

Věc C-21/20

**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

17. ledna 2020

Předkládající soud:

Administrativen sad Sofija-grad (Bulharsko)

Datum předkládacího rozhodnutí:

31. prosince 2019

Žalobkyně:

Balgarska nacionalna televizija

Žalovaný:Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ –
Sofija pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za
prichodite (NAP)**Předmět původního řízení**Nárok provozovatele veřejnoprávního televizního vysílání na odpočet DPH
zaplacené na vstupu u služeb, které nabízí.**Předmět a právní základ žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce**Výklad čl. 2 odst. 1 písm. c), čl. 25 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 podle čl. 267 prvního pododstavce písm. b) SFEU**Předběžné otázky**

Předkládající soud předkládá následující předběžné otázky:

1) Lze poskytování audiovizuálních mediálních služeb divákům veřejnoprávní televizi považovat za službu poskytovanou za úplatu ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112/E[S], je-li financováno státem formou dotací, přičemž diváci za vysílání nehradí žádné poplatky, nebo službu poskytovanou za úplatu ve smyslu tohoto ustanovení nepředstavuje a nespadá proto do oblasti působnosti této směrnice?

2) Je nutno v případě, že odpověď zní tak, že audiovizuální mediální služby poskytované divákům veřejnoprávní televize spadají do rozsahu působnosti čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112/E[S], vycházet z toho, že se jedná o osvobozená plnění ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. q) směrnice, a je přípustná vnitrostátní právní úprava, která tuto činnost osvobozuje pouze z důvodu platby získané ze státního rozpočtu, kterou veřejnoprávní televize dostává, a to bez ohledu na to, zda tato činnost má rovněž obchodní povahu?

3) Je podle článku 168 směrnice 2006/112/E[S] přípustná praxe, která nárok na odpočet DPH zaplacené za nákupy podmiňuje nikoli pouze použitím daných nákupů (pro účely zdanitelné, nebo nezdanitelné činnosti), nýbrž rovněž způsobem financování těchto nákupů, a to jednak z vlastních příjmů (reklamní služby aj.) a jednak ze státních subvencí, a která nárok na plný odpočet DPH přiznává pouze v případě nákupů financovaných z vlastních příjmů, a nikoli u nákupů financovaných ze státních dotací, přičemž je požadováno jejich rozlišování?

4) V případě, že se má za to, že činnost veřejnoprávní televize sestává ze zdanitelných a osvobozených plnění, a že se přihlíží k jejímu smíšenému financování: Jaký rozsah má nárok na odpočet DPH v případě těchto nákupů a jaká kritéria se použijí pro jeho určení[?]

Ustanovení unijního práva a judikatura

Článek 2 odst. 1 písm. a), čl. 25 písm. c), čl. 132 odst. 1 písm. q), článek 168 a čl. 173 odst. 1 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“)

Rozsudek Soudního dvora ze dne 27. března 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, body 30 a 34

Rozsudek Soudního dvora ze dne 22. června 2016, Odvolací finanční ředitelství, C-11/15, EU:C:2016:470, bod 32

Vnitrostátní právní předpisy

Zakon za danak varchu dobavenata stojnost (zákon o dani z přidané hodnoty, dále jen „ZDDS“):

„Článek 2 Předmětem daně z přidané hodnoty je:

1. každé zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby za úplatu;

[...]

Článek 3 (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 nepovinnými k dani jsou stát, státní a obecní orgány v souvislosti se všemi činnostmi a dodáními, které vykonávají, resp. uskutečňují v rámci výkonu státní nebo obecní veřejné moci, včetně případů, ve kterých na tyto činnosti nebo dodání vybírají poplatky, příspěvky nebo odvody, s výjimkou:

1. následujících činností nebo dodání:

n) rozhlasového a televizního vysílání obchodní povahy;

(6) Osoba povinná k dani, která mimo rámec samostatné ekonomické činnosti uskutečňuje, resp. poskytuje rovněž osvobozená dodání nebo osvobozená dodání či osvobozené služby, jakož i právnická osoba nepovinná k dani, která je registrována pro účely daně z přidané hodnoty, jsou ve vztahu ke všem službám, které obdržely, osobami povinnými k dani.

[...]

Článek 8 Službou ve smyslu tohoto zákona je vše, co má nějakou hodnotu a není zbožím, oběživem nebo cizími měnami, které jsou užívány jako platební prostředek.

[...]

Článek 42 Osvobozena jsou tato plnění:

2. činnost Balgarsko nacionalno radio (Bulharský národní rozhlas), Balgarska nacionalna televizija (Bulharská národní televize) a Balgarska telegrafna agencija (Bulharská tisková agentura), na kterou tyto subjekty dostávají platby ze státního rozpočtu.

[...]

Článek 69 (1) Pokud se zboží a služby použijí pro účely zdanitelných plnění uskutečněných osobou, která je registrována pro účely daně z přidané hodnoty, je tato osoba oprávněna odpočíst tyto částky:

1. daň ze zboží nebo služeb, které jí dodavatel nebo poskytovatel – pokud je též osobou povinnou k dani zaregistrovanou podle tohoto zákona – dodal nebo poskytl nebo musí dodat nebo poskytnout;

[...]

Článek 73 (1) Registrovaná osoba má nárok na částečný odpočet daně související se zbožím nebo službami, které jsou využívány jak pro účely plnění, ohledně nichž má tato osoba nárok na odpočet, tak pro účely dodání nebo činností, ohledně nichž tato osoba takovýto nárok nemá.“

Stručný popis skutkového stavu a řízení

- 1 Napaden byl opravný daňový výměr ze dne 14. prosince 2016, který byl vydán správcem daně a potvrzen rozhodnutím Direktora na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ – Sofija pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite (ředitel ředitelství „Opravné prostředky, daňová agenda a záležitosti sociálního zabezpečení“ pro město Sofii při ústřední správě Národní agentury pro veřejné příjmy, Bulharsko) ze dne 27. února 2017. Proti výměru, který byl potvrzen tímto rozhodnutím, byla podána žaloba, na jejímž základě bylo zahájeno řízení u Administrativen sad Sofija-grad (správní soud v Sofii, Bulharsko).
- 2 Opravný daňový výměr byl vydán na základě daňové kontroly, která byla u Balgarska nacionalna televizija (Bulharská národní televize, dále jen „BNT“) provedena podle ZDDS. BNT byly vyměřeny nedoplatek na DPH za období od 1. září 2015 do 31. března 2016 v celkové výši 1 568 037,04 leva a úroky za období od 15. října 2015 do 14. prosince 2016 v celkové výši 144 138,74 leva. Tento daňový nedoplatek vyplynul z opravy výsledků přiznaných BNT za uvedená zdaňovací období, ke které došlo na základě daňové kontroly, přičemž daňová kontrola u vykázaných plnění, u kterých BNT provedla plný odpočet DPH, uznala částečný odpočet.
- 3 BNT je právnická osoba, která je podle čl. 6 odst. 3 zákona za radioto i televizijata (zákon o rozhlase a televizi, dále jen „ZRT“) národním veřejnoprávním poskytovatelem audiovizuálních mediálních služeb.
- 4 BNT za vysílání televizních programů od diváků nedostává žádnou úplatu. Její činnost je podle čl. 70 odst. 3 ZRT mj. částečně financována dotací ze státního rozpočtu a vlastními příjmy z reklamy a sponzoringu. Dotace ze státního rozpočtu je určena na přípravu, tvorbu a vysílání pořadů a je stanovována na základě paušální platby za jednu hodinu programu, stanovené [bulharskou] Radou ministrů.
- 5 BNT je s účinností od 28. prosince 1998 registrována podle ZDDS. Do března 2015 tato televize u všech svých nákupů prováděla částečný odpočet DPH. Na základě analýzy vyhotovené v březnu 2015 BNT rozhodla, že vysílací činnost

není osvobozené plnění uskutečňované ve prospěch diváků a následně začala používat metodu přímého přiřazování. Podle názoru BNT jí ve vztahu k nákupům použitým pro účely její obchodní činnosti náleží nárok na plný odpočet DPH. Nárok na částečný odpočet DPH jí naproti tomu náleží ve vztahu k nákupům, které jsou zároveň využívány pro účely činností obchodní povahy a činností, jejichž povaha není výlučně obchodní.

- 6 Orgány daňové kontroly v napadeném platebním výměru rozhodly, že BNT uskutečňuje jak zdanitelná plnění, a to reklamní činnost, tak osvobozená plnění, a to vysílání pořadů, a že při uplatnění nároku na odpočet DPH nelze jednoznačně určit, zda dotčený nákup souvisí pouze s osvobozeným plněním, nebo pouze se zdanitelným plněním. Na základě toho byla při daňové kontrole provedena oprava, přičemž u plnění, u kterých BNT provedla plný odpočet DPH, byl uznán nárok na částečný odpočet a bylo zamítnuto vrácení požadovaného nadměrného odpočtu DPH ve výši 1 568 037,04 leva za období od září 2015 do února 2016.

Hlavní argumenty účastníků původního řízení

- 7 Žalobkyně považuje dotčený opravný daňový výměr za protiprávní.
- 8 Podle názoru BNT vysílání jejího programu nepředstavuje službu, jelikož mezi ní a diváky neexistuje žádný právní vztah. Není dána ani úplatnost, jelikož uvedená dotace ze státního rozpočtu nepředstavuje protiplnění za službu. BNT v oblasti působnosti DPH vykonává pouze jedinou činnost, a to prodej reklamního času.
- 9 BNT zastává názor, že předpisy o uplatnění částečného odpočtu DPH nelze použít, jelikož tento mechanismus se uplatní pouze tehdy, pokud osoba povinná k dani nemůže rozlišit, jaké nákupy jsou používány pro osvobozená a jaké pro zdanitelná plnění, tedy tehdy, pokud nelze uplatnit zásadu přímého přiřazování. V březnu 2015 BNT ovšem započala s uplatňováním metody přímého přiřazování, při níž u každého nákupu izolovaně zkoumá, zda je určen nebo ho lze použít pro činnost obchodní povahy, nebo pro činnost, která spočívá v plnění závazku veřejné služby.
- 10 BNT uvádí, že se žalovaný dovolává ustanovení směrnice, které nebylo provedeno do vnitrostátního práva, a to článku 25 písm. c). Stát a jeho orgány se však nemohou dovolávat přímého účinku ustanovení směrnice a nemohou z ustanovení směrnice, která nebyla provedena do vnitrostátního práva, dovozovat žádná práva.
- 11 Navíc čl. 42 bod 2 ZDDS, který stanoví, že činnost BNT, za kterou BNT dostává platby ze státního rozpočtu, představuje osvobozené plnění, ustanovení směrnice provádí chybně, jelikož ustanovení směrnice, na rozdíl od čl. 42 bodu 2 [ZDDS], jako osvobozená plnění kvalifikuje „činnosti veřejnoprávního rozhlasu a televize, s výjimkou činností obchodní povahy“. V praxi je tak jako kritérium zdanitelnosti uznáván způsob financování dané činnosti, a nikoli její obchodní povaha. V důsledku toho jsou činnosti, které jsou sice dotovány, ale mají plně obchodní povahu, bulharským zákonem chybně posuzována jako osvobozená. Tato okolnost

BNT staví do nepříznivějšího postavení než konkurenční média, jejichž obchodní činnost je zdanitelná, a je v rozporu se zásadou daňové neutrality, jejímž hlavním účelem je stejné zdanění plnění stejné povahy.

- 12 Z odborného posudku plyne, které činnosti BNT mají obchodní povahu, proto má tato televizní stanice u nákupů, které s nimi přímo souvisejí, nárok na plný odpočet DPH.
- 13 BNT konečně kritizuje stanovisko žalovaného, že BNT má nárok na plný odpočet DPH ve vztahu k pořízenému zboží a pořízeným službám, které jsou určeny pro její obchodní činnost, pouze tehdy, pokud je daný nákup plně financován pouze z příjmů z reklamy nebo z jiných příjmů pocházejících z obchodní činnosti. Praxe daňové správy, která vytváří dodatečné podmínky pro uplatňování práv zakotvených v zákoně, je v rozporu se zákonem a s judikaturou Soudního dvora.
- 14 Žalovaný nemá za to, že by dotčený opravný daňový výměr byl v rozporu se zákonem nebo unijním právem.
- 15 Závěry daňových orgánů o tom, že BNT musí ohledně dodání zboží a poskytnutí služeb, které obdržela a které jsou používány jak pro účely zdanitelných, tak pro účely osvobozených plnění, provádět částečný odpočet DPH podle článku 73 ZDDS, jsou odůvodněné. Nárok kontrolované osoby na plný odpočet DPH související s nákupem práv na vysílání pořadů je nedůvodný, jelikož tato osoba neprokázala, že dané nákupy jsou plně financovány příjmy z reklam, a nikoli ze státních dotací. Obdržené státní dotace, které podle názoru žalovaného představují osvobozené plnění ve smyslu čl. 42 bodu 2 ZDDS, několikanásobně překračují příjmy dosažené ze zdanitelných plnění.
- 16 Vzhledem k tomu, že BNT dané nákupy neúčtuje jednotlivě podle způsobu jejich financování, neexistuje podle názoru žalovaného žádná možnost rozlišení nákupů, které byly financovány prostřednictvím státních dotací, od nákupů, které byly financovány příjmy z reklamních služeb. Právě z tohoto důvodu je okolnost, že opravným daňovým výměrem byl ve vztahu k uskutečněným nákupům vysílacích práv uznán pouze nárok na částečný odpočet DPH, v souladu s právem.
- 17 Poté, co BNT neprokázala, že v průběhu přípravy, tvorby a vysílání určitého pořadu použila pouze prostředky, které pocházejí z prodeje reklamního času, a nikoli ze státních dotací, má BNT u uskutečněných nákupů zboží nebo služeb, které jsou používány pro účely následných zdanitelných plnění, nárok pouze na částečný odpočet DPH.

Stručné shrnutí odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

- 18 Předkládající soud poukazuje na okolnost, že spor mezi účastníky řízení směřuje k otázce, zda je činnost BNT jakožto veřejnoprávního poskytovatele, kterému ZRT svěřuje specifické úkoly, vyňata z oblasti působnosti ZDDS (jak tvrdí žalobkyně), nebo představuje úplatné, avšak osvobozené plnění ve smyslu ZDDS (jak se

domnívá žalovaný). Účastníci řízení se navíc prou o to, zda se ustanovení článku 73 ZDDS, které stanoví nárok na částečný odpočet DPH, použije ve vztahu ke všem obdrženým plněním, protože dané nákupy nebyly rozlišeny podle způsobu svého financování (jak má za to žalovaný), nebo zda u plnění, která mají být použita pro účely obchodních činností, které vytvářejí příjmy, musí být uznán plný odpočet DPH, zatímco u nákupů, které této obchodní činnosti neslouží v plném rozsahu, musí být uznán částečný odpočet DPH (jak se domnívá žalobkyně).

- 19 Předkládající soud odkazuje na judikaturu bulharských soudů týkající se jednoho staršího opravného daňového výměru určeného BNT, vydaného podle ZDDS, která se ve sporu, který se týkal zamítnutí plného a uznání toliko částečného odpočtu DPH, přiklonila ke stanovisku žalovaného a podle které jsou ustanovení, o jejichž výklad se žádá v projednávané věci, jednoznačná a nevyvolávají žádné pochybnosti.
- 20 Rozsudkem ze dne 23. dubna 2018 Varchoven administrativen sad (nejvyšší správní soud, dále jen „VAS“) Bulharské republiky konstatoval, že činnost BNT navzdory jejím specifickým úkolům coby veřejnoprávního poskytovatele podle ZRT spadá do oblasti působnosti ZDDS a je předmětem DPH. Podle čl. 25 písm. c) směrnice zahrnuje pojem „poskytnutí služby“ rovněž vykonání služby vyplývající ze zákona. Ačkoli citované ustanovení nebylo provedeno do bulharského práva, zastával VAS názor, že platí zásada přímého účinku směrnice. V tomto smyslu nelze z okolností, že osoba povinná k dani vykonává činnost, která spočívá v plnění úkolů uložených nebo upravených zákonem za účelem dosažení cíle veřejného zájmu, dovést, že tato činnost nepředstavuje poskytnutí služby podle ZDDS.
- 21 Právní vztah mezi poskytovatelem služby a jejím příjemcem se podle názoru VAS zakládá na závazku poskytovat služby ve veřejném zájmu, který na příslušného poskytovatele přenesl zákon.
- 22 VAS s odkazem na body 30 a 34 rozsudku Soudního dvora ve věci C-151/13 rozhodl, že existuje přímý vztah mezi plněními, která BNT uskutečnila ve prospěch diváků, a protiplněním státu, které přijala ve formě dotací. VAS měl za to, že není nezbytné, aby protiplnění za danou službu poskytli přímo příjemci služby, může je poskytnout rovněž třetí osoba nebo – jako v tomto případě – stát.
- 23 VAS nepovažoval rozsudek ve věci C-11/15 za srovnatelný, jelikož ve věci projednávané VAS se jednalo o státní dotace v přímé souvislosti s poskytováním služeb, které BNT provádí jakožto veřejnoprávní poskytovatel a jejichž výše byla předem určena podle jasně definovaných kritérií.
- 24 Výtku, že čl. 42 bod 2 ZDDS neprovádí čl. 132 odst. 1 písm. q) správně, považoval VAS za neopodstatněnou, jelikož ustanovením, že ta činnost BNT, která je placena ze státního rozpočtu, se považuje za osvobozenou, bylo dosaženo

- cíle směrnice, aby se za osvobozená plnění považovaly pouze činnosti vykonávané veřejnoprávním rozhlasem a televizí, které nemají obchodní povahu.
- 25 VAS rozhodl, že BNT má nárok na plný odpočet DPH pouze tehdy, pokud prokáže, že určité nákupy, které uskutečnila a které jsou určeny pro její obchodní činnost, jsou v plném rozsahu financovány příjmy z reklamy nebo jinými příjmy souvisejícími s vysílací činností, a nikoli získanými státními dotacemi. V tomto smyslu VAS zdůraznil, že prostředky získané prodejem reklamního času by musely krýt výdaje na nákup programových produktů, a to filmů atd., které jsou vysílány na některém z programů BNT, a že BNT neprovádí individuální analytické účtování o tom, jaká část výdajů této televizní stanice je kryta státními dotacemi a jaká část prodejem reklamního času.
 - 26 Předkládající soud poznamenává, že skutkový stav, na kterém se zakládal rozsudek ve věci C-11/15, je skutečně poněkud jiný, jelikož Český rozhlas získával poplatky od posluchačů, zatímco BNT jakožto veřejnoprávní televize dostává dotace ze státního rozpočtu, což je okolnost, která ve výše uvedené věci nebyla předmětem zkoumání. Na rozdíl od věci C-151/13 ve věci v původním řízení chybí tak zřejmá souvislost jako je souvislost mezi „paušálem za poskytování péče“, kterého se týkala uvedená věc, a poskytnutými službami.
 - 27 Z tohoto důvodu má předkládající soud za to, že pro rozhodnutí věci v původním řízení má podstatný význam objasnění otázky, zda vysílání pořadů národní veřejnoprávní televizí (BNT) v důsledku svého státního subvencování představuje plnění, které je ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice „poskytnuté za úplatu“, ale je ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. q) směrnice osvobozeno, nebo zda tento druh činnosti nepředstavuje zdanitelné plnění, které spadá do oblasti působnosti směrnice.
 - 28 V tomto ohledu stačí uvést, že zaprvé ustanovení čl. 132 odst. 1 písm. q) sice upravuje osvobození od daně pro „činnosti veřejnoprávního rozhlasu a televize s výjimkou činností obchodní povahy“, avšak použije se pouze za podmínky, že tyto činnosti jsou předmětem DPH ve smyslu článku 2 směrnice, a zadruhé že je nelze vykládat způsobem rozšiřujícím oblast působnosti této směrnice stanovenou v tomto článku 2 (jak je odůvodněno v bodě 32 rozsudku Soudního dvora ve věci C-11/15).
 - 29 Stejně tak je důležité, aby bylo ve světle výkladu čl. 2 odst. 1 písm. c) a čl. 132 odst. 1 písm. q) směrnice objasněno, zda je činnost veřejnoprávní televize ve vztahu k poskytování audiovizuálních služeb divákům osvobozeným poskytováním služeb ve smyslu ZDDS, zda dotace, které jsou národní televizi vypláceny ze státního rozpočtu, představují protiplnění, a zda tedy BNT navzdory specifickým úkolům, které plní jakožto veřejnoprávní poskytovatel, v souvislosti s touto činností spadá do oblasti působnosti ZDDS a vztahuje se na ni DPH.
 - 30 Předkládající soud zdůrazňuje, že určení, zda televizní činnost BNT, a to audiovizuální mediální služby, jejichž příjemci jsou všichni bulharští občané,

představuje poskytování služeb podle ZDDS, přispěje k objasnění otázky, zda tato činnost musí být zohledněna při kontrole nároku na odpočet DPH u zdanitelných plnění, jejichž příjemcem je žalobkyně. Připustí-li se, že činnost veřejnoprávní televize má smíšenou povahu a zahrnuje jak osvobozená (vysílání televizních pořadů), tak zdanitelná plnění (komerční reklama), předkládající soud se táže, zda je nutno vycházet z toho, že se odpočet vztahuje pouze na tu část DPH zaplacené za přijatá plnění, o které lze mít za to, že souvisí s obchodní činností veřejnoprávní televize. Předkládající soud se rovněž táže, jaká kritéria pro stanovení nároku na odpočet DPH by se použila, pokud by byla potvrzena smíšená povaha činností veřejnoprávní televize.

- 31 Předkládající soud konečně poukazuje na okolnost, že navzdory výše uvedené vnitrostátní judikatuře má pochybnosti ohledně rozsahu, v němž se ustanovení článků 2, 132 a 168 směrnice použijí ve vztahu k činnosti BNT, přičemž výklad těchto ustanovení považuje za nezbytný pro to, aby mohl rozhodnout o projednávané žalobě.

PRACOVNÍ DOKUMENT