálních služeb vyplácí dotaci ze svého rozpo?tu, a televizními diváky, kte?í tyto služby využívají, vztah obdobný vztahu, který existuje mezi zdravotní pojišovnou a jejími pojišt?nci. Jak bylo uvedeno v bod? 33 tohoto rozsudku, z uvedených služeb nemají totiž prosp?ch osoby, které mohou být jasn? identifikovány, ale všichni potenciální televizní diváci. Mimoto je výše doty?né dotace ur?ena odkazem na paušální ?ástku za hodinu denního vysílacího ?asu upravenou právními p?edpisy, a to bez ohledu na totožnost a po?et uživatel? poskytované služby.

38 Kone?n? z ?l. 25 písm. c) sm?rnice o DPH nelze vyvodit žádný jiný záv?r. Podle tohoto ustanovení m?že poskytnutí služby spo?ívat zejména ve vykonání služby na základ? p?íkazu vydaného orgánem veřejné moci nebo jeho jménem nebo vyplývající ze zákona. Jak však uvedl generální advokát v bodech 35 a 36 svého stanoviska, toto ustanovení, které pouze up?es?uje, že poskytnutí služby „m?že“ mít takovou formu, nem?že sloužit jako základ pro to, aby DPH podléhalo poskytnutí služby, které není uskute?n?no za úplatu ve smyslu ?l. 2 odst. 1 písm. c) této sm?rnice.

39 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je t?eba na první otázku odpov?d?t tak, že ?l. 2 odst. 1 písm. c) sm?rnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že ?innost vnitrostátního veřejnoprávního poskytovatele televizního vysílání spo?ívající v poskytování audiovizuálních

mediálních služeb televizním divákem, která je financována státem formou dotace a diváci neplatí za televizní vysílání žádný poplatek, nepředstavuje poskytnutí služby za úplatu ve smyslu tohoto ustanovení.

K druhé otázce

40 Druhá otázka týkající se výkladu čl. 132 odst. 1 písm. q) směrnice o DPH se týká případu, kdy činnost uvedená v první otázce musí být kvalifikována jako poskytnutí služby za úplatu ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) této směrnice, a v podstatě směřuje k tomu, zda je takové poskytnutí služby osvobozeno od daně.

41 Z odpovědi na první otázku přitom vyplývá, že taková činnost nespadá pod pojem „poskytnutí služby za úplatu“ ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) uvedené směrnice, takže nepředstavuje zdanitelné plnění ve smyslu téže směrnice.

42 Dále je třeba připomenout, že čl. 132 odst. 1 písm. q) směrnice o DPH, který stanoví osvobození „činnosti [i] veřejnoprávního rozhlasu a televize, s výjimkou činností obchodní povahy“, se použije pouze za podmínky, že tyto činnosti jsou „předmetem DPH“ ve smyslu článku 2 této směrnice (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. června 2016, Český rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:470, bod 32).

43 Za těchto podmínek není důvodné na druhou otázku odpovídat.

K třetí a čtvrté otázce

44 Úvodem je třeba poznamenat, že ze skutečností obsažených ve spise, který má Soudní dvůr k dispozici, vyplývá, že třetí a čtvrtá otázka, které se vztahují k nároku na odpočet DPH zaplacené na vstupu, se týkají případu, kdy činnost vnitrostátního veřejnoprávního poskytovatele televizního vysílání spočívající v poskytování audiovizuálních mediálních služeb televizním divákem, která je financována státem formou dotace a diváci neplatí za televizní vysílání žádný poplatek, musí být kvalifikována jako poskytnutí služby za úplatu, a tedy jako zdanitelné plnění ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH. Předkládající soud tak žádá o objasnění, pokud jde o určení rozsahu nároku na odpočet DPH zaplacené na vstupu osobou povinnou k dani, která uskutečňuje jak zdanitelná plnění, tak plnění osvobozená od daně.

45 Z odpovědi na první otázku přitom vyplývá, že tato činnost nepředstavuje poskytnutí služby za úplatu ve smyslu tohoto ustanovení.

46 Nicméně je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury platí, že v rámci spolupráce mezi vnitrostátními soudy a Soudním dvorem zavedené článkem 267 SFEU přísluší Soudnímu dvoru poskytnout vnitrostátnímu soudu užitečnou odpověď, která mu umožní rozhodnout spor, jenž mu byl předložen. Z tohoto hlediska Soudnímu dvoru přísluší, aby otázky, které jsou mu položeny, případně přeformuloval [rozsudky ze dne 5. března 2020 X (Osvobození telefonických konzultací od DPH), C-48/19, EU:C:2020:169, bod 35, jakož i ze dne 25. listopadu 2020, SABAM, C-372/19, EU:C:2020:959, bod 20 a citovaná judikatura].

47 Za těchto podmínek a za účelem poskytnutí užitečné a úplné odpovědi předkládajícímu soudu je třeba přeformulovat otázku a tvrdou otázku, které je třeba prozkoumat společně, v tom smyslu, že podstatou těchto otázek předkládajícího soudu je, zda článek 168 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že vnitrostátní veřejnoprávní poskytovatel televizního vysílání je oprávněn zcela nebo zčásti odpovízt DPH zaplacenou na vstupu při nákupech zboží a služeb použitých pro účely jeho činností, které zakládají nárok na odpot a jeho činností, jež nepodléhají DPH.

48 V této souvislosti je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora představuje nárok osob povinných k dani odpovízt od DPH, jež jsou povinny odvést, částku DPH, která je splatná či byla zaplacená za zboží a služby, jež obdržely na vstupu, základní zásadu, která je vlastní společnému systému DPH zavedeného unijními právními předpisy. Soudní dvor tak opakovaně zdůraznil, že tento nárok je nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen [v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 15. září 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, body 26 a 37 a citovaná judikatura, a ze dne 18. března 2021, A. (Uplatnění nároku na odpot), C-895/19, EU:C:2021:216, bod 32].

49 Cílem systému odpotu zavedeného směrnicí o DPH je totiž zcela sejmout z podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla zaplacená v rámci jeho veškerých ekonomických činností. Společný systém DPH tudíž zaručuje, že jsou všechny ekonomické činnosti bez ohledu na cíle nebo výsledky těchto činností za podmínky, že uvedené činnosti v zásadě samy o sobě podléhají DPH, zdaněny neutrálním způsobem [rozsudky ze dne 10. listopadu 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, bod 42 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 18. března 2021, A. (Uplatnění nároku na odpot), C-895/19, EU:C:2021:216, bod 33].

50 V tomto ohledu zaprvé z článku 168 směrnice o DPH vyplývá, že k tomu, aby nárok na odpot mohl být přiznán, je jednak třeba, aby dotyčná osoba byla „osobou povinnou k dani“ ve smyslu této směrnice, a jednak na výstupu musí být zboží nebo služby uplatňované k odvodnění tohoto nároku použity osobou povinnou k dani pro účely jejích zdaněných plnění a na vstupu musí být toto zboží dodáno nebo tyto služby poskytnuty jinou osobou povinnou k dani (rozsudky ze dne 5. července 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, bod 26 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 3. července 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, bod 23).

51 Pokud naproti tomu mají zboží nebo služby pořízené osobou povinnou k dani souvislost s plněními osvobozenými od daně nebo nespádají-li do rozsahu působnosti DPH, nemůže dojít ani k vybrání daně na výstupu, ani k jejímu odpotu na vstupu (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 14. září 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, bod 30, a ze dne 3. července 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, bod 24).

52 Z této judikatury vyplývá, že právo použití zboží a služeb pořízených na vstupu pro účely zdanitelných plnění odvodňuje odpot DPH zaplacené na vstupu. Jinými slovy způsob financování takových nákupů, ať už prostřednictvím příjmů pocházejících z ekonomických činností, nebo dotací obdržených ze státního rozpočtu, není pro určení nároku na odpot relevantní.

53 Zadruhé pokud osoba povinná k dani používá zboží a služby pořízené na vstupu jak pro plnění zakládajících nárok na odpot, tak pro plnění, která nepodléhají DPH, je ještě třeba dodat, že z článků 173 až 175 směrnice o DPH vyplývá, že výpočet odpotitelného podílu pro účely určení částky odpotitelné DPH je v zásadě vyhrazen pouze pro zboží a služby, které osoba povinná k dani používá k uskutečnění jak ekonomických plnění zakládajících nárok na odpot

daně a ekonomických plnění nezakládajících takový nárok (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 14. prosince 2016, Mercedes Benz Italia, C-378/15, EU:C:2016:950, bod 34, a ze dne 25. července 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, bod 57), tak osvobozených plnění (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 29. dubna 2004, EDM, (C-311/01, EU:C:2004:243, bod 73).

54 Naproti tomu, jelikož DPH, kterou byly zatíženy na vstupu výdaje vynaložené osobou povinnou k dani, nemůže zakládat nárok na odpočet, pokud připadá na činnosti, které vzhledem ke své ne hospodářské povaze nespadají do rozsahu působnosti směrnice o DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. března 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, bod 30), musí být takové činnosti vyloučeny z výpočtu odpočitatelného podílu uvedeného v člancích 173 až 175 směrnice o DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 29. dubna 2004, EDM, C-311/01, EU:C:2004:243, bod 54 a citovaná judikatura).

55 V tomto ohledu z judikatury Soudního dvora vyplývá, že stanovení metod a kritérií rozdělení částek DPH zaplacené na vstupu mezi ekonomické a neekonomické činnosti spadá do posuzovací pravomoci členských států. členské státy musí při výkonu této pravomoci zohlednit účel a systematiku této směrnice a stanovit v tomto ohledu způsob výpočtu, který objektivně odráží podíl vstupních výdajů, který skutečně připadá na každou z těchto dvou činností (rozsudky ze dne 6. září 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, bod 42, a ze dne 25. července 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, bod 58), aby bylo zaručeno, že se odpočet uskuteční pouze u části DPH, která je poměrná k částce připadající na plnění, která zakládají nárok na odpočet daně (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. března 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, bod 37, a ze dne 12. listopadu 2020, Sonaecom, C-42/19, EU:C:2020:913, bod 47).

56 V rámci výkonu této posuzovací pravomoci mohou členské státy uplatnit jakýkoliv vhodný klíč rozdělení, jako je klíč rozdělení podle povahy plnění, a nemusí se omezit na jedinou konkrétní metodu (v tomto smyslu rozsudek ze dne 13. března 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, bod 38).

57 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na třetí a čtvrtou otázku odpovědět tak, že článek 168 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že vnitrostátní veřejnoprávní poskytovatel televizního vysílání je oprávněn odpočíst DPH zaplacenou na vstupu při nákupech zboží a služeb použitých pro účely jeho činností zakládajících nárok na odpočet a není oprávněn odpočíst DPH zaplacenou na vstupu při nákupech zboží a služeb použitých pro účely jeho činností, které nepodléhají DPH. členským státům přísluší stanovit metody a kritéria pro rozdělení částek DPH zaplacené na vstupu mezi zdanitelná plnění a plnění, která nepodléhají DPH, s přihlédnutím k účelu a systematice této směrnice při dodržení zásady proporcionality.

K nákladům řízení

58 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky průvodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (čtvrtý senát) rozhodl takto:

1) Článek 2 odst. 1 písm. c) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z prodané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že činnost vnitrostátního veřejnoprávního poskytovatele televizního vysílání spočívající v poskytování audiovizuálních mediálních služeb televizním divákům, která je financována státem formou dotace a diváci neplatí za televizní vysílání žádný poplatek, nepředstavuje

poskytnutí služby za úplatu ve smyslu tohoto ustanovení.

2) Článek 168 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že vnitrostátní veřejnoprávní poskytovatel televizního vysílání je oprávněn odpočíst daň z přidané hodnoty (DPH) zaplacenou na vstupu při nákupech zboží a služeb použitých pro účely jeho činností zakládajících nárok na odpotet a není oprávněn odpočíst DPH zaplacenou na vstupu při nákupech zboží a služeb použitých pro účely jeho činností, které nepodléhají DPH. členským státům přísluší stanovit metody a kritéria pro rozdělení částek DPH zaplacené na vstupu mezi zdanitelná plnění a plnění, která nepodléhají DPH, s přihlédnutím k účelu a systematické této směrnice při dodržení zásady proporcionality.

Podpisy.

* Jednací jazyk: bulharština.