Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
MACIEJA SZPUNARA
od 25. ožujka 2021. [1]

**Predmet C-21/20**

**Balgarska nacionalna televizia**
**protiv**
**Direktor na Direkcia „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ – Sofia pri Centralno upravlenie na NAP**

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Administrativen sad Sofija-grad (Upravni sud u Sofiji, Bugarska))

Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 2. stavak 1. točka (c) – Područje primjene – Isporuka usluga uz naknadu – Članak 132. stavak 1. točka (q) – Izuzeće – Emitiranje televizijskih programa koji se djelomično financiraju iz državnog proračuna, a djelomično iz komercijalne djelatnosti – Pravo na odbitak dugovanog poreza

## Uvod

1. Postoje dva osnovna oblika na koje države članice financiraju javni radio i javnu televiziju: uvođenjem posebne pristojbe, koja se obično povezuje s posjedovanjem radijskog ili televizijskog prijamnika, čiji su prihodi namijenjeni potrebama javnih ustanova za radiodifuziju (pretplata), ili pak izravno iz državnog proračuna [2]. Neke države članice primjenjuju oba oblika, pa tako prihode od pristojbi, koji se smatraju nedostatnim u odnosu na zadaće društveno-političke prirode koje ima javna ustanova za radiodifuziju, dopunjuju izravnim subvencijama iz proračuna.

2. Ovaj se predmet odnosi na pitanje na koji način te oblike financiranja javnih ustanova za radiodifuziju treba kvalificirati sa stajališta poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) te na posljedice koje ta kvalifikacija ima na položaj navedenih ustanova za radiodifuziju kao obveznika tog poreza.

3. Sud je već imao prilike presuditi da djelatnost javne ustanove za radiodifuziju osnovane na temelju zakona, financirana iz obvezatne pristojbe koju plaća svaki vlasnik ili posjednik radijskog prijamnika, ne predstavlja pružanje usluga „obavljenih uz naknadu” u smislu pravila o PDV-u te

[1] Izvorni jezik: poljski

[2] Vidjeti: Ch.E. Berg, A. B. Lund, „Financing Public Service Broadcasting – a Comparative Perspective”, *Journal of Media Business Studies*, br. 9/2012, str. 7.; Ch.M. Bron, „Le financement et le contrôle des offres des radiodiffuseurs de service public”, u: Observatoire européen de l’audiovisuel, *IRIS Plus 2010-4. Médias de service public: pas de contenu sans financement*, Strasbourg 2010., str. 7.

nije obuhvaćena područjem primjene tih pravila [3]. Međutim, postavlja se pitanje treba li to isto rješenje prihvatiti i u slučaju ustanove za radiodifuziju koja se financira subvencijom iz općeg državnog proračuna.

4. Sud će imati prilike razviti svoju sudsku praksu i u tom pogledu tako što će razmotriti pitanje načina na koji je uređeno pravo javne ustanove za radiodifuziju na odbitak poreza koji se mora platiti ili koji je plaćen za robu i usluge koje ta ustanova stječe u svrhu obavljanja svoje djelatnosti.

## Pravni okvir

### *Pravo Unije*

5. U skladu s člankom 2. stavkom 1. točkom (c) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost [4]:

„Sljedeće transakcije podliježu PDV-u:

[…]

(c) isporuka usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav;

[…].”

6. Članak 132. stavak 1. točka (q) te direktive propisuje:

„Države članice dužne su izuzeti sljedeće transakcije:

[…]

(q) aktivnosti, osim onih komercijalne naravi, koje obavljaju tijela javnog radija i televizije.

[…].”

7. U skladu s člankom 168. iste direktive:

„Ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, porezni obveznik ima pravo, u državi članici u kojoj provodi predmetne transakcije, odbiti sljedeće od PDV-a koji je dužan platiti:

(a) PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen u toj državi članici za isporuku robe ili usluga koje je za njega izvršio ili će ih izvršiti drugi porezni obveznik;

(b) PDV koji se mora platiti vezano uz transakcije koje se smatraju isporukom roba ili usluga u skladu s člankom 18. točkom (a) i člankom 27.;

[3] Presuda od 22. lipnja 2016., Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, izreka)

[4] SL 2006., L 347, str. 1. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.)

(c) PDV koji se mora platiti vezano uz stjecanje robe unutar Zajednice u skladu s člankom 2. stavkom 1. točkom (b) alinejom i.;

(d) PDV koji se mora platiti vezano uz transakcije koje se smatraju stjecanjem unutar Zajednice u skladu s člancima 21. i 22.;

(e) PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen vezano uz uvoz robe u tu državu članicu".

8. Naposljetku, u skladu s člankom 173. stavkom 1. prvim podstavkom Direktive 2006/112:

„Za robu ili usluge koje porezni obveznik koristi u transakcijama iz članaka 168., 169., 170. kod kojih ima pravo odbitka PDV-a, i u transakcijama u kojima nema pravo odbitka, odbija se samo udio PDV-a koji se može pripisati prvim transakcijama".

### *Bugarsko pravo*

9. U skladu s člankom 6. stavkom 3. Zakona za radioto i televiziata (Zakon o radiju i televiziji), Balgarska nacionalna televizia (u daljnjem tekstu: BNT) pravna je osoba, nacionalni, javni pružatelj audiovizualnih medijskih usluga. U skladu s člankom 70. stavkom 3. tog zakona, BNT se financira subvencijom iz državnog proračuna, prihodima od oglašavanja te iz drugih izvora.

10. Direktiva 2006/112 prenesena je u bugarsko pravo odredbama Zakona za danak varhu dobavenata stojnost (Zakon o porezu na dodanu vrijednost). Člankom 42. tog zakona od PDV-a se izuzima, među ostalim, djelatnost BNT-a ako se ona financira iz državnog proračuna.

## Činjenice, postupak i prethodna pitanja

11. BNT je bugarska javna televizijska kuća, odnosno subjekt na čiju se djelatnost u načelu može primjenjivati izuzeće iz članka 132. stavka 1. točke (q) Direktive 2006/112. BNT se djelomično financira subvencijom iz državnog proračuna, a djelomično prihodima od vlastite komercijalne djelatnosti. Ta se djelatnost sastoji od emitiranja sadržaja koji se naplaćuju, osobito oglašavanja, kao i od djelatnosti koje nisu radiodifuzija, primjerice prodaje prava intelektualnog vlasništva ili najma opreme.

12. Spor u glavnom postupku odnosi se na BNT-ovo pravo na odbitak poreza koji je plaćen ili koji se mora platiti na ime BNT-ova stjecanja robe i usluga koje je BNT koristio u svrhe obavljanja svoje djelatnosti. Do spora je došlo zbog toga što BNT i bugarska porezna tijela različito shvaćaju BNT-ovu djelatnost kad je riječ o PDV-u. Naime, prema BNT-ovu mišljenju, subvencija iz državnog proračuna ne može se smatrati naknadom za emitiranje programa, zbog čega ona uopće ne podliježe sustavu PDV-a. BNT stoga zaključuje da, u odnosu na robu i usluge koje koristi u svrhe obavljanja djelatnosti koja se financira subvencijama, kao i komercijalnim prihodima, ima pravo na odbitak dugovanog poreza u punom iznosu. Suprotno tomu, porezna tijela smatraju da BNT-ova djelatnost, u mjeri u kojoj se financira iz državnog proračuna, podliježe izuzeću iz članka 132. stavka 1. točke (q) Direktive 2006/112, zbog čega joj pravo na izuzeće pripada samo proporcionalno za one BNT-ove djelatnosti emitiranja koje se financiraju prihodima od komercijalne djelatnosti.

13. U navedenom sporu donesena je porezna odluka od 14. prosinca 2016. kojom je porezno tijelo naložilo ispravak izuzetog iznosa dugovanog poreza koji je naveo BNT za razdoblje od 1. rujna 2015. do 31. ožujka 2016. BNT je protiv te odluke podnio žalbu koju je porezno tijelo koje je stranka u glavnom postupku odbilo odlukom od 27. veljače 2017. BNT je potonju odluku pobijao pred sudom koji je uputio zahtjev.

14. U tim je okolnostima Administrativen sad Sofija-grad (Upravni sud u Sofiji) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Može li se pružanje audiovizualnih medijskih usluga gledateljima putem javne televizije smatrati uslugom obavljenom uz naknadu u smislu članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive [2006/112/EZ] ako javnu televiziju financira država u obliku subvencija, pri čemu gledatelji ne plaćaju pristojbe za emitiranje, ili to nije usluga koja se pruža uz naknadu u smislu te odredbe i stoga nije obuhvaćena područjem primjene te direktive?

2. Ako odgovor glasi da su audiovizualne medijske usluge za gledatelje javne televizije obuhvaćene područjem primjene članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive 2006/112/E[Z], treba li tada smatrati da je riječ o isporukama izuzetima od poreza u smislu članka 132. stavka 1. točke (q) Direktive [2006/112] i je li dopušteno nacionalno pravilo koje tu djelatnost izuzima od poreza samo zbog uplata primljenih iz državnog proračuna koje javna televizija prima bez obzira na to ima li ta djelatnost i komercijalni karakter?

3. Je li u skladu s člankom 168. Direktive 2006/112/E[Z] dopuštena praksa koja pravo na odbitak cjelokupnog poreza koji se mora platiti ili koji je plaćen za kupnje čini ovisnim ne samo o korištenju tih kupnji (za oporezivu ili neoporezivu djelatnost), nego i o načinu financiranja tih kupnji, odnosno, s jedne strane financiranjem iz vlastitih prihoda (usluge oglašavanja i dr.), a s druge strane iz državnih subvencija, i koja praksa priznaje pravo na odbitak cjelokupnog poreza koji se mora platiti ili koji je plaćen samo za kupnje financirane iz vlastitih prihoda, a ne i za kupnje financirane iz državnih subvencija, pri čemu se zahtijeva njihovo razgraničenje?

4. Ako se bude smatralo da se djelatnost javne televizije sastoji od oporezivih isporuka i isporuka koje su izuzete od poreza te uzimajući u obzir njihovo mješovito financiranje: kojeg je opsega pravo na odbitak poreza koji se mora platiti ili koji je plaćen za te kupnje i koji se kriteriji trebaju primijeniti za njegovo određivanje?”

15. Tajništvo Suda zaprimilo je zahtjev za prethodnu odluku 17. siječnja 2020. Pisana očitovanja podnijeli su BNT, španjolska vlada i Europska komisija. BNT i Komisija u pisanom su obliku odgovorili na pitanja Suda.

## Analiza

16. Sud koji je uputio zahtjev postavio je četiri prethodna pitanja. Ispitat ću ih redoslijedom kojim su postavljena.

### *Prvo prethodno pitanje*

17. Sud koji je uputio zahtjev svojim prvim prethodnim pitanjem želi znati treba li članak 2. stavak 1. točku (c) Direktive 2006/112 tumačiti na način da je djelatnost javne televizijske kuće koja se sastoji od pružanja medijskih televizijskih usluga, ako se financira subvencijom iz državnog proračuna, usluga koja se pruža uz naknadu u smislu te odredbe.

### *Uvodne napomene*

18. Dvojba suda koji je uputio zahtjev u tom području odnosi se na presudu koju je Varhoven administrativen sad (Vrhovni upravni sud, Bugarska) donio 23. travnja 2018., a u kojoj je presudio da je BNT-ova djelatnost obuhvaćena zajedničkim sustavom PDV-a. Taj je sud svoju presudu osobito temeljio na članku 25. točki (c) Direktive 2006/112, u skladu s kojim se isporuka usluga u smislu te direktive može sastojati, među ostalim, od izvršenja usluga na temelju naloga koji izdaje javna vlast ili koji se izdaje u ime javne vlasti ili na temelju zakona [5]. Prema mišljenju tog suda, to je slučaj s BNT-ovom djelatnošću koja se obavlja na temelju zakonskih odredbi. Varhoven administrativen sad (Vrhovni upravni sud) pritom se pozvao na presudu Suda u predmetu Le Rayon d'Or [6]. Istodobno je utvrdio da se na BNT, kad je riječ o razlikama u načinu financiranja BNT-a u odnosu na javne ustanove za radiodifuziju financirane pretplatom, ne primjenjuje presuda Suda u predmetu Český rozhlas [7].

19. Stajalište poreznih tijela u glavnom postupku u skladu je s gore navedenom presudom od 23. travnja 2018.

20. Pitanje primjenjuju li se zaključci koji proizlaze iz presude Český rozhlas [8] na situaciju u kojoj se nalazi javna ustanova za radiodifuziju financirana subvencijom iz državnog proračuna od ključne je važnosti za odgovor na prvo prethodno pitanje u ovom predmetu. Stoga ću ukratko podsjetiti na tu presudu.

### *Presuda Český rozhlas*

21. Kao prvo, Sud je u presudi Český rozhlas [9] podsjetio na svoju prethodnu sudsku praksu, u skladu s kojom se usluge obavljaju uz naknadu u smislu članka 2. točke 1. Direktive 77/388/EEZ [10] te su shodno tomu oporezive jedino ako između pružatelja i korisnika usluga postoji pravni odnos tijekom kojega se izmjenjuju uzajamne činidbe, pri čemu protučinidba koju dobiva pružatelj predstavlja stvarnu protuvrijednost usluge pružene korisniku [11]. Slijedom toga, u skladu sa

[5] Ta odredba nije jasno prenesena u bugarsko pravo, ali je Varhoven administrativen sad (Vrhovni upravni sud) presudio da ona ima izravni učinak. Smatram da je taj sud u pravu kad je riječ o potonjem pitanju s obzirom na to da je članak 25. Direktive 2006/112 element definicije usluge u smislu te direktive i kao takav ne zahtijeva poseban prijenos u nacionalno pravo. Međutim, on se ne primjenjuje na BNT-ovu djelatnost koja se financira subvencijom iz državnog proračuna, o čemu će biti riječi u nastavku (vidjeti točke 33. do 37. ovog mišljenja).

[6] Presuda od 27. ožujka 2014., C-151/13, EU:C:2014:185

[7] Presuda od 22. lipnja 2016., C-11/15, EU:C:2016:470

[8] Presuda od 22. lipnja 2016., C-11/15, EU:C:2016:470

[9] Presuda od 22. lipnja 2016., C-11/15, EU:C:2016:470

[10] Šesta direktiva Vijeća od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL 1977., L 145, str. 1.). Trenutačno, u pogledu isporuke usluga, članak 2. stavak 1. točka (c) Direktive 2006/112.

[11] Presuda od 22. lipnja 2016., Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, t. 21.)

sudskom praksom Suda, pojam „usluga koje se obavljaju uz naknadu” u smislu članka 2. točke 1. Šeste direktive pretpostavlja postojanje izravne veze između pružene usluge i primljene protuvrijednosti [12].

22. Sud je zatim utvrdio da ne postoji takva pravna veza između javne ustanove za radiodifuziju koja se financira pretplatom i obveznika plaćanja te pretplate. Naime, s jedne strane, ta obveza nije uvjetovana stvarnim korištenjem usluga javne ustanove za radiodifuziju nego isključivo posjedovanjem radijskog prijamnika, a s druge strane, pristup tim uslugama nije uvjetovan plaćanjem pretplate. Navedena pretplata stoga nije protučinidba za uslugu koju pruža javna ustanova za radiodifuziju [13].

23. Sud je odbio i argument češke vlade prema kojem taj pravni odnos postoji između javne ustanove za radiodifuziju i države koja joj osigurava financiranje predviđanjem obveze plaćanja pretplate [14].

24. Isto tako, Sud je odbacio mogućnost da se na situaciju javne ustanove za radiodifuziju koja se financira pretplatom primijeni rješenje koje proizlazi iz njegove presude Le Rayon d'Or [15]. Naime, Sud je istaknuo da je u predmetu u kojem je donesena ta presuda postojala izravna veza između pruženih usluga i primljene protučinidbe, unatoč tome što je ta protučinidba bila u paušalnom obliku, jer je takvo paušalno plaćanje bilo protučinidba uslugama pruženim uz naknadu, te je na tom temelju bilo obuhvaćeno područjem primjene PDV-a. Suprotno tomu, u slučaju javne ustanove za radiodifuziju koja se financira pretplatom ne postoji ta izravna veza [16].

25. Slijedom toga, Sud je presudio da aktivnost javne radiodifuzije, poput one iz glavnog postupka u predmetu u kojem je donesena presuda Český rozhlas, financirane iz obvezatne pristojbe propisane zakonom i koju plaća svaki vlasnik ili posjednik radijskog prijamnika i koju izvršava društvo za radiodifuziju osnovano zakonom, ne predstavlja pružanje usluga „obavljenih uz naknadu” u smislu članka 2. točke 1. Šeste direktive, i prema tome nije obuhvaćena područjem primjene te direktive [17].

### *Primjena na ovaj predmet*

26. Smatram da slično rješenje valja primijeniti u odnosu na javnu ustanovu za radiodifuziju koja se financira subvencijom iz državnog proračuna. Točno je da ta ustanova za radiodifuziju ne prima pristojbu koju plaćaju posjednici prijamnikâ. Umjesto toga dobiva subvenciju izravno iz državnog proračuna, pri čemu ona služi financiranju zadaća koje su toj ustanovi povjerene na temelju zakona.

27. Međutim, to u biti ne utječe na analizu prirode djelatnosti te ustanove sa stajališta PDV-a. Naime, navedena subvencija nije naknada za usluge koje pruža javna ustanova za radiodifuziju, nego način financiranja određene vrste javnih zadaća. Priznavanje takve subvencije, ili predviđanje drugog načina financiranja, uvjet je koji je potreban i svojstven dodjeli tih javnih funkcija. Drugim riječima, ne može se govoriti o dvjema uzajamnim činidbama koje su

[12] Presuda od 22. lipnja 2016., Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, t. 22.)

[13] Presuda od 22. lipnja 2016., Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, t. 23. do 27.)

[14] Presuda od 22. lipnja 2016., Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, t. 29. i 30.)

[15] Presuda od 27. ožujka 2014., C-151/13, EU:C:2014:185

[16] Presuda od 22. lipnja 2016., Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, t. 34. i 35.)

[17] Presuda od 22. lipnja 2016., Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, izreka)

funkcionalno neovisne: uslugama koje pruža javna ustanova za radiodifuziju i naknadi koja se isplaćuje iz državnog proračuna. Ovdje je riječ o postupanju države koja organizira javnu uslugu radijskog ili televizijskog programa, pri čemu njezino pružanje povjerava javnoj ustanovi za radiodifuziju, te istodobno osigurava financiranje te usluge, primjerice u obliku subvencije isplaćene toj ustanovi. S tog gledišta, takva se ustanova za radiodifuziju u bitnome ne razlikuje od javnih ustanova kao što su škole, vojska ili policija [18].

28. Slijedom toga, kao što je to u slučaju javne ustanove za radiodifuziju i obveznika plaćanja pretplate, tako ni u slučaju javne ustanove za radiodifuziju financirane subvencijom i države ne postoji pravni odnos u okviru kojeg bi se razmjenjivale uzajamne činidbe u smislu sudske prakse Suda koja se odnosi na područje primjene zajedničkog sustava PDV-a [19]. Ako pak postoji izravna veza između usluge koju pruža javna ustanova za radiodifuziju i subvencije koja joj se isplaćuje, to nije veza između dviju uzajamnih činidbi, nego nerazdvojiva i nužna veza između obavljanja određene javne funkcije i njezina financiranja.

29. Stoga, u situaciji javne ustanove za radiodifuziju koja se financira subvencijom iz državnog proračuna, također nije moguće primijeniti rješenje koje je Sud prihvatio u presudi Le Rayon d'Or [20]. Naime, u predmetu u kojem je donesena ta presuda bila je riječ o uslugama koje su se pružale konkretnim korisnicima usluga, u zamjenu za koje je pružatelj usluga primao naknadu koja je, unatoč tome što je bila paušalna i što ju je plaćala osoba koja nije korisnik usluga, bila protučinidba.

30. Slijedom toga, slažem se sa stajalištem koje su iznijeli BNT i španjolska vlada, prema kojem se subvencija iz državnog proračuna namijenjena financiranju djelatnosti javne televizijske kuće ne može smatrati naknadom te prema kojem se ista djelatnost, u mjeri u kojoj se financira tom subvencijom, ne može smatrati isporukom usluga uz naknadu u smislu članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive 2006/112.

31. Točno je da mogu postojati situacije u kojima država od javne ustanove za radiodifuziju stječe određene usluge uz naknadu u smislu članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive 2006/112. Međutim, trebalo bi se raditi o točno utvrđenim slučajevima u kojima bi javna ustanova za radiodifuziju pružala usluge koje nadilaze uobičajeni opseg zadaća koje su joj povjerene na temelju zakonskih odredbi, a naknada za te usluge trebala bi biti usko povezana s njihovim pružanjem i odražavati opseg i vrijednost tih usluga kako bi se navedena naknada mogla smatrati naknadom za cijenu tih usluga. Naime, u skladu s člankom 1. stavkom 2. Direktive 2006/112, upravo cijena predstavlja poreznu osnovicu za PDV [21].

32. Međutim, opća subvencija iz državnog proračuna predviđena za pokrivanje općenito utvrđenih troškova djelatnosti javne ustanove za radiodifuziju ne ispunjava te kriterije. Stoga se ne slažem sa stajalištem koje je Komisija istaknula u svojim očitovanjima, prema kojem bi se subvencija BNT-u mogla smatrati naknadom za usluge koje pruža ta ustanova samo zato što se izračunava proporcionalno vremenu emitiranja programa. Način na koji se izračunava iznos subvencije ne mijenja činjenicu da potonja subvencija predstavlja način financiranja javnih zadaća koje obavlja ustanova za radiodifuziju, a ne protučinidbu za usluge koje je pružila.

[18] U pogledu odnosa javne ustanove za radiodifuziju i države, dodatno vidjeti moje mišljenje u predmetu Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:181, t. 30. do 35.).

[19] Vidjeti presudu od 22. lipnja 2016., Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, t. 21. i navedena sudska praksa).

[20] Presuda od 27. ožujka 2014., C-151/13, EU:C:2014:185

[21] Međutim, te bi usluge u tom slučaju mogle biti izuzete od PDV-a na temelju članka 132. stavka 1. točke (q) Direktive 2006/112.

Kvalifikacija djelatnosti poreznog obveznika sa stajališta PDV-a stoga se treba temeljiti na bitnim značajkama te djelatnosti, uključujući način njezina financiranja, ako ono utječe na tu kvalifikaciju, a ne na načinu na koji se izračunava iznos tog financiranja.

### *Članak 25. točka (c) Direktive 2006/112*

33. Prethodno navedene zaključke u pogledu djelatnosti javne ustanove za radiodifuziju kao djelatnosti koja nije obuhvaćena zajedničkim sustavom PDV-a ne dovodi u pitanje članak 25. točka (c) Direktive 2006/112.

34. Ta se odredba nalazi u glavi IV. Direktive naslovljenoj „Oporezive transakcije”. U toj su glavi sadržane definicije oporezivih transakcija navedenih u članku 2. stavku 1. Direktive 2006/112. Poglavlje 3. te glave odnosi se na isporuku usluga. Opća definicija isporuke usluga nalazi se u članku 24. stavku 1. te direktive. Riječ je o otvorenoj definiciji jer se njome utvrđuje da je isporuka usluga svaka transakcija koja ne čini isporuku robe. Daljnje odredbe sadržane u trećem poglavlju dopunjuju i pojašnjavaju tu definiciju, ali i uvode mogućnost određenih odstupanja za države članice.

35. Člankom 25. Direktive 2006/112 pojašnjava se da se isporuka usluga može sastojati, među ostalim, od triju vrsta transakcija u pogledu kojih nije odmah očito da su obuhvaćene pojmom isporuke usluga. Riječ je o sljedećim transakcijama: ustupanje nematerijalne imovine (članak 25. točka (a)), obveza suzdržavanja od određenog čina ili toleriranja određenog čina ili situacije (članak 25. točka (b)) i, naposljetku, izvršenje usluga na temelju naloga koji izdaje javna vlast ili koji se izdaje u ime javne vlasti ili na temelju zakona (članak 25. točka (c)). Izraz „može” upotrijebljen u toj odredbi pritom ne podrazumijeva fakultativnu ovlast država članica da priznaju ili ne priznaju te transakcije kao isporuku usluga[22], nego utvrđenje da isporuka usluga u određenim situacijama može imati oblik jedne od tih transakcija.

36. Člankom 25. Direktive stoga se ne proširuje definicija isporuke usluga, nego se samo pojašnjava, u slučaju dvojbi, da neke transakcije čine isporuku usluga. Međutim, taj članak ne utječe na činjenicu da, u skladu s člankom 2. stavkom 1. točkom (c) Direktive 2006/112, isporuka usluga podliježe PDV-u isključivo ako se pruža uz naknadu u smislu potonje odredbe. Taj se uvjet odnosi na sve transakcije koje se smatraju isporukom usluga, uključujući one iz članka 25. Ustupanje nematerijalne imovine, obveza suzdržavanja od određenog čina ili toleriranja određenog čina ili situacije, kao i izvršenje usluga na temelju naloga koji izdaje javna vlast ili koji se izdaje u ime javne vlasti ili na temelju zakona stoga podliježu PDV-u ako se pružaju uz naknadu u smislu članka 2. stavka 1. točke (c) navedene direktive.

37. Članak 25. točka (c) Direktive 2006/112 stoga ne može biti osnova za oporezivanje PDV-om usluga koje pruža javna ustanova za radiodifuziju ako ih se zbog njihova načina financiranja ne može smatrati uslugama koje se pružaju uz naknadu.

38. Stoga na prvo prethodno pitanje predlažem odgovor da članak 2. stavak 1. točku (c) Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da djelatnost javne televizijske kuće koja se sastoji od pružanja medijskih televizijskih usluga, u mjeri u kojoj se financira subvencijom iz državnog proračuna, nije usluga koja se pruža uz naknadu u smislu te odredbe.

[22] Budući da bi zakonodavac Unije u tom slučaju upotrijebio izraz „države članice mogu smatrati”, kao u članku 27. Direktive 2006/112, ili sličan izraz.

### *Drugo prethodno pitanje*

39. Sud koji je uputio zahtjev svojim drugim prethodnim pitanjem u biti želi znati mogu li se usluge koje pruža javna ustanova za radiodifuziju smatrati uslugama izuzetima od poreza na temelju članka 132. stavka 1. točke (q) Direktive 2006/112, s obzirom na to da se financiraju subvencijom iz državnog proračuna i u mjeri u kojoj se financiraju na taj način.

40. Sud koji je uputio zahtjev postavlja to pitanje u slučaju da se odgovorom na prvo prethodno pitanje utvrdi da se usluge javne ustanove za radiodifuziju koje se financiraju subvencijom iz državnog proračuna smatraju uslugama koje podliježu PDV-u. Međutim, smatram da to pitanje treba ispitati čak i u slučaju da odgovor na prvo pitanje bude onaj koji sam ja predložio. Naime, čak i za slučaj da se utvrdi da djelatnost javne ustanove za radiodifuziju ne podliježe PDV-u ili da je izuzeta od tog poreza, i dalje treba ispitati u kojoj mjeri ta ustanova za radiodifuziju ima pravo odbiti porez koji se mora platiti ili koji je plaćen u ranijim transakcijama. To je predmet trećeg i četvrtog prethodnog pitanja. S druge strane, analizom drugog pitanja omogućit će se razgraničenje djelatnosti javne ustanove za radiodifuziju koja se obavlja u javnom interesu [23] od njezine komercijalne djelatnosti.

### *Komercijalna djelatnost javnih ustanova za radiodifuziju*

41. Člankom 132. stavkom 1. točkom (q) Direktive 2006/112 nalaže se izuzeti od PDV-a „aktivnosti, osim onih komercijalne naravi, koje obavljaju tijela javnog radija i televizije”. Osim toga, u skladu s prethodno navedenom sudskom praksom Suda [24], kao i u skladu s mojim prijedlogom odgovora na prvo prethodno pitanje, usluge koje pružaju javne ustanove za radiodifuziju (tijela javnog radija i televizije) ne podliježu PDV-u u mjeri u kojoj ih se ne može smatrati uslugama koje se pružaju uz naknadu. S druge strane, tom porezu podliježu (odnosno oporezuju se i nisu izuzete) transakcije koje te javne ustanove obavljaju u okviru svoje „komercijalne djelatnosti”. Pravilna primjena zajedničkog sustava PDV-a na transakcije koje obavljaju te javne ustanove stoga zahtijeva da se utvrdi značenje pojma „komercijalne djelatnosti”.

42. Ni u članku 132. stavku 1. točki (q) Direktive 2006/112 ni u bilo kojoj drugoj odredbi te direktive nije definiran pojam „komercijalne djelatnosti”. Taj pojam osobito ne treba izjednačavati s pojmom „gospodarske aktivnosti” iz članka 9. stavka 1. navedene direktive s obzirom na to da on obuhvaća i izuzete transakcije. Pojam „komercijalne djelatnosti” stoga treba definirati na temelju strukture i ciljeva članka 132. stavka 1. točke (q) Direktive 2006/112.

43. Kao prvo, smatram da komercijalnom djelatnošću treba smatrati samo transakcije koje se obavljaju uz naknadu u smislu članka 2. Direktive 2006/112. Naime, s obzirom na to da komercijalna djelatnost javnih ustanova za radiodifuziju čini iznimku od općeg načela izuzimanja njihovih djelatnosti, ona se mora odnositi na oporezive transakcije, odnosno one koje se obavljaju uz naknadu, jer samo takve transakcije mogu biti obuhvaćene izuzećem. Slijedom toga, usluge koje pružaju javne ustanove za radiodifuziju, a koje se s obzirom na način njihova financiranja ne mogu smatrati uslugama koje se pružaju uz naknadu, nisu obuhvaćene pojmom „komercijalne djelatnosti” tih javnih ustanova. Drugim riječima, djelatnost javne ustanove za radiodifuziju koja se financira subvencijom iz državnog proračuna ne može se smatrati njegovom komercijalnom djelatnošću u smislu članka 132. stavka 1. točke (q) Direktive 2006/112.

[23] Članak 132. Direktive 2006/112 nalazi se u poglavlju 2. glave IX. te direktive, pod naslovom „Izuzeća koja se odnose na određene aktivnosti od javnog interesa”.

[24] Presuda od 22. lipnja 2016., Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470)

44. Osnovna djelatnost javnih radijskih i televizijskih kuća sastoji se od emitiranja programa [25]. U slučaju javnih ustanova za radiodifuziju, ta se djelatnost često financira iz dviju vrsta izvora. Prvi su od njih javna sredstva, bilo u obliku pretplate, kao u predmetu u kojem je donesena presuda Suda Český rozhlas [26], bilo u obliku subvencije, kao u ovom predmetu. Drugi je izvor financiranja oglašavanje i ostale „audiovizualne komercijalne komunikacije" (pokroviteljstvo, teletrgovina i plasman proizvoda), da se poslužim terminologijom Direktive 2010/13/EU [27], ili njihovi radijski ekvivalenti.

45. Ako se takve komunikacije emitiraju uz naknadu, a u pravilu je tako jer je to njihova uloga, one se smatraju pružanjem usluga uz naknadu u smislu članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive 2006/112 i obuhvaćene su komercijalnom djelatnošću javnih ustanova za radiodifuziju u smislu članka 132. stavka 1. točke (q) te direktive. One stoga u pravilu podliježu PDV-u, pri čemu je porezna osnovica cijena koju oglašivači plaćaju za emitiranje tog sadržaja.

46. Međutim, očito je da prihodi od emitiranja takvih komunikacija ne služe isključivo pokrivanju troškova tog emitiranja, koji su uostalom minimalni u odnosu na ukupne troškove funkcioniranja javnih radijskih ili televizijskih kuća. Cilj emitiranja oglasa i sličnih komunikacija koje se naplaćuju financiranje je osnovne djelatnosti javnih ustanova kao što je emitiranje programa, odnosno najopćenitije govoreći, svih sadržaja osim komercijalnih komunikacija, u slučaju kada javna ustanova od javnosti ne naplaćuje pristojbu za emitiranje tih programa. Stoga se postavlja pitanje na koji način, s gledišta pravila o PDV-u, treba postupati s emitiranjem tih programa koje prenose javne ustanove za radiodifuziju ako se ono financira prihodima od emitiranja komercijalnih komunikacija.

47. U slučaju privatnih ustanova koje se u potpunosti financiraju prihodima od komercijalnih komunikacija koje se naplaćuju, smatra se da njihova cjelokupna djelatnost, odnosno emitiranje tih komunikacija uz naplatu, kao i emitiranje drugih sadržaja, predstavlja samo jednu jedinstvenu djelatnost. U tom pogledu, za potrebe primjene pravila o PDV-u, trošak djelatnosti emitiranja u potpunosti se smatra troškom oporezovanih transakcija kao što su usluge emitiranja komercijalnih komunikacija koje se naplaćuju [28].

48. Situacija je kompliciranija u slučaju javnih ustanova za radiodifuziju. Naime, kao prvo, one se obično djelomično financiraju javnim sredstvima (u obliku pretplate ili subvencije), u vezi s čime, u skladu s dosadašnjom sudskom praksom Suda [29] i mojim prijedlogom odgovora na prvo prethodno pitanje, njihova djelatnost u tom dijelu ne podliježe PDV-u. Međutim, kao drugo, čak i u dijelu u kojem njihova djelatnost podliježe PDV-u, ona je u načelu izuzeta na temelju članka 132. stavka 1. točke (q) Direktive 2006/112, osim komercijalne djelatnosti. Stoga i dalje treba donijeti odluku o tome treba li emitiranje programa koji nisu komercijalne komunikacije koje se naplaćuju, ako se ono financira prihodima ostvarenima tim komunikacijama, smatrati komercijalnom djelatnošću javnih ustanova za radiodifuziju.

[25] U ovom se mišljenju usredotočujem na osnovnu djelatnost javnih ustanova za radiodifuziju, koja je ujedno predmet prethodnih pitanja, odnosno na djelatnost koja se sastoji od emitiranja programa. Te javne ustanove mogu obavljati i druge transakcije, primjerice prodaje prava intelektualnog vlasništva, usluga najma opreme, organizacije kulturnih događanja i slično. Navedene se transakcije u pravilu obavljaju uz naknadu te su, osim u iznimnim slučajevima, obuhvaćene komercijalnom djelatnošću javnih ustanova za radiodifuziju, odnosno podliježu PDV-u. Međutim, njih ću zanemariti u daljnjem tekstu mišljenja s obzirom na to da ne dovode do poteškoća u tumačenju poput djelatnosti emitiranja.

[26] Presuda od 22. lipnja 2016., C-11/15, EU:C:2016:470

[27] Vidjeti članak 1. stavak 1. točku (h) Direktive Europskog parlamenta i Vijeća od 10. ožujka 2010. o koordinaciji određenih odredaba utvrđenih zakonima i drugim propisima u državama članicama o pružanju audiovizualnih medijskih usluga (Direktiva o audiovizualnim medijskim uslugama) (SL 2010., L 95, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 6., svezak 7., str. 160.).

[28] Vidjeti i moje mišljenje u predmetu Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:181, t. 53.).

[29] Presuda od 22. lipnja 2016., Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470)

### *Pravila o državnim potporama*

49. Akt kojim se u sustavu prava Unije osobito uređuje pitanje razgraničenja između djelatnosti javnih ustanova za radiodifuziju koja se obavlja u javnom interesu i njihove komercijalne djelatnosti jest Komunikacija Komisije o primjeni pravila o državnim potporama na javne radiodifuzijske usluge [30] (u daljnjem tekstu: Komunikacija Komisije). Iz njezina teksta proizlazi da, prema Komisijinu mišljenju, komercijalnom djelatnošću prije svega treba smatrati emitiranje komercijalnih komunikacija koje se naplaćuju, djelatnost u području elektroničke trgovine i slične usluge [31], kao i usluge za koje javna ustanova naplaćuje pristojbu od javnosti. S druge strane, emitiranje drugih sadržaja bez naplate predstavlja, ili u svakom slučaju može predstavljati, djelatnost u javnom interesu [32].

50. Kad bi se ti kriteriji primijenili na temelju članka 132. stavka 1. točke (q) Direktive 2006/112, to bi značilo da bi oporezovana djelatnost bila isključivo emitiranje komercijalnih komunikacija koje se naplaćuju, dok sva druga djelatnost emitiranja ne bi podlijegala PDV-u ili bi bila izuzeta kao djelatnost u javnom interesu.

51. Ipak, treba uzeti u obzir da Komunikacija Komisije nema iste ciljeve kao Direktiva 2006/112, a osobito njezin članak 132. stavak 1. točka (q). Tom se komunikacijom, s jedne strane, državama članicama želi osigurati sloboda u utvrđivanju takozvane zadaće javnih ustanova za radiodifuziju [33], a s druge strane spriječiti protutržišno ponašanje kao što je pretjerano kompenziranje troškova izvršavanja te zadaće te takozvano unakrsno subvencioniranje komercijalne djelatnosti [34]. Međutim, nije problematično financiranje djelatnosti navedene zadaće iz prihoda od komercijalne djelatnosti. Sa stajališta tih ciljeva, opravdano je usko određivanje područja djelatnosti koja se smatra komercijalnom.

52. Međutim, cilj je članka 132. stavka 1. točke (q) Direktive 2006/112, s jedne strane, smanjenje troškova djelatnosti koja se obavlja u javnom interesu tako da je se izuzme od PDV-a, a s druge strane sprečavanje narušavanja tržišnog natjecanja do kojeg bi moglo doći zbog izuzimanja djelatnosti koja se obavlja u uvjetima natjecanja s privatnim ustanovama. Kako bi se postigli ti ciljevi, smisao pojma „komercijalne djelatnosti" javnih ustanova za radiodifuziju nije potrebno odrediti tako usko kao u Komunikaciji Komisije. Naime, sa stajališta načelâ tržišnog natjecanja, dovoljno je da se djelatnost tih javnih ustanova oporezuje u odnosu na usluge koje one pružaju uz naknadu, odnosno usluge emitiranja komercijalnih komunikacija. Time se osigurava da navedene javne ustanove na tom tržištu posluju na jednak način kao i privatne ustanove. Međutim, kvalificiranje emitiranja drugih sadržaja, ako se ono financira prihodima od emitiranja komercijalnih komunikacija koje se naplaćuju, kao emitiranja koje ne podliježe PDV-u ili je izuzeto od PDV-a, ni na koji način ne doprinosi ostvarenju ciljeva članka 132. stavka 1. točke (q) Direktive 2006/112. Naprotiv, to može dovesti do porasta troškova te djelatnosti s obzirom na to da bi jedina posljedica takve kvalifikacije bila ta da se javnim ustanovama za radiodifuziju oduzme pravo na odbitak poreza koji se mora platiti ili koji je plaćen u ranijim transakcijama u odnosu na robu i usluge koje se koriste u svrhe te djelatnosti.

30 SL 2009., C 257, str. 1.

31 Osobito vidjeti točke 48. i 49. te točku 57. Komunikacije Komisije.

32 Osobito vidjeti točku 65. Komunikacije Komisije.

33 Osobito vidjeti točku 47. Komunikacije Komisije.

34 Osobito vidjeti točke 70. do 76. Komunikacije Komisije.

53. Stoga smatram da kriterije za razgraničenje djelatnosti javnih ustanova za radiodifuziju koja se obavlja u javnom interesu i njihove komercijalne djelatnosti koji su doneseni u Komunikaciji Komisije ne treba prenositi na područje primjene članka 132. stavka 1. točke (q) Direktive 2006/112.

### *Tumačenje koje predlaže BNT*

54. BNT u svojim očitovanjima iznosi zanimljivo stajalište u pogledu tog razgraničenja. Ako dobro razumijem njegovo gledište, BNT komercijalnom djelatnošću smatra emitiranje svih onih programa koji, prema njegovu mišljenju, privlače gledatelje i time omogućuju prodaju radiotelevizijskog emitiranja za oglašavanje. Ovdje je prije svega riječ o emitiranju sportskih događanja, stranih filmova i zabavnih emisija. BNT je po toj osnovi u razdoblju obuhvaćenom glavnim postupkom u cijelosti odbijao PDV koji je plaćen i koji se mora platiti od elemenata troškova emitiranja tih programa. S druge strane, BNT smatra da se emitiranje drugih vrsta programa obavlja u okviru javne zadaće i kao takvo ne podliježe PDV-u.

55. Smatram, međutim, da je to stajalište pogrešno iz dva razloga.

56. Kao prvo, čini mi se da je BNT-ova podjela programa na one koji ostvaruju prihode od oglašavanja i one koji ih ne ostvaruju proizvoljna i nije nužno u skladu sa stvarnošću. Nije teško navesti kategorije programa koje bez daljnjeg zadovoljavaju kriterije javne zadaće, a istodobno obično privlače velik broj gledatelja te su odličan „medij” za oglašavanje, primjerice informativni programi. S druge strane, kategorije programa koje BNT ubraja u komercijalne mogu se savršeno uklopiti u djelatnost javnih ustanova za radiodifuziju koja se obavlja u javnom interesu. Taj je interes u svakom slučaju povezan s „demokratskim, društvenim i kulturnim potrebama” društva [35], a te potrebe ujedno obuhvaćaju i područja kao što su film, sport ili zabava.

57. Kao drugo, metoda klasifikacije koju BNT predlaže u pogledu usluga koje on pruža ne uzima u obzir čimbenik na kojem se temelji sustav PDV-a, odnosno povezanost između robe i usluga koje porezni obveznik stječe za potrebe svoje djelatnosti te oporezovane isporuke robe ili pružanja usluga koje obavlja u okviru te djelatnosti. Drugim riječima, kako bi moglo smatrati da se roba i usluge koje porezni obveznik stječe u prethodnoj transakciji koriste za potrebe njegove djelatnosti, trošak njihova stjecanja u načelu mora pretpostavljati sastavni element cijene oporezovanih transakcija koje taj porezni obveznik obavlja u daljnjim obrtnim etapama [36].

### *Zaključak*

58. U slučaju troškova stjecanja robe i usluga koje se ne koriste izravno u svrhu oporezovanih transakcija, kao što je to u slučaju programa koji se emitiraju bez naplate, a koji su samo posredno povezani s pružanjem usluga emitiranja komercijalnih komunikacija koje se naplaćuju [37], taj se cilj može postići na dva načina. Prvi se temelji na uskoj namjeni određenih prihoda od oporezovane djelatnosti za stjecanje određene robe ili usluga koje služe emitiranju programa bez naplate, na primjer stjecanje prava na emitiranje filma ili prijenos sportskih događanja. Međutim, kao što to pravilno ističu porezna tijela, to zahtijeva vođenje zasebnog knjigovodstva koje omogućuje takvo povezivanje prihoda i troškova.

[35] Protokol (br. 29) o sustavu javne radiodifuzije u državama članicama priložen UEU-u i UFEU-u.

[36] Vidjeti presudu od 12. studenoga 2020., Sonaecom (C-42/19, EU:C:2020:913, t. 41. i 42.).

[37] Ta se povezanost temelji na tome što, s jedne strane, ti programi privlače publiku zbog koje emitiranje komercijalnih komunikacija ima smisla, dok se s druge strane njihovo prikazivanje financira prihodima od emitiranja tih komercijalnih komunikacija.

59. Drugi je način izračun udjela u kojem se djelatnost javne ustanove za radiodifuziju financira subvencijom iz državnog proračuna (ili pretplatom) i onog u kojem se financira prihodima od oporezivih transakcija. Ta druga veličina, po odbitku eventualnih prihoda od transakcija izuzetih na temelju članka 132. stavka 1. točke (q) Direktive 2006/112, odražavat će udio komercijalne djelatnosti javne ustanove za radiodifuziju u njegovoj ukupnoj djelatnosti. Isto tako, u okviru tog omjera toj će se djelatnosti kasnije moći pripisati troškovi koje je snosila javna ustanova za radiodifuziju, a da se pritom točno ne pripisuju pojedinačni elementi troškova komercijalnoj djelatnosti ili djelatnosti koja se obavlja u javnom interesu [38].

60. Stoga, prema mojem mišljenju, treba smatrati da pojam „komercijalne djelatnosti" javnih ustanova za radiodifuziju u smislu članka 132. stavka 1. točke (q) Direktive 2006/112 ne obuhvaća samo usluge koje se pružaju uz naknadu u užem smislu, kao što je emitiranje komercijalnih komunikacija, nego i usluge za koje korisnici usluga ne plaćaju naknade, osobito emitiranje besplatno dostupnih programa, u mjeri u kojoj se one financiraju prihodima od te prve kategorije usluga.

61. Smatram da to stajalište odgovara stajalištima španjolske vlade i Komisije istaknutim u njihovim očitovanjima u ovom predmetu [39]. Isto tako, smatram da u prilog tom stajalištu idu smjernice Odbora za PDV donesene na 52. sjednici održanoj 28. i 29. svibnja 1997. [40] Države članice tada su „gotovo jednoglasno" prihvatile da je jedina djelatnost javnih ustanova za radiodifuziju koja nije komercijalna djelatnost emitiranje programa koje se financira javnim sredstvima (odnosno pretplatom ili subvencijom). Stoga je logično da se emitiranje programa, u mjeri u kojoj se financira prihodima od komercijalne djelatnosti, treba ubrajati u komercijalnu djelatnost.

62. Slijedom toga, predlažem da se na drugo pitanje odgovori tako da članak 132. stavak 1. točku (q) Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da pojam „komercijalne djelatnosti" tijela javnog radija i televizije u smislu te odredbe obuhvaća transakcije koje se obavljaju uz naknadu i koje ne predstavljaju djelatnost u javnom interesu, kao i usluge koje se pružaju bez naknade u mjeri u kojoj se financiraju prihodima od tih transakcija uz naplatu.

### *Treće i četvrto prethodno pitanje*

63. Sud koji je uputio zahtjev svojim trećim i četvrtim prethodnim pitanjem, za koje predlažem da se ispitaju zajedno, u biti želi znati koji je opseg prava javne ustanove za radiodifuziju na odbitak poreza koji se mora platiti ili koji je plaćen za robu i usluge koje ta ustanova stječe za potrebe svoje djelatnosti, u situaciji u kojoj se ta djelatnost financira subvencijama iz državnog proračuna i prihodima od komercijalne djelatnosti.

[38] Radi pojašnjenja ću dodati da se u Komunikaciji Komisije načelno zabranjuje da javno financiranje javnih ustanova za radiodifuziju donosi dobit tim ustanovama (vidjeti točke 72. do 74. te komunikacije). U tom pogledu, ako primjena pravila o PDV-u istodobno mora biti u skladu s pravilima o državnim potporama, bilo kakav višak prihoda u odnosu na troškove, izvan opsega dopuštenog tom komunikacijom, treba se pripisati komercijalnoj djelatnosti.

[39] Međutim, moram istaknuti da se ne slažem s Komisijinim stajalištem prema kojem, u situaciji u kojoj se djelatnost javne ustanove u cijelosti ili djelomično financira prihodima od emitiranja komercijalnih komunikacija, emitiranje programa ima akcesornu ulogu u odnosu na emitiranje tih komercijalnih komunikacija, a jedini primatelji usluga te javne ustanove jesu oglašivači. Smatram da je tu prije riječ o situaciji u kojoj usluge koje se pružaju gledateljima ili slušateljima (emitiranje programa) financiraju primatelji drugih usluga, to jest usluga emitiranja komercijalnih komunikacija. To, međutim, ne mijenja kvalifikaciju tih usluga s gledišta PDV-a.

[40] Dokument XXI/1500/96

64. To sam pitanje već detaljno analizirao, u odnosu na javnu ustanovu za radiodifuziju koja se financira pretplatom, u svojem mišljenju u predmetu Český rozhlas [41]. Međutim, ta je poteškoća nadilazila opseg prethodnih pitanja u tom predmetu pa Sud o njoj nije odlučivao u presudi. Smatram da se zaključci iz navedenog mišljenja mogu primijeniti na ovaj predmet. U okviru ovog predmeta želim dodati razmatranja u nastavku.

### *Pravila o odbitku poreza za mješovitu djelatnost*

65. U skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda, za transakcije koje obavlja porezni obveznik, a koje ne podliježu PDV-u, na primjer zbog toga što se ne obavljaju uz naknadu u smislu članka 2. stavka 1. Direktive 2006/112, ne postoji pravo na odbitak poreza koji se mora platiti ili koji je plaćen za robu i usluge koje se stječu za potrebe tih transakcija. Riječ je o istom pravilu koje vrijedi za izuzete transakcije [42].

66. To pravilo nije teško primijeniti u odnosu na robu i usluge koje porezni obveznik stječe isključivo u svrhu svojih transakcija koje ne podliježu PDV-u – porezni obveznik nema pravo na odbitak poreza koji je plaćen za tu robu i usluge.

67. Poteškoća se pojavljuje kad je riječ o robi i uslugama koje porezni obveznik koristi u svrhe svojih oporezovanih transakcija, kao i izuzetih transakcija koje se ne oporezuju. U toj situaciji porezni obveznik ima pravo na odbitak razmjerno udjelu robe i usluga koje je stekao u oporezovanim transakcijama koje je obavio.

68. Međutim, ako se člancima 173. do 175. Direktive 2006/112, u odnosu na transakcije izuzete od PDV-a, predviđaju posebna pravila za izračun tog omjera, tada se navedene odredbe ne primjenjuju na transakcije koje ne podliježu PDV-u. U toj je situaciji na nacionalnim pravima država članica da urede pravila za njegov izračun, uz poštovanje strukture i ciljeva zajedničkog sustava PDV-a. Tim se pravilima mora omogućiti objektivno odražavanje udjela troškova u transakcijama koje podliježu i koje ne podliježu PDV-u [43].

### *Primjena na javne ustanove za radiodifuziju*

69. U odnosu na ovaj predmet, kao što to proizlazi iz odgovora koji predlažem na prvo prethodno pitanje, javna ustanova za radiodifuziju ne obavlja transakcije koje podliježu PDV-u, u mjeri u kojoj se njezina djelatnost financira subvencijom iz državnog proračuna. Stoga za tu djelatnost nema pravo na odbitak poreza koji je plaćen za robu i usluge koje se koriste u svrhe obavljanja te djelatnosti.

70. Međutim, kao što to proizlazi iz prijedloga mog odgovora na drugo prethodno pitanje, ako se djelatnost javne ustanove za radiodifuziju financira prihodima od emitiranja komercijalnih komunikacija koje se naplaćuju te drugim oporezovanim transakcijama, ta djelatnost predstavlja njezinu komercijalnu djelatnost u smislu članka 132. stavka 1. točke (q) Direktive 2006/112. Tu djelatnost u potpunosti treba smatrati djelatnošću koja se obavlja uz naknadu te u vezi s kojom se stječe pravo na odbitak poreza koji je plaćen ili koji se mora platiti za robu ili usluge koje se koriste u svrhe obavljanja te djelatnosti.

41 Mišljenje u predmetu C-11/15, EU:C:2016:181, t. 44. do 63.

42 Vidjeti presudu od 8. svibnja 2019., Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390, t. 26. i 27.).

43 Vidjeti presudu od 8. svibnja 2019., Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390, t. 28. i 29.).

71. Slijedom toga, javna ustanova za radiodifuziju čija se djelatnost financira subvencijama iz državnog proračuna i eventualnim izuzetim transakcijama, kao i prihodima od transakcija koje podliježu PDV-u, ima pravo na odbitak poreza koji je plaćen ili koji se mora platiti za robu ili usluge koje se koriste u svrhe obavljanja te djelatnosti u mjeri u kojoj se njezina djelatnost financira tim potonjim prihodima.

72. Kao što sam prethodno naveo, Direktivom 2006/112 ne utvrđuju se pravila za izračun omjera koji treba pripisati djelatnosti koja ne podliježe PDV-u. To stoga moraju učiniti nacionalna prava država članica. Pritom se slažem s Komisijinim stajalištem istaknutim u njezinu odgovoru na pitanje Suda, u skladu s kojim države članice mogu, ali ne moraju analogijom primijeniti pravila utvrđena u člancima 173. do 175. te direktive na oporezovane transakcije i izuzete transakcije.

73. Prihvaćanjem definicije komercijalne djelatnosti javnih ustanova za radiodifuziju koju sam predložio osobito se omogućuje primjena osnovne metode za izračun tog omjera iz članka 174. stavka 1. Direktive 2006/112. U skladu s tom metodom, pravo na odbitak PDV-a koji se mora platiti ili koji je plaćen u ranijim transakcijama razmjerno je iznosu prometa koji se odnosi na oporezovane transakcije u odnosu na cjelokupni promet poreznog obveznika. Ako se ta metoda primijeni na javne ustanove za radiodifuziju koje se financiraju subvencijom iz državnog proračuna, kao i transakcijama koje se obavljaju uz naknadu, u brojniku razlomka trebalo bi uvrstiti iznos prometa koji se odnosi na te transakcije, a u nazivniku iznos tog prometa i iznos subvencije. Nadalje, ako je javna ustanova obavljala transakcije uz naknadu, ali koje su izuzete od PDV-a na temelju članka 132. stavka 1. točke (q) Direktive 2006/112, na tako dobiveni omjer trebalo bi primijeniti pravila sadržana u člancima 173. do 175. te direktive kako bi se došlo do konačnog omjera u kojem ta javna ustanova ima pravo na odbitak PDV-a koji se mora platiti ili koji je plaćen u ranijim transakcijama.

74. Naravno, države članice mogu usvojiti druga pravila za izračun tog omjera pod uvjetom da ispunjavaju kriterije navedene u točki 68. ovog mišljenja.

75. Uzimajući u obzir prethodna razmatranja, predlažem da se na treće i četvrto prethodno pitanje odgovori da članak 168. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da javna ustanova za radiodifuziju čija se djelatnost financira subvencijom iz državnog proračuna, kao i prihodima od transakcija koje podliježu PDV-u, ima pravo na odbitak PDV-a koji je plaćen ili koji se mora platiti za robu ili usluge koje se koriste za potrebe obavljanja te djelatnosti u mjeri u kojoj se njezina djelatnost financira prihodima od oporezovanih transakcija.

## Zaključak

76. S obzirom na prethodna razmatranja, predlažem Sudu da na prethodna pitanja koja mu je uputio Administrativen sad Sofija-grad (Upravni sud u Sofiji) odgovori na sljedeći način:

1. Članak 2. stavak 1. točku (c) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da djelatnost javne televizijske kuće koja se sastoji od pružanja medijskih televizijskih usluga, u mjeri u kojoj se financira subvencijom iz državnog proračuna, nije usluga koja se pruža uz naknadu u smislu te odredbe.

2. Članak 132. stavak 1. točku (q) Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da pojam „komercijalne djelatnosti” tijela javnog radija i televizije u smislu te odredbe obuhvaća transakcije koje se obavljaju uz naknadu i koje ne predstavljaju djelatnost u javnom interesu, kao i usluge koje se pružaju bez naknade u mjeri u kojoj se financiraju prihodima od tih transakcija uz naplatu.

3. Članak 168. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da javna ustanova za radiodifuziju čija se djelatnost financira subvencijom iz državnog proračuna, kao i prihodima od transakcija koje podliježu PDV-u, ima pravo na odbitak PDV-a koji je plaćen ili koji se mora platiti za robu ili usluge koje se koriste za potrebe obavljanja te djelatnosti u mjeri u kojoj se njezina djelatnost financira prihodima od oporezovanih transakcija.