



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

16. září 2021 *

„Řízení o předběžné otázce – Společný systém daně 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 divákům, které jsou financovány prostřednictvím dotace ze státního rozpočtu a za něž diváci neplatí žádnou odměnu – Článek 168 – Nárok na odpočet – 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 upravlenie 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,

* Jednací jazyk: bulharština.

– za Evropskou komisi původně 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 Balgarskou nacionalnou televizijou (bulharská národní televize, dále jen „BNT“) a Direktorem na Direkcija „Obžalvane 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 odpočet 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 vyplývající 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 téže 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, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky:

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

[...]“

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

8 Článek 173 odst. 1 uvedené směrnice v této souvislosti stanoví:

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

Odpočitatelný podíl se stanoví v souladu s články 174 a 175 pro všechna plnění uskutečněná osobou povinnou k dani.“

Bulharské právo

9 Podle čl. 2 odst. 1 zákona za danak varchu dobavenata stojnost (zákon o dani z přidané hodnoty) ze dne 21. července 2006 (DV č. 63, ze dne 4. srpna 2006, s. 8), ve znění použitelném na spor v původním řízení (dále jen „ZDDS“):

„Předmětem [DPH] je:

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

10 Článek 3 ZDDS stanoví:

„(1) Osobou povinnou k dani je každá osoba, která vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

[...]

(5) Osobami povinnými k dani nejsou stát, státní orgány a orgány místní samosprávy vystupující při všech svých činnostech nebo plněních jako státní orgán nebo orgán místní samosprávy, včetně případů, kdy za tyto činnosti nebo plnění vybírají daně nebo poplatky, s výjimkou:

1. následujících činností nebo plnění:

[...]

n) rozhlasové a televizní vysílání komerční povahy [...]“

11 Článek 42 odst. 2 ZDDS stanoví:

„Plněním osvobozeným od daně jsou:

[...]

2. Činnost Bulharského národního rozhlasu, [BNT] a Bulharské tiskové a informační agentury, za kterou tyto subjekty dostávají platby ze státního rozpočtu.“

12 Článek 69 odst. 1 ZDDS zní:

„Pokud se zboží a služby použijí pro účely zdanitelných plnění uskutečněných registrovanou osobou povinnou k dani, má tato osoba nárok odpočíst tyto částky:

1. daň 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 Článek 73 odst. 1 ZDDS stanoví:

„Registrovaná osoba má nárok na částečný odpočet DPH na vstupu, pokud jde o daň ze zboží nebo služeb, které jsou použity jak pro plnění, pro které má tato osoba nárok na odpočet, tak pro plnění nebo činnosti, pro které tato osoba nemá uvedený nárok.“

Spor v původním řízení a předběžné 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 č. 138 ze dne 24. listopadu 1998), ve znění použitelném na spor v původním řízení (dále jen „ZRT“), zajišťuje BNT zejména poskytování mediálních služeb všem bulharským občanům.

15 BNT nepobírá od svých televizních diváků žádnou odměnu.

16 Její činnost je v souladu se ZRT financována prostřednictvím dotace ze státního rozpočtu, která je určena na přípravu, výrobu a celostátní a regionální vysílání programů. Výše této dotace se určí na základě paušální částky za hodinu denního vysílacího času, upravené právními předpisy a schválené Radou ministrů. BNT je kromě toho příjemcem účelových dotací, které jsou určené na pořízení a rozsáhlou obnovu dlouhodobých aktiv v souladu se seznamem, který každoročně schvaluje ministr financí.

17 Činnost BNT je rovněž financována prostřednictvím vlastních příjmů pocházejících z reklamy a sponzoringu, příjmů z doplňkových činností souvisejících s televizní činností, darů a odkazů, úroků a jiných příjmů souvisejících s činností televize.

18 Do března 2015 BNT prováděla částečný odpočet DPH na vstupu za všechny nákupy, které uskutečnila. Následně použila metodu tzv. „příмого přidělení“, přičemž samostatně zohlednila každý provedený nákup podle toho, zda byl použit nebo mohl být použit pro činnost „obchodní“ povahy, jako je vysílání zábavných pořadů, filmů nebo sportovních přenosů, nebo pro činnost související s výkonem její „veřejné služby“, jako je vysílání zasedání parlamentních kontrolních

orgánů, přenos náboženských obřadů nebo volebních kampaní. BNT měla dále za to, že její činnost vysílání televizních programů nepředstavuje „plnění osvobozené od daně“ ve smyslu ZDDS, ale činnost, která nepodléhá DPH, a že této dani podléhá pouze její činnost „obchodní“ povahy.

- 19 BNT prováděla na základě této metody odpočet DPH na vstupu v plné výši za nákupy uskutečněné pro účely jejích činností „obchodní“ povahy. Částečný odpočet DPH na vstupu provedla za nákupy použité jak pro činnosti „obchodní“ povahy, tak pro činnosti, které takovou povahu nemají.
- 20 Po provedení daňové kontroly za období od 1. září 2015 do 31. března 2016 bulharské daňové orgány rozhodnutím o dodatečném výměru daně ze dne 14. prosince 2016 odmítly přiznat nárok na plný odpočet daně za nákupy provedené BNT a konstatovaly u ní dluh na DPH ve výši 1 568 037,04 bulharských leva (BGN) (přibližně 801 455 eur) spolu s úroky.
- 21 Podle těchto orgánů byla reklamní činnost BNT zdanitelná, kdežto její činnost spočívající ve vysílání televizních programů spadala pod plnění osvobozená od daně. BNT tak podle nich nemůže odpočíst 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 odpočíst DPH na vstupu v plné výši pro tyto nákupy pouze, pokud by činnosti vysílání sportovních pořadů, výroby a vysílání zábavných 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 odpočet 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 odpočitatelná pouze ta část DPH zaplacené na vstupu, již lze považovat za související s tou 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 odpočet.
- 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 činnost osvobozuje od daně pouze z důvodu, že veřejnoprávní televize pobírá za účelem výkonu této činnosti platby ze státního rozpočtu, a to bez ohledu na to, zda má tato činnost také obchodní povahu?
- 3) Je podle článku 168 [směrnice o DPH] přípustná praxe, která nárok na plný odpočet DPH na vstupu podmiňuje nikoli pouze účelem daných nákupů (pro účely zdanitelných či nezdanitelných činností), 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 činnost 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 činnost 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 a16; 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 Především je třeba poznamenat, že v rámci poskytování těchto služeb nejsou uvedený poskytovatel a uvedení televizní diváci vázáni žádným smluvním vztahem či ujednáním o ceně ani právním závazkem svobodně převzatým jednou stranou vůči druhé. Přístup týchž televizních diváků k audiovizuálním mediálním službám poskytovaným tímž poskytovatelem je rovněž volný a z dotyčné činnosti mají obecně všichni potenciální televizní diváci.
- 34 Dále je třeba uvést, že dotace stejně jako dotovaná činnost jsou upraveny zákonem. Poskytnutí dotace, jež je určena obecně k financování činností vnitrostátního veřejnoprávního poskytovatele spočívajících v přípravě, výrobě a vysílání celostátních a regionálních televizních programů a je určena odkazem na paušální částku za hodinu denního vysílacího času upravenou právními předpisy, je nezávislé na skutečnosti, zda televizní diváci poskytované audiovizuální mediální služby skutečně využívají, totožnosti nebo konkrétním počtu televizních diváků pro každý program.
- 35 Mimoto, pokud jde o otázky předkládajícího soudu spočívající na paralele, kterou lze učinit mezi situací, o níž se jedná ve věci v původním řízení, a situací ve věci, v níž byl vydán rozsudek ze dne 27. března 2014, *Le Rayon d'Or* (C-151/13, EU:C:2014:185), je třeba konstatovat, že tyto situace nejsou srovnatelné.
- 36 Věc, ve které byl vydán tento rozsudek, se týkala zdanitelnosti „paušálu za poskytování péče“, kterou národní zdravotní pojišťovna vyplácela pobytovým zařízením pro seniory se sníženou soběstačností za poskytování péče jejich klientům, jejichž výpočet zohledňoval zejména počet klientů přijatých v každém zařízení a stupeň jejich nesoběstačnosti. V uvedeném rozsudku Soudní dvůr rozhodl, že existuje přímá souvislost mezi službami poskytovanými těmito zařízeními jejich klientům a obdržným protiplněním, a sice tímto „paušálem za poskytování péče“, takže taková paušální platba představuje protiplnění za péči poskytnutou za úplatu jedním z uvedených zařízení jeho klientům, a z tohoto důvodu podléhá DPH. Soudní dvůr v tomto ohledu upřesnil, že skutečnost, že přímým příjemcem předmětných služeb není národní zdravotní pojišťovna, která paušál vyplácí, nýbrž její pojištěnec, nemůže zpřetrhat přímý vztah, který je dán mezi poskytnutými službami a obdržným protiplněním (rozsudek ze dne 27. března 2014, *Le Rayon d'Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, bod 35).

- 37 V projednávaném případě přitom neexistuje mezi státem, který za účelem financování audiovizuálních mediálních služeb vyplácí dotaci ze svého rozpočtu, a televizními diváky, kteří tyto služby využívají, vztah obdobný vztahu, který existuje mezi zdravotní pojišťovnou a jejími pojištěnci. Jak bylo uvedeno v bodě 33 tohoto rozsudku, z uvedených služeb nemají totiž prospěch osoby, které mohou být jasně identifikovány, ale všichni potenciální televizní diváci. Mimoto je výše dotyčné dotace určena odkazem na paušální částku za hodinu denního vysílacího času upravenou právními předpisy, a to bez ohledu na totožnost a počet uživatelů poskytované služby.
- 38 Konečně z čl. 25 písm. c) směrnice o DPH nelze vyvodit žádný jiný závěr. Podle tohoto ustanovení může poskytnutí služby spočívat zejména ve vykonání služby na základě příkazu 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 upřesňuje, že poskytnutí služby „může“ mít takovou formu, nemůže sloužit jako základ pro to, aby DPH podléhalo poskytnutí služby, které není uskutečněno za úplatu ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) této směrnice.
- 39 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na první otázku odpovědět tak, že čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH 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.

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 „činnost[í] veřejnoprávního rozhlasu a televize, s výjimkou činností obchodní povahy“, se použije pouze za podmínky, že tyto činnosti jsou „předmětem 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 divákům, 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 třetí a čtvrtou otázku, které je třeba přezkoumat 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 odpočíst DPH zaplacenou na vstupu při nákupech zboží a služeb použitých pro účely jeho činností, které zakládají nárok na odpočet 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 odpočíst 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 dvůr 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 odpočet), C-895/19, EU:C:2021:216, bod 32].
- 49 Cílem systému odpočtu 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 odpočet), 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 odpočet 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 odůvodnění 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 odpočtu 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 právě použití zboží a služeb pořízených na vstupu pro účely zdanitelných plnění odůvodňuje odpočet DPH zaplacené na vstupu. Jinými slovy způsob financování takových nákupů, ať už prostřednictvím příjmů pocházejících z ekonomických činností, nebo dotací obdržенých ze státního rozpočtu, není pro určení nároku na odpočet relevantní.
- 53 Zadržet pokud osoba povinná k dani používá zboží a služby pořízené na vstupu jak pro plnění zakládajících nárok na odpočet, tak pro plnění, která nepodléhají DPH, je ještě třeba dodat, že z článků 173 až 175 směrnice o DPH vyplývá, že výpočet odpočitatelného podílu pro účely určení částky odpočitatelné DPH je v zásadě vyhrazen pouze pro zboží a služby, které osoba povinná k dani používá k uskutečňování jak ekonomických plnění zakládajících nárok na odpočet 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 neehospodářské povaze nespádají 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 článcích 173 až 175 směrnice o DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 29. dubna 2004, *EDM*, C-77/01, 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 systematické této směrnice při dodržení zásady proporcionality.

K nákladům řízení

- 58 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního 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 přidané 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 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 systematické této směrnice při dodržení zásady proporcionality.**

Podpisy.