

Prozatímní vydání

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

MACIEJE SZPUNARA

přednesené dne 25. března 2021(1)

Věc C-21/20

Balgarska nacionalna televizija

proti

Direktor na Direkcija „Obžalvane i dana?no-osiguritelna praktika“ – Sofija pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prihodite (NAP)

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

„řízení o předběžné otázce – Da? z předané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – ?lánek 2 odst. 1 písm. c) – Rozsah působnosti – Poskytnutí služby za úplatu – ?lánek 132 odst. 1 písm. q) – Osvobození od dan? – Vysílání televizních program? financované ?áste?n? ze státního rozpo?tu a ?áste?n? z ?inností obchodní povahy – Nárok na odpo?et dan? na vstupu“

Úvod

- Existují dva základní způsoby jak financovat veřejnoprávní rozhlas a televizi ?lenskými státy: zavedením zvláštního poplatku, obvykle spojeného s vlastnictvím rozhlasového nebo televizního přijímače, jehož výnosy jsou určeny pro potřeby veřejnoprávních subjekt? vysílání (koncesioná?ský poplatek), nebo přímo ze státního rozpo?tu(2). Některé ?lenské státy kombinují tyto dvě metody tak, že doplňují výnos z poplatk?, který je považován za nedostatečný ve vztahu k sociálno-politickým úlohám veřejnoprávního subjektu vysílání, přímými dotacemi z rozpo?tu.
- Projednávaná věc se týká otázky, jak mají být tyto metody financování veřejnoprávních subjekt? vysílání kvalifikovány z hlediska dan? z předané hodnoty (dále jen „DPH“), a ú?ink?, které má tato kvalifikace na postavení uvedených subjekt? vysílání jakožto osob povinných k této dani.
- Soudní dv?r již m?l příležitost rozhodnout, že ?innost veřejnoprávního vysílání, která je financována prostřednictvím povinného poplatku placeného vlastníky ?i držiteli rozhlasového přijímače, není poskytováním služeb „za protiplnění“ ve smyslu p?epis? o DPH, a nespadá tedy do jejich působnosti(3). Vyvstává však otázka, zda je třeba přijmout stejné řešení v případě subjektu vysílání financovaného z dotací ze souhrnného státního rozpo?tu.

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

Právní rámec

Unijní právo

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

„Předmětem DPH jsou tato plnění:

[...]

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

[...]“

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

„Členské státy osvobodí od daní tato plnění:

[...]

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

[...]“

7. Podle článku 168 uvedené směrnice platí, že:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpovízt od daní, 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;

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

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

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

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

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

„V případě zboží a služeb, které osoba povinná k dani používá jak pro plnění, u nichž je daň odpovídatelná podle článků 168, 169 a 170, tak pro plnění, u nichž daň odpovídatelná není, je

odpo?itatelný jen podíl dan? p?ípadající na hodnotu prvního druhu pln?ní.“

Bulharské právo

9. Podle ?l. 6 odst. 3 zákona za radioto i televizijata (zákon o rozhlasovém a televizním vysílání) je Balgarska nacionalna televizija (dále jen „BNT“) právnickou osobou, která je vnitrostátním poskytovatelem audiovizuálních mediálních služeb. V souladu s ?l. 70 odst. 1 tohoto zákon je BNT financována z dotací ze státního rozpo?tu, p?íjm? z reklamy atd., jakož i z jiných finan?ních prost?edk?.

10. Sm?rnice 2006/112 byla do bulharského práva provedena ustanoveními zákona za danak varhu dobavenata stojnost (zákon o dani z p?ídané hodnoty). ?lánek 42 tohoto zákona osvobozuje od DPH zejména ?innosti BNT v rozsahu, v n?mž jsou financovány ze státního rozpo?tu.

Skutkový stav, ?ízení a p?edb?žné otázky

11. BNT je bulharským ve?ejnoprávním subjektem televizního vysílání, tj. subjektem, na jehož ?innost se v zásad? m?že vztahovat osvobození od dan? stanovené v ?l. 132 odst. 1 písm. q) sm?rnice 2006/112. BNT je financována z?ásti dotacemi ze státního rozpo?tu a z?ásti výnosy z vlastních ?inností obchodní povahy. Tyto ?innosti spo?ívají jak ve vysílání placených obsah?, zejména reklam, tak v jiných ?innostech než v rozhlasovém a televizním vysílání, jako je prodej práv duševního vlastnictví nebo pronájem za?ízení.

12. Spor v p?vodním ?ízení se týká nároku BNT na odpo?et dan? odvedené nebo splatné z titulu nabytí zboží a služeb, které použila pro pot?eby své ?innosti. Vyplyvá z toho, že BNT a bulharské da?ové orgány vnímají ?innosti BNT z pohledu DPH r?zn?. Podle BNT nelze dotaci ze státního rozpo?tu považovat za platbu za vysílání programu, a je tedy zcela mimo rozsah p?sobnosti systému DPH. To vede BNT k záv?ru, pokud jde o zboží a služby použité k ?innostem financovaným jak z dotací, tak z p?íjm? obchodní povahy, že má nárok na plný odpo?et dan? na vstupu. Da?ové orgány mají však za to, že se na ?innost BNT v rozsahu, v n?mž je financována ze státního rozpo?tu, vztahuje osvobození od dan? podle ?l. 132 odst. 1 písm. q) sm?rnice 2006/112, takže nárok na odpo?et náleží jen v pom?rné ?ásti, a to v rozsahu, v n?mž je vysílací ?innost BNT financována z p?íjm? z ?inností obchodní povahy.

13. Tento spor vedl k vydání da?ového vým?ru ze dne 14. prosince 2016, ve kterém da?ový orgán na?ídil opravu výše odpo?tu dan? na vstupu p?iznaného BNT za období od 1. zá?í 2015 do 31. b?ezna 2016. BNT podala proti tomuto rozhodnutí odvolání, které bylo zamítnuto da?ovým orgánem, který je ú?astníkem p?vodního ?ízení, a to rozhodnutím ze dne 27. února 2017. Posledn? uvedené rozhodnutí bylo napadeno BNT p?ed p?edkládajícím soudem.

14. Za t?chto podmínek se Administrativen sad Sofia-grad (správní soud pro Sofii-m?sto, Bulharsko) rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žné otázky:

„1) Lze poskytování audiovizuálních mediálních služeb divák?m ve?ejnoprávní televizí považovat za službu poskytnutou za úplatu ve smyslu ?l. 2 odst. 1 písm. c) sm?rnice [2006/112], je-li financováno státem formou dotací, p?í?emž diváci za vysílání nehradí žádné poplatky, nebo službu poskytnutou za úplatu ve smyslu tohoto ustanovení nep?edstavuje a nespadá proto do oblasti p?sobnosti této sm?rnice?

2) Je nutno v p?ípad?, že odpov?? zní tak, že audiovizuální mediální služby poskytované divák?m ve?ejnoprávní televizí spadají do rozsahu p?sobnosti ?l. 2 odst. 1 písm. c) sm?rnice [2006/112], vycházet z toho, že se jedná o pln?ní osvobozená od dan? ve smyslu ?l. 132 odst. 1 písm. q) sm?rnice [2006/112], a je p?ípustná vnitrostátní právní úprava, která tuto ?innost

osvobozuje od dan? pouze z d?vodu platby ze státního rozpo?tu, kterou ve?ejnoprávní televize dostává, a to bez ohledu na to, zda má tato ?innost obchodní povahu?

3) Je podle ?lánku 168 sm?rnice [2006/112] p?ípustná praxe, která nárok na plný odpo?et DPH, která je splatná nebo byla odvedena za nákupy, podmi?uje nikoli pouze použitím daných nákup? (pro ú?ely zdanitelných ?i nezdanitelných ?inností), nýbrž rovn?ž zp?sobem financování t?chto nákup?, a to jednak z vlastních p?íjm? (reklamní služby aj.) a jednak ze státních dotací, a která nárok na plný odpo?et DPH p?iznává pouze v p?ípad? nákup? financovaných z vlastních p?íjm?, a nikoli u nákup? financovaných ze státních dotací, p?i?emž je požadováno jejich rozlišování?

4) V p?ípad?, že se má za to, že ?innost ve?ejnoprávní televize sestává ze zdanitelných pln?ní i pln?ní osvobozených od dan?, a že se p?ihlíží k jejímu smíšenému financování: Jaký rozsah má nárok na odpo?et DPH, která je splatná nebo byla odvedena v p?ípad? t?chto nákup?, a jaká kritéria se použijí pro ur?ení tohoto nároku[?]"

15. Tato žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce došla Soudnímu dvoru dne 17. ledna 2020. Písemná vyjád?ení p?edložily: BNT, špan?lská vláda, jakož i Evropská komise. BNT a Komise podaly písemné odpov?di na otázky Soudního dvora.

Analýza

16. P?edkládající soud vznáší ?ty?i p?edb?žné otázky. Budu se jimi zabývat v po?adí, v jakém byly položeny.

K první p?edb?žné otázce

17. Svou první p?edb?žnou otázkou se p?edkládající soud táže, zda ?l. 2 odst. 1 písm. c) sm?rnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že ?innost ve?ejnoprávního subjektu televizního vysílání v oblasti poskytování televizních mediálních služeb v rozsahu, v n?mž je financována z dotací ze státního rozpo?tu, p?edstavuje poskytnutí služby za úplatu ve smyslu tohoto ustanovení.

Úvodní poznámky

18. Pochybnost p?edkládajícího soudu v tomto ohledu souvisí s rozsudkem vydaným dne 23. dubna 2018 Varhoven administrativen sad (Nejvyšší správní soud, Bulharsko), ve kterém rozhodl, že ?innost BNT spadá do rozsahu p?sobnosti spole?ného systému DPH. Uvedený soud založil své rozhodnutí zejména na ?l. 25 písm. c) sm?rnice 2006/112, podle kterého poskytnutí služby ve smyslu této sm?rnice m?že mimo jiné spo?ívat ve vykonání služby na základ? p?íkazu vydaného orgánem ve?ejné moci nebo jeho jménem nebo vyplývající ze zákona(5). Tak je tomu p?itom podle uvedeného soudu v p?ípad? ?inností BNT, které jsou vykonávány na základ? zákona. Varhoven administrativen sad (Nejvyšší správní soud) odkázal v této souvislosti na rozsudek Soudního dvora ve v?ci Le Rayon d'Or(6). Zárove? konstatoval, že z d?vodu rozdílu ve zp?sobu financování BNT oproti ve?ejnoprávnímu subjekt?m vysílání financovaným z koncesioná?ských poplatk? se rozsudek Soudního dvora ve v?ci ?eský rozhlas na BNT nevztahuje(7).

19. S výše uvedeným rozsudkem ze dne 23. dubna 2018 se shoduje stanovisko da?ových orgán? v p?vodním ?ízení.

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

Rozsudek Český rozhlas

21. V rozsudku Český rozhlas(9) Soudní dvůr nejprve připomněl svou předchozí judikaturu, podle níž je poskytování služeb uskutečňováno „za protiplnění“ ve smyslu čl. 2 bodu 1 šesté směrnice 77/388/EHS(10), a tudíž je předem dané pouze tehdy, pokud mezi poskytovatelem a příjemcem existuje právní vztah, v jehož rámci jsou vzájemně poskytnuta plnění, přičemž odměna obdržená poskytovatelem představuje skutečnou protihodnotu služby poskytnuté příjemci(11). V souladu s judikaturou Soudního dvora proto pojem „poskytování služeb za protiplnění“ ve smyslu uvedeného čl. 2 bodu 1 směrnice 77/388 předpokládá existenci přímé souvislosti mezi poskytnutou službou a získanou protihodnotou(12).

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

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

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

25. S ohledem na výše uvedené Soudní dvůr rozhodl, že taková povinnost veřejnoprávního vysílání, o jakou šlo v předvodním řízení ve věci, v níž byl vydán rozsudek Český rozhlas a která je financována prostřednictvím povinného poplatku placeného na základě zákona vlastníky či držiteli rozhlasového přijímače a provozována vysílací společností zřízenou zákonem, není poskytováním služeb „za protiplnění“ ve smyslu čl. 2 bodu 1 směrnice 77/88, a nespadá tedy do působnosti uvedené směrnice(17).

Použití v projednávané věci

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

27. To však v zásadě nemá vliv na analýzu povahy povinnosti takového subjektu vysílání z hlediska DPH. Tato dotace nepředstavuje odměnu za služby poskytované veřejnoprávním subjektem vysílání, ale způsob financování určitého druhu veřejné služby. Udělení takové dotace

nebo zavedení jiného způsobu financování je nezbytnou a neodlučitelnou podmínkou pro povolení těchto veřejnými funkcemi. Jinými slovy, nejde o dvě vzájemná plnění, která jsou funkčně nezávislá: služby poskytované veřejnoprávním subjektem vysílání a odměnu vyplácenou ze státního rozpočtu. Jedná se o činnost státu, který organizuje veřejnou službu ve formě rozhlasu nebo televize, jejímž výkonem povoluje veřejnoprávní subjekt vysílání, a zároveň tuto službu financuje například formou dotace poskytované tomuto subjektu. Z tohoto pohledu se takový subjekt vysílání nijak výrazně neliší od veřejných institucí, jako jsou školy, armáda nebo policie(18).

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

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

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

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

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

článek 25 písm. c) směrnice 2006/112

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

34. Toto ustanovení se nachází v hlavě IV uvedené směrnice, nadepsané „Zdanitelná plnění“. Tato hlava obsahuje definice zdanitelných plnění uvedených v čl. 2 odst. 1 směrnice 2006/112.

Kapitola 3 této hlavy se týká poskytnutí služby. Obecnou definici poskytnutí služby obsahuje ?l. 24 odst. 1 uvedené sm?rnice. Tato definice má otev?enou povahu, jelikož uvádí, že poskytnutím služby je každé pln?ní, které není dodáním zboží. Ostatní ustanovení obsažená v uvedené kapitole 3 dopl?ují a vysv?tlují tuto definici a stanoví možnost ur?itých výjimek pro ?lenské státy.

35. Pokud jde o ?lánek 25 sm?rnice 2006/112, ten up?es?uje, že poskytnutí služeb m?že zahrnovat mimo jiné t?i druhy pln?ní, u kterých není nutn? zjevné, že spadají pod pojem poskytnutí služby. Jedná se o postoupení nehmotného majetku [?l. 25 písm. a)], p?ijetí závazku zdržet se ur?itého jednání nebo strp?t ur?ité jednání nebo situaci [?l. 25 písm. b)] a kone?n? vykonání služby na základ? p?íkazu vydaného orgánem ve?ejné moci nebo jeho jménem nebo vyplývající ze zákona [?l. 25 písm. c)]. Užití výrazu „mohou“ v tomto ustanovení p?itom neznáméná, že ?lenské státy mohou nebo nemusí považovat tyto ?innosti za poskytnutí služby(22), ale prohlášení, že poskytnutí služby m?že mít v ur?itých situacích formu jedné z t?chto ?inností.

36. ?lánek 25 uvedené sm?rnice tedy nerozši?uje definici poskytnutí služby, ale v p?ípad? pochybností pouze up?es?uje, že ur?ité ?innosti p?edstavují poskytnutí služby. Nic to však nem?ní na tom, že podle ?l. 2 odst. 1 písm. c) sm?rnice 2006/112 je poskytnutí služby p?edm?tem DPH pouze tehdy, je-li uskute?no za úplatu ve smyslu posledn? uvedeného ustanovení. Tato podmínka platí pro všechna pln?ní p?edstavující poskytnutí služby, v?etn? pln?ní uvedených v ?lánku 25 této sm?rnice. Jak postoupení nehmotného majetku, tak p?ijetí závazku zdržet se ur?itého jednání nebo strp?t ur?ité jednání nebo situaci, jakož i vykonání služby na základ? p?íkazu vydaného orgánem ve?ejné moci nebo jeho jménem nebo vyplývající ze zákona tak podléhají DPH, jsou-li uskute?na za úplatu ve smyslu ?l. 2 odst. 1 písm. c) uvedené sm?rnice.

37. ?lánek 25 písm. c) sm?rnice 2006/112 tedy nem?že sloužit jako základ pro to, aby služby poskytované ve?ejnoprávním subjektem vysílání podléhaly DPH, jestliže zp?sob financování t?chto služeb neumož?uje považovat je za služby poskytnuté za úplatu.

38. Navrhuji tedy odpov?d?t na první p?edb?žnou otázku tak, že ?l. 2 odst. 1 písm. c) sm?rnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že ?innost ve?ejnoprávního subjektu televizního vysílání v oblasti poskytování televizních mediálních služeb v rozsahu, v n?mž je financována z dotací ze státního rozpo?tu, nep?edstavuje poskytnutí služby za úplatu ve smyslu tohoto ustanovení.

Ke druhé p?edb?žné otázce

39. Podstatou druhé p?edb?žné otázky p?edkládajícího soudu je, zda služby poskytované ve?ejnoprávním subjektem vysílání mohou být považovány za služby osvobozené od DPH podle ?l. 132 odst. 1 písm. q) sm?rnice 2006/112 z d?vodu, že jsou financovány z dotací ze státního rozpo?tu, a v rozsahu, v n?mž jsou financovány tímto zp?sobem.

40. P?edkládající soud klade tuto otázku pro p?ípad, že by na základ? odpov?di na první otázku bylo nutné mít za to, že služby ve?ejnoprávního subjektu vysílání financované z dotací ze státního rozpo?tu podléhají DPH. Zdá se mi však užite?né zabývat se touto otázkou rovn?ž v p?ípad? takové odpov?di na první otázku, jakou navrhuji. Bez ohledu na to, zda bude ?innost ve?ejnoprávního subjektu vysílání považována za ?innost mimo p?sobnost DPH nebo za ?innost od této dan? osvobozenou, z?stává otázkou, do jaké míry je tento subjekt vysílání oprávn?n ode?íst da?, která je splatná nebo byla odvedena na vstupu. To je p?edm?tem t?etí a ?tvrté p?edb?žné otázky. Analýza druhé otázky p?itom umožní vymezit ?innost ve?ejnoprávního subjektu vysílání vykonávanou ve ve?ejném zájmu(23) od jeho ?inností obchodní povahy.

Žinnosti obchodní povahy ve?ejnoprávních subjekt? vysílání

41. ?lánek 132 odst. 1 písm. q) sm?rnice 2006/112 ukládá osvobodit od DPH „žinnosti ve?ejnoprávního rozhlasu a televize, s výjimkou žinností obchodní povahy“. Krom? toho v souladu s výše uvedenou judikaturou Soudního dvora(24), jakož i s mým návrhem odpov?di na první p?edb?žnou otázku nepodléhají služby poskytované ve?ejnoprávním subjektem vysílání (ve?ejnoprávní rozhlas a televize) DPH v rozsahu, v n?mž nelze tyto služby považovat za služby poskytnuté za úplatu. Naproti tomu pln?ní uskute?n?ná t?mito subjekty vysílání v rámci jejich „žinností obchodní povahy“ této dani podléhají (v tom smyslu, že jsou zdanitelná a nejsou osvobozena od dan?). Správné použití společného systému DPH na pln?ní uskute?ňovaná t?mito subjekty vysílání tedy vyžaduje ur?ení smyslu pojmu „žinnosti obchodní povahy“.

42. Ani ?lánek 132 odst. 1 písm. q) sm?rnice 2006/112 ani žádné jiné ustanovení této sm?rnice pojem „žinnosti obchodní povahy“ nedefinují. Tento pojem konkrétn? nelze stav?t na rove? pojmu „ekonomická žinnost“, jak je definován v ?l. 9 odst. 1 této sm?rnice, jelikož tento pojem zahrnuje rovn?ž pln?ní osvobozená od dan?. Definici pojmu „žinnosti obchodní povahy“ je tedy t?eba vyložit na základ? systematiky a cíl? ?l. 132 odst. 1 písm. q) sm?rnice 2006/112.

43. P?edevším mám za to, že za žinnosti obchodní povahy je t?eba považovat pouze pln?ní uskute?n?ná za úplatu ve smyslu ?lánku 2 sm?rnice 2006/112. Vzhledem k tomu, že žinnosti obchodní povahy ve?ejnoprávních subjekt? vysílání p?edstavují výjimku z obecné zásady osvobození jejich žinnosti od dan?, musí se tudíž tyto žinnosti týkat zdanitelných pln?ní, a tedy pln?ní uskute?něných za úplatu, p?i?emž pouze taková pln?ní mohou být osvobozena od dan?. Proto služby poskytované ve?ejnoprávními subjekty vysílání, které z d?vodu zp?sobu jejich financování nelze považovat za služby poskytnuté za úplatu, nespádají pod pojem „žinnosti obchodní povahy“ t?chto subjekt? vysílání. Jinými slovy, žinnosti ve?ejnoprávního subjektu vysílání financované z dotací ze státního rozpo?tu nemohou být považovány za žinnosti obchodní povahy tohoto subjektu vysílání ve smyslu ?l. 132 odst. 1 písm. q) sm?rnice 2006/112.

44. Hlavní žinností subjekt? televizního a rádiového vysílání je vysílání program?(25). V p?ípad? ve?ejnoprávních subjekt? vysílání jsou tyto žinnosti ?asto financovány ze dvou druh? zdroj?. Prvním z nich jsou veřejné prostředky, a? již ve form? koncesioná?ských poplatk?, jako ve v?ci, v níž byl vydán rozsudek ?eský rozhlas(26), nebo ve form? dotace, jak je tomu v projednávané v?ci. Druhým zdrojem je vysílání reklam a jiných „audiovizuálních obchodních sd?lení“ (sponzorství, teleshopping a umíst?ní produktu), abychom použili terminologii sm?rnice 2010/13/EU(27), nebo jejich rozhlasových ekvivalent?.

45. V rozsahu, v jakém jsou sd?lení tohoto druhu vysílána za úplatu, a zpravidla jsou, jelikož taková je jejich role, p?edstavují poskytnutí služby za úplatu ve smyslu ?l. 2 odst. 1 písm. c) sm?rnice 2006/112 a spádají pod žinnosti obchodní povahy ve?ejnoprávních subjekt? vysílání ve smyslu ?l. 132 odst. 1 písm. q) této sm?rnice. Jsou tedy v zásad? zda?ována, p?i?emž základem dan? je cena, kterou inzerenti platí za vysílání t?chto obsah?.

46. Je p?itom zjevné, že p?íjmy z vysílání t?chto sd?lení neslouží pouze k pokrytí náklad? na toto vysílání, které jsou ostatn? minimální ve vztahu ke všem náklad?m na provoz subjekt? televizního a rozhlasového vysílání. Cílem vysílání reklam a podobných placených sd?lení je financovat hlavní žinnost subjekt? vysílání, kterou je vysílání po?ad?, tj. obecn? ?e?eno všech obsah? mimo obchodní sd?lení, v situaci, kdy subjekt vysílání nevybírám za vysílání t?chto po?ad? od p?ijemc? poplatky. Vystává tedy otázka, jak má být vysílání t?chto po?ad? ve?ejnoprávními subjekty vysílání v rozsahu, v n?mž je financováno z p?íjm? z vysílání obchodních sd?lení, posuzováno z hlediska p?edpis? o DPH.

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

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

Pravidla týkající se státní podpory

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

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

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

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

žinnost, jelikož jediným úinkem takové kvalifikace by bylo zbavit veřejnoprávní subjekty vysílání nároku na odpot dan, která je splatná nebo byla odvedena na vstupu za zboží a služby použité pro účely této žinnosti.

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

Výklad navrhaný BNT

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

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

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

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

Návrh rozhodnutí

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

59. Druhým způsobem je výpočet podílu, v jakém je žinnost veřejnoprávního subjektu vysílání financována z dotací ze státního rozpočtu (nebo z koncesionářských poplatků) a v jakém z přídjmů pocházejících ze zdanitelných plněných. Tento druhý údaj po odečtení případných přídjmů

pocházejících z plnění osvobozených od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. q) směrnice 2006/112 bude odrážet podíl činností obchodní povahy ve veřejnoprávního subjektu vysílání na všech jeho činnostem. V takovém rozsahu bude následně možné přičítat náklady vynaložené ve veřejnoprávním subjektu vysílání k této činnosti, aniž by bylo nutné striktně přiznat jednotlivé nákladové položky k činnosti obchodní povahy nebo k činností prováděným ve veřejném zájmu(38).

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

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

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

Ke třetí a čtvrté předběžné otázce

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

64. Tuto otázku jsem již podrobně analyzoval, pokud jde o veřejnoprávní subjekt vysílání financovaný z koncesionářských poplatků, ve svém stanovisku ve věci řecký rozhlas(41). Tato problematika však šla nad rámec dosahu předběžných otázek v uvedené věci a nebyla Soudním dvorem v jeho rozsudku vyřešena. Závěry učiněné v uvedeném stanovisku lze podle mého názoru přenést na projednávanou věc. S ohledem na projednávanou věc bych rád doplnil následující poznámky.

Pravidla pro odpočet daně u smíšených činností

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

66. Tuto zásadu lze snadno uplatnit na zboží a služby nabyté osobou povinnou k dani pouze

pro účely jejich nezdanitelných plnění – osoba povinná k dani nezíská nárok na odpot dan odvedené z tohoto zboží a služeb.

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

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

Použití na veřejnoprávní subjekty vysílání

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

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

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

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

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

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

75. S ohledem na výše uvedené navrhuji odpovět na četí a čtvrtou předčžnou otázku tak, že ělánek 168 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že veěejnoprávní subjekt vysílání, jehož ěinnost je financována jak z dotací ze státního rozpočtu, tak z příjmů z plnění podléhajících DPH, má nárok na odpot DPH, která je splatná nebo byla odvedena za zboží a služby použité pro účely této ěinnosti, v rozsahu, v němž je jeho ěinnost financována z příjmů ze zdaněných plnění.

Závěry

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

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

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

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

1— Původní jazyk: polština.

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

- 3– Rozsudek ze dne 22. června 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, výrok).
- 4– Úř. věst. 2006, L 347, s. 1.
- 5– Toto ustanovení nebylo do bulharského práva výslovně provedeno, avšak Varhoven administrativen sad (Nejvyšší správní soud) měl za to, že má přímý účinek. Pokud jde o poslední uvedenou otázku, uvedený soud podle mého názoru správně rozhodl, že článek 25 směrnice 2006/112 je součástí definice služby ve smyslu této směrnice a jako takový nevyžaduje samostatné provedení do vnitrostátního práva. Naproti tomu se nevztahuje na činnosti BNT financované z dotací ze státního rozpočtu, o tom níže (viz body 33 až 37 tohoto stanoviska).
- 6– Rozsudek ze dne 27. března 2014 (C-151/13, EU:C:2014:185).
- 7– Rozsudek ze dne 22. června 2016 (C-11/15, EU:C:2016:470).
- 8– Rozsudek ze dne 22. června 2016 (C-11/15, EU:C:2016:470).
- 9– Rozsudek ze dne 22. června 2016 (C-11/15, EU:C:2016:470).
- 10– Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23). V současné době, ve vztahu k poskytování služeb, čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112.
- 11– Rozsudek ze dne 22. června 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, bod 21).
- 12– Rozsudek ze dne 22. června 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, bod 22).
- 13– Rozsudek ze dne 22. června 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, body 23 až 27).
- 14– Rozsudek ze dne 22. června 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, body 29 až 30).
- 15– Rozsudek ze dne 27. března 2014 (C-151/13, EU:C:2014:185).
- 16– Rozsudek ze dne 22. června 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, body 34 až 35).
- 17– Rozsudek ze dne 22. června 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, výrok).
- 18– Pro úplnost, pokud jde o vztah veřejnoprávního subjektu vysílání se státem, viz mé stanovisko ve věci Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:181, body 30 až 35).
- 19– Viz rozsudek ze dne 22. června 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, bod 21 a citovaná judikatura).
- 20– Rozsudek ze dne 27. března 2014 (C-151/13, EU:C:2014:185).
- 21– V tomto případě by však tyto služby mohly být osvobozeny od DPH podle čl. 132 odst. 1 písm. q) směrnice 2006/112.
- 22– V takové situaci by unijní normotvůrce použil výraz „členské státy mohou považovat“, jako

je tomu v ?lánku 27 sm?rnice 2006/112, nebo podobný výraz.

23– ?lánek 132 sm?rnice 2006/112 je sou?ástí kapitoly 2 hlavy IX této sm?rnice, p?i?emž uvedená kapitola je nadepsaná „Osvobození n?kterých ?inností od dan? ve ve?ejném zájmu“.

24– Rozsudek ze dne 22. ?ervna 2016, ?eský rozhlas (C?11/15, EU:C:2016:470).

25– V tomto stanovisku se zam??ím na hlavní ?innost ve?ejnoprávních subjekt? vysílání, která je rovnž p?edm?tem p?edb?žných otázek, a sice na ?innost spo?ívající ve vysílání program?. Tyto subjekty vysílání mohou uskute??ovat i jiná pln?ní, nap?íklad prodej práv duševního vlastnictví, pronájem vybavení, organizování kulturních akcí atd. Tato pln?ní jsou obvykle uskute??ována za úplatu a krom? výjime?ných p?ípad? jsou sou?ástí ?inností obchodní povahy ve?ejnoprávních subjekt? vysílání, tj. jsou zdanitelná. V další ?ásti analýzy je však vynechávám, protože nezp?sobují takové potíže s výkladem jako vysílací ?innost.

26– Rozsudek ze dne 22. ?ervna 2016 (C?11/15, EU:C:2016:470).

27– Viz ?l. 1 odst. 1 písm. h) sm?rnice Evropského parlamentu a Rady 2010/13/EU ze dne 10. b?ezna 2010 o koordinaci n?kterých právních a správních p?edpis? ?lenských stát? upravujících poskytování audiovizuálních mediálních služeb (sm?rnice o audiovizuálních mediálních službách) (Ú?. v?st. 2010, L 95, s. 1).

28– V tomto ohledu viz rovnž mé stanovisko ve v?ci ?eský rozhlas (C?11/15, EU:C:2016:181, bod 53).

29– Rozsudek ze dne 22. ?ervna 2016, ?eský rozhlas (C?11/15, EU:C:2016:470).

30– Ú?. v?st. 2009, C 257, s. 1.

31– Viz zejména body 48 až 49, jakož i bod 57 sd?lení Komise.

32– Viz zejména bod 65 sd?lení Komise.

33– Viz zejména bod 47 sd?lení Komise.

34– Viz zejména body 70 až 76 sd?lení Komise.

35– Protokol (? 29) o systému ve?ejnoprávního vysílání v ?lenských státech, p?ipojený ke Smlouv? o EU a Smlouv? o FEU.

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

37– Tato souvislost spo?ívá v tom, že jednak tyto po?ady p?itahují ve?ejnost, díky níž má vysílání obchodních sd?lení smysl, a jednak je jejich vysílání financováno p?íjmy z vysílání uvedených obchodních sd?lení.

38– Pro up?esn?ní dodávám, že sd?lení Komise v zásad? zakazuje, aby ve?ejné financování ve?ejnoprávních subjekt? vysílání vytvá?elo v jejich prosp?ch zisk (viz body 72 až 74 tohoto sd?lení). Má-li být tedy použití pravidel o DPH služitelné také s pravidly státní podpory, m?l by být jakýkoli p?ebytek p?íjm? nad výdaji mimo rozsah povolený v tomto sd?lení p?í?azen k ?innostem obchodní povahy.

39– Musím však zd?raznit, že nesouhlasím s názorem Komise, podle kterého v situaci, kdy je ?innost subjektu vysílání zcela nebo z?ásti financována z p?íjm? z vysílání obchodních sd?lení, je

vysílání požad? dopl?kem k vysílání t?chto obchodních sd?len? a jedinými p?íjemci služeb tohoto subjektu vysílání jsou inzerenti. Podle mého názoru se jedná spíše o situaci, kdy jsou služby poskytované divák?m nebo posluchač?m (vysílání) financovány p?íjemci jiných služeb, a sice služeb vysílání obchodních sd?len?. Nic to však nem?ní na kvalifikaci t?chto služeb z hlediska DPH.

40— Dokument XXI/1500/96.

41— Stanovisko ve věci C?11/15, EU:C:2016:181, body 44 až 63.

42— Viz naposledy rozsudek ze dne 8. kv?tna 2019, Zwi?zek Gmin Zag??bia Miedziowego (C?566/17, EU:C:2019:390, body 26 a 27).

43— Viz naposledy rozsudek ze dne 8. kv?tna 2019, Zwi?zek Gmin Zag??bia Miedziowego (C?566/17, EU:C:2019:390, body 28 a 29).