

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

zo 16. septembra 2021 (*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Pôsobnosť – Článok 2 ods. 1 písm. c) – Poskytovanie služieb za protihodnotu – Vylúčenie audiovizuálnych mediálnych služieb ponúkaných televíznym divákom, ktoré sú financované príspevkom z verejných zdrojov a za ktoré diváci neplatia žiadnu odplatu – Článok 168 – Právo na odpočítanie dane – Zdaniteľná osoba, ktorá vykonáva zdaniteľné plnenia, ako aj plnenia ktoré nepatria do pôsobnosti DPH“

Vo veci C-21/20,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Administrativen съд София-град (Správny súd Sofia-grad, Bulharsko) z 31. decembra 2019 a doručený Súdnemu dvoru 17. januára 2020, ktorý súvisí s konaním:

Bulgarska nacionalna televizija

proti

Direktor na Direkcija „Obžalvane i danŕnoŕosiguritelna praktika“ – Sofia pri Centralno upravlenie na NAP,

SÚDNY DVOR (štvrtá komora),

v zložení: predseda štvrtej komory M. Vilaras, sudcovia N. Piçarra, D. Šváby, S. Rodin a K. Jürimäe (spravodajkyňa),

generálny advokát: M. Szpunar,

tajomník: M. Aleksejev, vedúci oddelenia,

so zreteŕom na písomnú ŕasŕ konania,

so zreteŕom na pripomienky, ktoré predložili:

- Bulgarska nacionalna televizija, v zastúpení: M. Rajkov a I. Dimitrova, advokati,
- španielska vláda, v zastúpení: S. Jiménez García, splnomocnený zástupca,
- Európska komisia, v zastúpení: pôvodne C. Georgieva a N. Gossement, neskôr C. Georgieva a L. Lozano Palacios, splnomocnené zástupkyne,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 25. marca 2021,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 2 ods. 1 písm. c), článku 132 ods. 1 písm. q) a článku 168 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1; ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Bŭlgarska nacionalna televizija (Bulharská národná televízia, ďalej len „BNT“) a Direktor na Direkcija „Obŭzŭlvane i danŭnoosiguritelna praktika“ – Sofija pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite (NAP) [riaditeľstvo pre opravné prostriedky a postupy v oblasti daní a sociálneho zabezpečenia mesta Sofia pri Národnej agentúre pre verejné príjmy (NAP), Bulharsko] (ďalej len „riaditeľ“), ktorého predmetom je rozsah práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (DPH) zo strany BNT.

Právny rámec

Právo Únie

3 Podľa článku 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH:

„DPH podliehajú tieto transakcie:

...

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

4 Článok 25 písm. c) tejto smernice stanovuje:

„Poskytovanie služieb môže okrem iného pozostávať z jednej z týchto transakcií:

...

c) vykonávanie služieb na základe príkazu vydaného orgánom verejnej moci alebo v jeho mene alebo na základe zákona.“

5 Článok 132 ods. 1 písm. q) uvedenej smernice znie takto:

„Členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

...

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

6 Článok 168 tejto istej 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,

...“

7 Články 173 až 175 smernice o DPH stanovujú pravidlá upravujúce výpočet odpočítateľnej

časti sumy.

8 V tejto súvislosti článok 173 ods. 1 tejto 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.

Odpočítateľná časť sa určí v súlade s článkami 174 a 175 za všetky transakcie uskutočnené zdaniteľnou osobou.“

Bulharské právo

9 Podľa § 2 ods. 1 Zákon za danok vŕchu dobavenata stojnost (zákon o dani z pridanej hodnoty) z 21. júla 2006 (DV č. 63 zo 4. augusta 2006, s. 8) v znení uplatniteľnom v spore vo veci samej (ale len „ZDDS“):

„[DPH] podlieha:

1. každé dodanie zdaniteľného tovaru alebo každé poskytnutie zdaniteľných služieb za protihodnotu...“

10 § 3 ZDDS stanovuje:

„1. Zdaniteľnou osobou je každá osoba, ktorá vykonáva nezávislú ekonomickú činnosť, bez ohľadu na účel a výsledky tejto činnosti.

...

5. Medzi zdaniteľné osoby nepatrí štát ani štátne orgány a orgány miestnej samosprávy, ktoré pri všetkých svojich činnostiach alebo plneniach konajú ako štátne orgány alebo orgány miestnej samosprávy, vrátane prípadov, keď z týchto činností alebo plnení vyberajú dane alebo poplatky, s výnimkou:

(1) činností alebo plnení:

...

n) činnosť komerčného rozhlasového a televízneho vysielania...“

11 § 42 ods. 2 ZDDS stanovuje:

„Plneniami oslobodenými od dane sú:

...

(2) činnosť Bulharského národného rozhlasu, [BNT] a činnosť Bulharskej tlačovej agentúry, za ktoré tieto osoby prijímajú platby zo štátneho rozpočtu.“

12 Podľa § 69 ods. 1 ZDDS:

„Ak sa tovary a služby použijú na účely zdaniteľných plnení vykonaných zaregistrovanou zdaniteľnou osobou, táto osoba má právo odpočítať sumy:

(1) dať za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný dodávateľom, alebo za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté poskytovateľom, ak je táto osoba zároveň zdaniteľnou osobou zaregistrovanou podľa tohto zákona...

13 § 73 ods. 1 ZDDS stanovuje:

„Zaregistrovaná osoba má právo na čiastočné odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, pokiaľ ide o daň z tovarov alebo služieb, ktoré sa používajú tak na účely plnení, pri ktorých má táto osoba právo na odpočítanie dane, ako aj plnení alebo činností, pri ktorých táto osoba toto právo nemá.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

14 BNT je právnická osoba, verejnoprávny národný poskytovateľ audiovizuálnych mediálnych služieb. Podľa Zakon za radioto i televizijata (zákon o rozhlase a televízii) z 23. septembra 1998 (DV č. 138 z 24. novembra 1998) v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej (ďalej len „ZRT“) BNT zabezpečuje najmä poskytovanie mediálnych služieb všetkým bulharským občanom.

15 BNT nepoberá od svojich televíznych divákov žiadnu odplatu.

16 Jej činnosť je v súlade so ZRT financovaná príspevkom zo štátneho rozpočtu, ktorý je určený na prípravu, tvorbu a vysielanie národných a regionálnych vysielaní. Výška tohto príspevku sa určuje paušálnou sadzbou za hodinu programového času schvaňovanej Radou ministrov. Okrem toho BNT poberá príspevky na vopred určené ciele, akými sú nadobúdanie a rozsiahla modernizácia dlhodobého majetku podľa zoznamu, ktorý je každoročne schvaňovaný ministrom financií.

17 Činnosť BNT je tiež financovaná z vlastných príjmov pochádzajúcich z reklamy a sponzorstva, vedľajších činností súvisiacich s televíznou činnosťou, darov a dedičstiev, úrokov a iných príjmov súvisiacich s televíznou činnosťou.

18 Až do marca 2015 BNT vykonávala čiastočné odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe zo všetkých nákupov, ktoré uskutočnila. Následne uplatnila metódu tzv. „priameho pridelenia“, pričom každý nákup, ktorý uskutočnila, zohľadnila samostatne v závislosti od toho, či sa použil alebo mohol byť použitý na činnosť „komerčného“ charakteru, ako je vysielanie zábavných programov, filmov alebo športových programov, alebo na činnosť súvisiacu s výkonom jej „služieb verejnosti“, ako je vysielanie parlamentných kontrolných zasadnutí, prenos náboženských obrádov či volebných kampaní. BNT okrem toho tvrdila, že jej činnosť vysielania televíznych programov nepredstavovala „plnenie oslobodené od dane“ v zmysle ZDDS, ale činnosť, na ktorú sa nevzťahuje DPH, a že táto daň sa vzťahuje len na jej činnosť „komerčného“ charakteru.

19 V zmysle tejto metódy BNT odpočítala v celom rozsahu DPH zaplatenú na vstupe pri nákupoch uskutočnených na účely svojich činností „komerčného“ charakteru. Čiastočne odpočítala DPH zaplatenú na vstupe pri nákupoch používaných tak na činnosti „komerčného“ charakteru, ako aj na činnosti, ktoré nemajú takýto charakter.

20 Po vykonaní daňovej kontroly týkajúcej sa obdobia od 1. septembra 2015 do 31. marca 2016 bulharské daňové orgány rozhodnutím o dodatočnom daňovom výmere zo 14. decembra 2016 odmietli priznať právo na úplné odpočítanie dane pri nákupoch BNT a konštatovali, že BNT má dlh na DPH za toto obdobie vo výške 1 568 037,04 bulharského leva (BGN) (približne 801 455 eur), spolu s úrokmi.

21 Podľa týchto orgánov bola reklamná činnosť BNT zdaniteľnou činnosťou, zatiaľ čo činnosť spočívajúca vo vysielaní programov patrila medzi plnenia oslobodené od dane. BNT však

nemôže odpôítať celú DPH zaplatenú na vstupe, keďže nebolo možné uríť, či nákupy uskutočnené na jej ekonomickú činnosť boli určené na plnenia podliehajúce DPH alebo na plnenia, ktoré boli podľa uvedených orgánov oslobodené od DPH. BNT môže odpôítať v celom rozsahu DPH zaplatenú na vstupe pri týchto nákupoch len vtedy, ak činnosti vysielania športových programov, tvorby a vysielania zábavných programov, ako aj vysielania zahraničných filmov boli úplne financované z príjmov z reklamy a nie príspevkami pochádzajúcimi zo štátneho rozpočtu. V prejednávanej veci to tak však nie je.

22 Rozhodnutím z 27. februára 2017 riaditeľ zamietol sťažnosť podanú televíziou BNT proti daňovému výmeru zo 14. decembra 2016.

23 BNT teda napadla toto rozhodnutie na Administrativen съд Софияград (Správny súd Sofia-mesto, Bulharsko), ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania.

24 Tento súd sa domnieva, že na účely rozhodnutia sporu vo veci samej je potrebné uríť, či činnosť vysielania programov televíziou BNT ako verejnoprávneho subjektu, ktorému ZRT zveruje osobitné funkcie a je poberateľom príspevkov zo štátneho rozpočtu, predstavuje poskytovanie služieb za protihodnotu v zmysle článku 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH, ktorá je však oslobodená od DPH podľa článku 132 ods. 1 písm. q) tejto smernice, alebo či táto činnosť nepredstavuje zdaniteľné plnenie patriace do pôsobnosti uvedenej smernice. Podľa uvedeného súdu bude na základe odpovede na túto otázku možné uríť, či sa má takáto vysielacia činnosť zohľadniť na účely určenia práva na odpôítanie DPH zaplatenej na vstupe v prípade zdaniteľných plnení, ktorých príjemkyou je BNT.

25 Vnútroštátny súd dodáva, že hoci v rozsudku z 22. júna 2016, Český rozhlas (C-111/15, EU:C:2016:470), Súdny dvor skúmal otázku, či činnosť verejnoprávneho rozhlasového vysielania českého rozhlasu, za ktorú tento rozhlas vyberá poplatky platené vlastníkami alebo držiteľmi rozhlasového prijímača, predstavuje činnosť poskytovanú za protihodnotu, Súdny dvor ešte nerozhodol o činnosti verejnoprávneho televízneho vysielania financovanej príspevkami zo štátneho rozpočtu.

26 Vnútroštátny súd tiež spresňuje, že hoci Súdny dvor vo svojom rozsudku z 27. marca 2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185), rozhodol o otázke, či paušálna platba, ktorú poskytla vnútroštátna zdravotná poisťovňa, patrí do pôsobnosti DPH, nemožno z toho vyvodiť jednoznačnú odpoveď na účely sporu vo veci samej.

27 Okrem toho za predpokladu, že by sa konštatovalo, že činnosť BNT má dvojakú povahu, a teda že zahŕňa tak plnenia oslobodené od dane, ako aj zdaniteľné plnenia, vnútroštátny súd sa pýta, či je odpôítateľná len časť DPH zaplatenej na vstupe, ktorú možno považovať za súvisiacu s tou časťou jej činnosti, ktorá má „komerčný“ charakter. Okrem toho v takom prípade sa tento súd pýta na kritériá, podľa akých treba uríť rozsah práva na odpôítanie dane.

28 Za týchto okolností Administrativen съд Софияград (Správny súd Sofia-mesto) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Môže sa činnosť poskytovania 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 ju financuje štát formou príspevku, pričom diváci za televízne vysielanie neplatia žiadne poplatky, alebo táto činnosť 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

vychádza? z toho, že ide o plnenia oslobodené od dane v zmysle ?lánku 132 ods. 1 písm. q) tejto smernice a je prípustná vnútroštátna právna úprava, ktorá oslobodzuje túto ?innos? od dane len na základe toho, že verejnoprávnej televízii sú za ?u poskytované platby zo štátneho rozpo?tu, bez oh?adu na to, ?i má táto ?innos? aj komer?ný charakter?

3. Je podľa ?lánku 168 [smernice o DPH] prípustná prax, podľa ktorej právo na úplné odpo?ítanie DPH na vstupe pri nákupoch závisí nielen od použitia týchto nákupov (na zdanite?nú alebo nezdanite?nú ?innos?), 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 odpo?ítanie DPH na vstupe len pri nákupoch financovaných z vlastných príjmov a nie pri nákupoch financovaných zo štátnych príspevkov, pri?om sa vyžaduje ich rozlišovanie?

4. Za predpokladu, že ?innos? verejnoprávnej televízie pozostáva zo zdanite?ných plnení a plnení oslobodených od dane, aký je rozsah práva na odpo?ítanie DPH na vstupe v prípade týchto nákupov a aké kritériá sa majú uplatni? pri jeho ur?ení vzh?adom na jej zmiešané financovanie[?]“

O prejudiciálnych otázkach

O prvejotázke

29 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, ?i sa má ?lánok 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH vyklada? v tom zmysle, že ?innos? verejnoprávneho národného televízneho poskytovate?a, ktorá spo?íva v poskytovaní audiovizuálnych mediálnych služieb televíznym divákom, ktorú financuje štát formou príspevku a za ktorú televízni diváci neplatia žiadny poplatok za televízne vysielanie, predstavuje poskytovanie služieb za protihodnotu v zmysle tohto ustanovenia.

30 V tejto súvislosti treba pripomenú?, že podľa ?lánku 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH, ktorý definuje pôsobnosť DPH, podlieha tejto dani poskytovanie služieb za protihodnotu na území ?lenského štátu zdanite?nou osobou, ktorá koná ako taká.

31 Poskytovanie služieb sa vykonáva za „protihodnotu“ v zmysle tohto ustanovenia, ak medzi poskytovateľom a príjemcom existuje právny vzťah, v rámci ktorého dôjde k výmene vzájomných plnení, pri?om odmena prijatá poskytovateľom predstavuje skuto?nú protihodnotu za identifikovateľnú službu poskytnutú príjemcovi. Je to tak v prípade, ak existuje priama súvislosť medzi poskytnutou službou a prijatou protihodnotou (pozri v tomto zmysle rozsudky z 8. marca 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, EU:C:1988:120, body 11, 12 a 16; z 22. júna 2016, ?eský rozhlas, C?11/15, EU:C:2016:470, bod 22, ako aj z 22. novembra 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C?295/17, EU:C:2018:942, bod 39).

32 Pokiaľ ide o audiovizuálne mediálne služby, ktoré poskytuje verejnoprávny národný televízny poskytovateľ televíznym divákom, ktoré sú financované štátom formou príspevku a za ktoré televízni diváci neplatia žiadny poplatok, neexistuje právny vzťah medzi týmito poskytovateľom a danými televíznymi divákmi, v rámci ktorého dochádza k výmene vzájomných plnení, ani priamy vzťah medzi týmito audiovizuálnymi mediálnymi službami a týmto príspevkom (pozri analogicky rozsudok z 22. júna 2016, ?eský rozhlas, C?11/15, EU:C:2016:470, bod 23).

33 V prvom rade je totiž potrebné poznamenať, že v rámci poskytovania uvedených služieb daný poskytovateľ a títo televízni diváci nie sú viazaní nijakým zmluvným vzťahom či dohodou obsahujúcou určenie ceny, resp. protihodnoty, ani slobodne prevzatým právnym záväzkom jednej strany voči druhej. Prístup tých istých televíznych divákov k audiovizuálnym mediálnym službám poskytovaným tým istým poskytovateľom je tiež voľný a predmetná činnosť je vo všeobecnosti prospešná pre všetkých potenciálnych televíznych divákov.

34 Ďalej treba uviesť, že príspevok, rovnako ako činnosť, za ktorú sa príspevok poskytuje, sa riadia zákonom. Poskytnutie príspevku, ktorý je určený na financovanie vo všeobecnosti činností verejnoprávneho národného poskytovateľa spočívajúcich v príprave, vytváraní a vysielaní národného a regionálneho vysielania a ktorý je určený odkazom na paušálnu sadzbu za hodinu programového času, nezávisí od toho, či televízni diváci skutočne využívajú poskytované audiovizuálne mediálne služby, ani od identity televíznych divákov, či od konkrétnej výšky sledovanosti jednotlivých programov.

35 Okrem toho, pokiaľ ide o otázky vnútroštátneho súdu týkajúce sa paralely, ktorú možno nájsť medzi situáciou vo veci samej, a situáciou vo veci, v ktorej bol vyhlásený rozsudok z 27. marca 2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185), je potrebné konštatovať, že tieto situácie sú neporovnateľné.

36 Vec, v ktorej bol vydaný daný rozsudok, sa týkala zdaniteľnej povahy „paušálu na starostlivosť“, ktorý národná zdravotná poisťovňa platila domovom pre seniorov odkázaným na starostlivosť za poskytovanie služieb starostlivosti v prospech rezidentov týchto domovov a ktorého výpočet zohľadňoval najmä počet obyvateľov každého domova, ako aj mieru ich odkázanosti. V uvedenom rozsudku Súdny dvor rozhodol, že existuje priama súvislosť medzi poskytovaním služieb, ktoré tieto zariadenia poskytujú svojim rezidentom, a prijatou protihodnotou, teda týmto „paušálom na starostlivosť“, takže takáto paušálna platba predstavovala protiplnenie za služby starostlivosti poskytnuté za protihodnotu jedným z domovov v prospech jeho rezidentov a z tohto dôvodu podliehala DPH. V tejto súvislosti spresnil, že skutočnosť, že priamym príjmom dotknutých poskytnutých služieb nie je národná zdravotná poisťovňa, ktorá platí paušál, ale jej poistenec, nemôže narušiť priamu súvislosť, ktorá existuje medzi poskytovaním služieb a prijatou protihodnotou (rozsudok z 27. marca 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, bod 35).

37 V prejednávanej veci však neexistuje medzi štátom, ktorý vypláca príspevok zo svojho rozpočtu na financovanie audiovizuálnych mediálnych služieb, a televíznymi divákmi, ktorí využívajú tieto služby, vzťah podobný tomu, aký je medzi zdravotnou poisťovňou a jej poistencami. Ako totiž bolo uvedené v bode 33 tohto rozsudku, z uvedených služieb nemajú prospech osoby, ktoré by mohli byť jasne identifikované, ale všetci potenciálni diváci. Okrem toho výška dotknutého príspevku sa určuje odkazom na paušálnu sadzbu za hodinu programového času, pričom sa nijako nezohľadní totožnosť a počet užívateľov poskytovanej služby.

38 Napokon z článku 25 písm. c) smernice o DPH nemožno vyvodiť nijaký iný záver. Isteže, podľa tohto ustanovenia poskytnutie služieb môže najmä spočívať vo vykonávaní služieb na základe príkazu vydaného orgánom verejnej moci alebo v jeho mene alebo na základe zákona. Ako však uviedol generálny advokát v bodoch 35 a 36 svojich návrhov, toto ustanovenie, ktoré sa obmedzuje na spresnenie, že poskytovanie služieb „môže“ mať takúto formu, nemôže slúžiť ako základ na to, aby DPH podliehalo poskytovanie služieb neuskutočnených za protihodnotu v zmysle článku 2 ods. 1 písm. c) tejto smernice.

39 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba na prvú otázku odpovedať tak, že článok 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že činnosť verejnoprávneho

národného televízneho poskytovateľa, ktorá spočíva v poskytovaní audiovizuálnych mediálnych služieb televíznym divákovi, ktorú financuje štát formou príspevku a za ktorú televízni diváci neplatia žiadny poplatok za televízne vysielanie, nepredstavuje poskytovanie služieb za protihodnotu v zmysle tohto ustanovenia.

O druhej otázke

40 Druhá otázka, ktorá sa týka výkladu článku 132 ods. 1 písm. q) smernice o DPH, sa vzťahuje na prípad, keď sa činnosť uvedená v prvej otázke má považovať za poskytovanie služieb za protihodnotu v zmysle článku 2 ods. 1 písm. c) tejto smernice, a v podstate sa týka toho, či je takéto plnenie oslobodené od dane.

41 Na jednej strane z odpovede na prvú otázku vyplýva, že takáto činnosť nespadá pod pojem „poskytovanie služieb za protihodnotu“ v zmysle článku 2 ods. 1 písm. c) uvedenej smernice, takže nepredstavuje zdaniteľné plnenie v zmysle tej istej smernice.

42 Na druhej strane treba pripomenúť, že článok 132 ods. 1 písm. q) smernice o DPH, ktorý stanovuje oslobodenie od dane „činnosť verejnoprávných rozhlasových a televíznych inštitúcií s výnimkou činností komerčného charakteru“, sa uplatní len pod podmienkou, že tieto činnosti „podliehajú DPH“ v zmysle článku 2 tejto smernice (pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. júna 2016, Český rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:470, bod 32).

43 Za týchto podmienok nie je potrebné odpovedať na druhú otázku.

O tretej a štvrtej otázke

44 Na úvod treba poznamenať, že zo skutočností uvedených v spise, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, vyplýva, že tretia a štvrtá otázka, ktoré sa týkajú práva na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, sa vzťahujú na prípad, keď činnosť verejnoprávného národného televízneho poskytovateľa, ktorá spočíva v poskytovaní audiovizuálnych mediálnych služieb televíznym divákovi, ktorú financuje štát formou príspevku a za ktorú televízni diváci neplatia žiadny poplatok za televízne vysielanie, sa má považovať za poskytnutie služieb za protihodnotu, a teda za zdaniteľné plnenie v zmysle článku 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH. Vnútroštátny súd sa teda snaží získať objasnenie, pokiaľ ide o určenie rozsahu práva na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe zdaniteľnou osobou, ktorá vykonáva tak zdaniteľné plnenia, ako aj plnenia oslobodené od dane.

45 Z odpovede na prvú otázku pritom vyplýva, že táto činnosť nepredstavuje poskytovanie služieb za protihodnotu v zmysle tohto ustanovenia.

46 Treba však pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry v rámci spolupráce medzi vnútroštátnymi súdmi a Súdnym dvorom, zakotvenej v článku 267 ZFEÚ, prislúcha Súdnemu dvoru poskytnúť vnútroštátnemu súdu odpoveď užitočnú na rozhodnutie vo veci, o ktorej vnútroštátny súd rozhoduje. Z tohto hľadiska Súdnemu dvoru prináleží v prípade potreby preformulovať otázky, ktoré sú mu položené [rozsudky z 5. marca 2020, X (Oslobodenie telefonického poradenstva od DPH), C-48/19, EU:C:2020:169, bod 35, ako aj z 25. novembra 2020, SABAM, C-372/19, EU:C:2020:959, bod 20 a citovaná judikatúra].

47 Za týchto podmienok a s cieľom poskytnúť vnútroštátnemu súdu užitočnú a úplnú odpoveď je potrebné preformulovať tretiu a štvrtú otázku tak, že je potrebné ich preskúmať spoločne tak, že týmito otázkami sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 168 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že verejnoprávny národný televízny poskytovateľ je oprávnený v celom rozsahu alebo čiastočne odpočítať DPH zaplatenú na vstupe pri nákupoch tovarov a služieb,

ktoré sú použité na účely jeho činností, pri ktorých vznikne právo na odpočítanie dane, a jeho činnosti nepatria do pôsobnosti DPH.

48 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora právo zdaniteľných osôb odpočítať z DPH, ktorú majú zaplatiť, DPH splatnú alebo zaplatenú na vstupe z tovarov, ktoré nadobudli, alebo služieb, ktoré prijali, predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH zavedeného právnou úpravou Únie. Ako Súdny dvor opakovane zdôraznil, toto právo je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené [pozri v tomto zmysle rozsudky z 15. septembra 2016, Senatex, C-7518/14, EU:C:2016:691, body 26 a 37, ako aj citovanú judikatúru, a z 18. marca 2021, A. (Výkon práva na odpočítanie dane), C-895/19, EU:C:2021:216, bod 32].

49 Systém odpočítania stanovený smernicou o DPH má za cieľ celkovo zmierniť záťaž, ktorú pre podnikateľa predstavuje DPH splatná alebo zaplatená pri výkone všetkých jeho ekonomických činností. Spoločný systém DPH v dôsledku toho zabezpečuje daťovú neutralitu, pokiaľ ide o daťovú záťaž všetkých ekonomických činností bez ohľadu na ich ciele alebo výsledky pod podmienkou, že tieto činnosti samy v zásade podliehajú DPH [rozsudky z 10. novembra 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, bod 42 a citovaná judikatúra, ako aj z 18. marca 2021, A. (Výkon práva na odpočítanie dane), C-895/19, EU:C:2021:216, bod 33].

50 V tejto súvislosti v prvom rade zo znenia článku 168 smernice o DPH vyplýva, že na uplatnenie práva na odpočítanie dane je potrebné, aby dotknutá osoba bola jednak „zdaniteľnou osobou“ v zmysle tejto smernice a jednak, aby táto zdaniteľná osoba využívala uvedený tovar a služby zakladajúce toto právo na výstupe pre potreby svojich zdaniteľných plnení, a že na vstupe musí byť tento tovar dodaný alebo služby poskytnuté inou zdaniteľnou osobou (rozsudky z 5. júla 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, bod 26 a citovaná judikatúra, a z 3. júla 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, bod 23).

51 Naopak, keď tovary alebo služby nadobudnuté zdaniteľnou osobou súvisia s plneniami oslobodenými od DPH alebo nepodliehajúcimi DPH, nemožno ani vybrať daň na výstupe, ani odpočítať daň zaplatenú na vstupe (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, bod 30, a z 3. júla 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, bod 24).

52 Z tejto judikatúry vyplýva, že je to práve použitie tovarov a služieb nadobudnutých na vstupe, ktoré sú použité na účely zdaniteľných plnení, čo odôvodňuje odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe. Inými slovami, spôsob financovania takýchto nákupov, či už formou príjmov z ekonomickej činnosti alebo príspevkami získanými zo štátneho rozpočtu, nie je relevantný na určenie práva na odpočítanie dane.

53 V druhom rade vzhľadom na to, že zdaniteľná osoba používa tovary a služby kúpené na vstupe tak na plnenia, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie dane, ako aj na plnenia, ktoré nepatria do pôsobnosti DPH, treba ešte dodať, že z článkov 173 až 175 smernice o DPH vyplýva, že výpočet pomerného odpočtu na určenie výšky odpočítanej DPH je v zásade vyhradený len pre tovar a služby, ktoré zdaniteľná osoba používa zároveň na vykonávanie ekonomických plnení, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie, a plnení, pri ktorých právo na odpočítanie nevzniká (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 14. decembra 2016, Mercedes Benz Italia, C-378/15, EU:C:2016:950, bod 34, a z 25. júla 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, bod 57), akými sú plnenia oslobodené od dane (pozri v tomto zmysle rozsudok z 29. apríla 2004, EDM, C-777/01, EU:C:2004:243, bod 73).

54 Keďže pri DPH zaplatenej na vstupe týkajúcej sa výdavkov vynaložených zdaniteľnou osobou nemôže vzniknúť právo na odpočítanie, ak sa DPH vzťahuje na činnosti, ktoré vzhľadom na to, že nemajú ekonomickú povahu, nepatria do pôsobnosti smernice o DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok z 13. marca 2008, *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, bod 30), takéto činnosti teda musia byť vylúčené z výpočtu časti odpočítateľnej sumy podľa článkov 173 až 175 smernice o DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok z 29. apríla 2004, *EDM*, C-77/01, EU:C:2004:243, bod 54 citovanú judikatúru).

55 V tejto súvislosti z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že určenie metód a kritérií rozdelenia súm DPH zaplatenej na vstupe medzi jednak ekonomické činnosti a jednak neekonomické činnosti patrí do rámca voľnej úvahy členských štátov. Pri výkone tejto voľnej úvahy musia členské štáty zohľadniť úcel a štruktúru tejto smernice a v tejto súvislosti stanoviť spôsob výpočtu, ktorý objektívne odráža skutočne započítanú časť výdavkov vynaložených na vstupe vo vzťahu ku každej z týchto dvoch činností (rozsudky zo 6. septembra 2012, *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, bod 42, a z 25. júla 2018, *Gmina Ryjewo*, C-140/17, EU:C:2018:595, bod 58), aby bolo zaručené, že odpočítanie sa vykoná iba vo vzťahu k tej časti DPH, ktorá zodpovedá sume za plnenia, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie (pozri v tomto zmysle rozsudky z 13. marca 2008, *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, bod 37, a z 12. novembra 2020, *Sonaecom*, C-42/19, EU:C:2020:913, bod 47).

56 V rámci výkonu tejto voľnej úvahy sú členské štáty oprávnené použiť akýkoľvek vhodný rozdeľovací kľúč, akým je kľúč rozdelenia podľa povahy plnenia, pričom nie sú povinné obmedziť sa na jedinú konkrétnu metódu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 13. marca 2008, *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, bod 38).

57 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba na tretiu a štvrtú otázku odpovedať tak, že článok 168 smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že verejnoprávny národný televízny poskytovateľ je oprávnený odpočítať DPH zaplatenú na vstupe pri nákupoch tovarov a služieb, ktoré sú použité na účely jeho činností, pri ktorých vznikne právo na odpočítanie dane, a že nie je oprávnený odpočítať DPH zaplatenú na vstupe pri nákupoch tovarov a služieb, ktoré sú použité na účely jeho činností, ktoré nepatria do pôsobnosti DPH. členským štátom prináleží určiť metódy a kritériá rozdelenia súm DPH zaplatenej na vstupe medzi zdaniteľné plnenia a plnenia, ktoré nepatria do pôsobnosti DPH, pričom musia zohľadniť úcel a štruktúru tejto smernice a dodržiavať zásadu proporcionality.

O trovách

58 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (štvrtá komora) rozhodol 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 činnosť verejnoprávneho národného televízneho poskytovateľa, ktorá spočíva v poskytovaní audiovizuálnych mediálnych služieb televíznym divákom, ktorú financuje štát formou príspevku a za ktorú televízni diváci neplatia žiadny poplatok za televízne vysielanie, nepredstavuje poskytovanie služieb za protihodnotu v zmysle tohto ustanovenia.

2. Článok 168 smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že verejnoprávny národný televízny poskytovateľ je oprávnený odpočítať daň z pridanej hodnoty (DPH) zaplatenú na vstupe pri nákupoch tovarov a služieb, ktoré sú použité na účely jeho činností, pri ktorých vznikne právo na odpočítanie dane, a že nie je oprávnený odpočítať DPH zaplatenú na vstupe pri nákupoch tovarov a služieb, ktoré sú použité na účely jeho činností, ktoré nepatria do pôsobnosti DPH. členským štátom prináleží určiť metódy a kritériá rozdelenia súm DPH zaplatenej na vstupe medzi zdaniteľné plnenia a plnenia, ktoré nepatria do pôsobnosti DPH, pričom musia zohľadniť účel a štruktúru tejto smernice a dodržiavať zásadu proporcionality.

Podpisy

* Jazyk konania: bulharčina.