Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
MACIEJA SZPUNARJA,
predstavljeni 25. marca 2021 [1]

Zadeva C-21/20

Balgarska natsionalna televizia
proti
Direktor na Direktsija „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia pri Tsentralno upravlenie na NAP

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Administrativen sad Sofia-grad (upravno sodišče v Sofiji, Bolgarija))

Predlog za sprejetje predhodne odločbe – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člen 2(1)(c) – Področje uporabe – Opravljanje storitev za plačilo – Člen 132(1)(q) – Oprostitev – Oddajanje televizijskih programov, ki je deloma financirano iz državnega proračuna, deloma pa s prihodki iz komercialne dejavnosti – Pravica do odbitka dolgovanega davka

Uvod

1. V državah članicah obstajata dva osnovna načina financiranja javnega radija in televizije: z uvedbo posebnega prispevka, ki je običajno povezan z imetništvom radijskega ali televizijskega sprejemnika in se nameni za kritje potreb javnih radiotelevizijskih ustanov (prispevek za programe radiotelevizije), ali neposredno iz državnega proračuna [2]. Nekatere države članice kombinirajo oba načina in prihodke iz prispevka, ki jih imajo glede na socialno-politične naloge, ki jih mora izpolnjevati javna radiotelevizijska ustanova, za nezadostne, dopolnjujejo z neposrednimi subvencijami iz proračuna.

2. Obravnavana zadeva se nanaša na vprašanje, kako je treba te načine financiranja javnih radiotelevizijskih ustanov opredeliti z vidika davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), in na posledice, ki jih ima ta opredelitev na položaj omenjenih radiotelevizijskih ustanov kot zavezancev za ta davek.

[1] Jezik izvirnika: poljščina.

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

3. Sodišče je že odločilo, da dejavnost javne radiotelevizijske ustanove, ustanovljene z zakonom, ki se financira z obveznimi prispevki, ki jih plačujejo lastniki in imetniki radijskega sprejemnika, ne pomeni opravljanja storitev „za plačilo“ v smislu določb o DDV in ne spada na njihovo področje uporabe [3]. Vendar se postavlja vprašanje, ali je treba enako rešitev uporabiti v primeru radiotelevizijske ustanove, financirane s subvencijami iz splošnega državnega proračuna.

4. Sodišče bo imelo priložnost svojo sodno prakso razviti tudi s preučitvijo vprašanja o načinu oblikovanja pravice javne radiotelevizijske ustanove do odbitka dolgovanega ali plačanega davka na blago in storitve, ki jih kupuje za potrebe svoje dejavnosti.

Pravni okvir

Pravo Unije

5. Člen 2(1)(c) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost [4] določa:

„Predmet DDV so naslednje transakcije:

[…]

(c) storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo;

[…]“.

6. Člen 132(1)(q) te direktive določa:

„Države članice oprostijo naslednje transakcije:

[…]

(q) dejavnosti, razen komercialnih, ki jih opravijo javne radijske in televizijske ustanove.

[…]“.

7. Člen 168 zadevne direktive določa:

„Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčenih transakcij, ima davčni zavezanec v državi članici, v kateri opravlja te transakcije, pravico, da odbije od zneska DDV, ki ga je dolžan plačati, naslednje zneske:

(a) DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal v tej državi članici za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec;

(b) DDV, ki ga je dolžan za transakcije, ki se obravnavajo kot dobave blaga in opravljanje storitev v skladu s členoma 18(a) in 27;

[3] Sodba z dne 22. junija 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, izrek).

[4] UL 2006, L 347, str. 1.

(c) DDV, ki ga je dolžan plačati za pridobitve blaga znotraj Skupnosti v skladu s členom 2(1)(b)(i);

(d) DDV, ki ga je dolžan za transakcije, ki se obravnavajo kot pridobitve blaga znotraj Skupnosti v skladu s členoma 21 in 22;

(e) DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal za uvoženo blago v to državo članico.“

8. Nazadnje, člen 173(1), prvi pododstavek, Direktive 2006/112 določa:

„Za blago in storitve, ki jih davčni zavezanec uporablja bodisi za transakcije iz členov 168, 169 in 170, pri katerih ima pravico do odbitka DDV, bodisi za transakcije, pri katerih nima pravice do odbitka DDV, odbije samo takšen delež DDV, ki se pripiše prvim transakcijam.“

Bolgarsko pravo

9. Balgarska natsionalna televizia (v nadaljevanju: BNT) je na podlagi člena 6(3) Zakon za radioto i televiziata (zakon o radiju in televiziji) pravna oseba, ki je nacionalna javna ponudnica avdiovizualnih medijskih storitev. Na podlagi člena 70(3) tega zakona je BNT financirana s subvencijami iz državnega proračuna, prihodki iz oglaševanja in podobnih storitev ter iz drugih virov.

10. Direktiva 2006/112 je bila v bolgarsko pravo prenesena z določbami Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (zakon o davku na dodano vrednost). V skladu s členom 42 tega zakona je plačila DDV med drugim oproščena dejavnost BNT, in sicer v delu, v katerem je financirana iz državnega proračuna.

Dejansko stanje, postopek in vprašanja za predhodno odločanje

11. BNT je bolgarska javna televizijska ustanova, torej subjekt, katerega dejavnost je načeloma lahko predmet oprostitve iz člena 132(1)(q) Direktive 2006/112. BNT se financira delno iz državnega proračuna in delno s prihodki iz lastne komercialne dejavnosti. Pri tej dejavnosti gre za oddajanje plačljivih vsebin, zlasti oglasov, in za dejavnosti, pri katerih ne gre za oddajanje radijskih oziroma televizijskih programov, kakršne so prodaja pravic intelektualne lastnine ali dajanje v najem opreme.

12. Spor o glavni stvari se nanaša na pravico BNT do odbitka davka, plačanega ali dolgovanega za pridobitev blaga in storitev, ki jih uporablja za svojo dejavnost. Razlog zanj je, da imata BNT in bolgarska davčna uprava različni stališči glede tega, kako je treba z vidika DDV obravnavati dejavnost BNT. Po mnenju BNT namreč subvencij iz državnega proračuna ni mogoče šteti za plačilo za oddajanje programa, zaradi česar so v celoti izvzete iz sistema DDV. Na podlagi tega BNT sklepa, da ima v zvezi z blagom in storitvami, ki jih uporablja za potrebe dejavnosti, ki je financirana tako s subvencijami kot s prihodki iz komercialnih dejavnosti, pravico do odbitka celotnega zneska dolgovanega davka. Davčna uprava pa meni, da se za ta del dejavnosti BNT, ki je financiran iz državnega proračuna, uporabi oprostitev iz člena 132(1)(q) Direktive 2006/112, zaradi česar se lahko pravica do odbitka uveljavlja le v deležu, v katerem se radiotelevizijska dejavnost BNT financira s prihodki iz komercialnih dejavnosti.

13. V tem sporu je bila izdana odločba o odmeri davka z dne 14. decembra 2016, s katero je davčni organ odredil popravek zneska odbitka dolgovanega davka za obdobje od 1. septembra 2015 do 31. marca 2016, ki ga je izkazala BNT. Ta je zoper to odločbo vložila pritožbo, ki jo je davčni organ, ki je stranka v postopku v glavni stvari, zavrnil z odločbo z dne 27. februarja 2017. BNT je zoper to odločbo vložila tožbo pri predložitvenem sodišču.

14. V teh okoliščinah je Administrativen sad Sofia-grad (upravno sodišče v Sofiji, Bolgarija) prekinilo odločanje v postopku in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali se lahko avdiovizualne medijske storitve, ki jih javna televizija opravlja za gledalce, štejejo za storitve, ki se opravijo za plačilo, v smislu člena 2(1)(c) Direktive [2006/112], če se financirajo z državnimi sredstvi, pri čemer gledalci ne plačujejo prispevka za oddajanje, ali pa se sploh ne štejejo za storitve, ki se opravijo za plačilo, v smislu te določbe, in ne spadajo na področje uporabe te direktive?

2. Ali je treba, če je odgovor, da avdiovizualne medijske storitve, ki se ponujajo gledalcem javne televizije, spadajo na področje uporabe člena 2(1)(c) Direktive [2006/112], šteti, da gre za oproščene dobave v smislu člena 132(1)(q) te direktive, in ali je dopustna nacionalna ureditev, v skladu s katero je ta dejavnost oproščena samo zaradi tega, ker javna televizija prejema sredstva iz državnega proračuna, neodvisno od tega, ali je ta dejavnost tudi komercialna?

3. Ali je v skladu s členom 168 Direktive [2006/112] dopustna praksa, v skladu s katero pravica do odbitka za nakupe ni odvisna samo od uporabe kupljenega blaga ali storitev (za obdavčljivo ali neobdavčljivo dejavnost), ampak tudi od načina financiranja teh nakupov – po eni strani, z lastnimi prihodki (med drugim od storitev oglaševanja) in, po drugi strani, z državnimi sredstvi – in v skladu s katero se pravica do celotnega odbitka prizna samo za nakupe, ki se plačajo z lastnimi prihodki, ne pa tudi za nakupe, ki se plačajo z državnimi sredstvi, pri čemer je treba obe vrsti nakupov knjižiti ločeno?

4. Če se zavzame stališče, da dejavnost javne televizije vključuje obdavčljive in oproščene dobave, in če se upošteva mešano financiranje te dejavnosti: v kakšnem obsegu za te nakupe velja pravica do odbitka in katera merila je treba uporabiti za njeno opredelitev?“

15. Sodišče je predlog za sprejetje predhodne odločbe prejelo 17. januarja 2020. Pisna stališča so predložile BNT, španska vlada in Evropska komisija. BNT in Komisija sta pisno odgovorili na vprašanja Sodišča.

Analiza

16. Predložitveno sodišče je postavilo štiri vprašanja za predhodno odločanje. Preučil jih bom v vrstnem redu, v katerem so bila postavljena.

Prvo vprašanje za predhodno odločanje

17. Predložitveno sodišče želi s prvim vprašanjem za predhodno odločanje izvedeti, ali je treba člen 2(1)(c) Direktive 2006/112 razlagati tako, da pomeni dejavnost javne radiotelevizijske ustanove, pri kateri gre za opravljanje televizijskih medijskih storitev, v delu, v katerem se financira s subvencijami iz državnega proračuna, opravljanje storitev za plačilo v smislu te določbe.

Uvodne ugotovitve

18. Dvom, ki ga ima v zvezi s tem predložitveno sodišče, je povezan s sodbo, ki jo je 23. aprila 2018 izdalo Varhoven administrativen sad (vrhovno upravno sodišče, Bolgarija) in v kateri je to odločilo, da dejavnost BNT spada v okvir skupnega sistema DDV. To sodišče je svojo sodbo oprlo zlasti na členu 25(c) Direktive 2006/112, v skladu s katerim lahko opravljanje storitev v smislu te direktive med drugim zajema opravljanje storitev na podlagi naloga državnega organa ali v njegovem imenu ali na podlagi zakona [5]. To pa je po mnenju tega sodišča podano v primeru dejavnosti BNT, ki se opravlja na podlagi zakonskih predpisov. Varhoven administrativen sad se je pri tem sklicevalo na sodbo Sodišča Le Rayon d'Or [6]. Obenem je menilo, da se glede na razlike med načinoma financiranja BNT in javnih radiotelevizijskih ustanov, ki se financirajo iz prispevkov za programe radiotelevizije, sodba Sodišča Český rozhlas za BNT ne uporabi [7].

19. Stališče davčnih organov iz postopka v glavni stvari se ujema z ugotovitvami iz zgoraj navedene sodbe z dne 23. aprila 2018.

20. Vprašanje, ali se spoznanja iz sodbe Český rozhlas [8] lahko uporabijo za primer javne radiotelevizijske ustanove, financirane s subvencijami iz državnega proračuna, je bistvenega pomena za odgovor na prvo vprašanje za predhodno odločanje v tej zadevi. Zato bom kratko povzel ugotovitve iz te sodbe.

Sodba Český rozhlas

21. V sodbi Český rozhlas [9] je Sodišče najprej spomnilo na svojo starejšo sodno prakso, v skladu s katero se šteje, da je storitev opravljena „za plačilo" v smislu člena 2, točka 1, Direktive 77/388/EGS [10] in je zato obdavčljiva, le če med izvajalcem in prejemnikom storitve obstaja pravno razmerje, v okviru katerega se izmenjajo vzajemne dajatve oziroma storitve, pri čemer plačilo, ki ga prejme izvajalec, pomeni dejansko protivrednost storitve, opravljene za prejemnika [11]. V skladu s sodno prakso Sodišča pojem „opravljanje storitev za plačilo" v smislu navedenega člena 2, točka 1, Direktive 77/388 torej predpostavlja obstoj neposredne povezave med opravljeno storitvijo in prejeto protivrednostjo [12].

22. Sodišče je nato ugotovilo, da takega pravnega razmerja ni med javno radiotelevizijsko ustanovo, ki se financira iz prispevkov za programe radiotelevizije, in osebami, ki so obvezane te prispevke plačevati. Po eni strani ta obveznost namreč ni odvisna od dejanske uporabe storitev

[5] Ta določba ni bila jasno prenesena v bolgarsko pravo, vendar je Varhoven administrativen sad menilo, da ima neposredni učinek. V zvezi s tem ima to sodišče po mojem mnenju prav, saj je člen 25 Direktive 2006/112 del opredelitve storitve v smislu te direktive in kot tak ne zahteva posebnega prenosa v nacionalno pravo. Vendar se ta člen ne uporablja za dejavnost BNT, ki je financirana s subvencijami iz državnega proračuna, kot bo pojasnjeno spodaj (glej točke od 33 do 37 teh sklepnih predlogov).

[6] Sodba z dne 27. marca 2014 (C-151/13, EU:C:2014:185).

[7] Sodba z dne 22. junija 2016 (C-11/15, EU:C:2016:470).

[8] Sodba z dne 22. junija 2016 (C-11/15, EU:C:2016:470).

[9] Sodba z dne 22. junija 2016 (C-11/15, EU:C:2016:470).

[10] Šesta direktiva Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23). Zdaj v zvezi z opravljanjem storitev člen 2(1)(c) Direktive 2006/112.

[11] Sodba z dne 22. junija 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, točka 21).

[12] Sodba z dne 22. junija 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, točka 22).

javne radiotelevizijske ustanove, temveč zgolj od posedovanja sprejemnika, po drugi strani pa dostop do teh storitev ni odvisen od plačila prispevka za programe radiotelevizije. Ta prispevek torej ne pomeni plačila za storitev, ki jo opravlja javna radiotelevizijska ustanova [13].

23. Sodišče je prav tako zavrnilo argument češke vlade, ki je temeljil na obstoju takega pravnega razmerja med javno radiotelevizijsko ustanovo in državo, ki ji zagotavlja financiranje s tem, da določi obveznost plačevanja prispevka za programe radiotelevizije [14].

24. Sodišče je prav tako zavrnilo možnost, da bi se za položaj javne radiotelevizijske ustanove, financirane iz prispevka za programe radiotelevizije, uporabila rešitev iz sodbe Le Rayon d'Or [15]. Sodišče je namreč poudarilo, da je v navedeni zadevi obstajala neposredna povezava med opravljenimi storitvami in prejeto protidajatvijo – čeprav je bila ta pavšalna – tako da je to pavšalno plačilo pomenilo protidajatev za odplačno opravljene storitve in je zato spadalo na področje uporabe DDV. V primeru javne radiotelevizijske ustanove, ki se financira iz prispevkov za radiotelevizijske programe, pa take neposredne povezave ni [16].

25. Glede na navedeno je Sodišče presodilo, da dejavnost javne radiodifuzije, kakršna je ta iz postopka v zadevi, v kateri je bila izdana sodba Český rozhlas, ki se financira iz obveznega zakonskega prispevka, ki ga plačujejo lastniki ali imetniki radijskega sprejemnika, opravlja pa jo z zakonom ustanovljena radiodifuzna organizacija, ne pomeni opravljanja storitev „za plačilo" v smislu člena 2(1) Direktive 77/388 in torej ne spada na področje uporabe navedene direktive. [17]

Uporaba v obravnavani zadevi

26. Menim, da je treba podobno rešitev sprejeti za javno radiotelevizijsko ustanovo, ki se financira s subvencijami iz državnega proračuna. Res je sicer, da taka ustanova ne izkorišča posebnega prispevka, ki ga plačujejo imetniki sprejemnikov. Namesto tega neposredno iz državnega proračuna prejema subvencijo, s katero naj bi se financirale naloge, ki so bile tej ustanovi poverjene na podlagi zakona.

27. Vendar to bistveno ne vpliva na analizo narave dejavnosti take ustanove z vidika DDV. Ta subvencija namreč ne pomeni plačila za storitve, ki jih opravlja javna radiotelevizijska ustanova, temveč način financiranja izvajanja določene vrste javnih nalog. Odobritev take subvencije ali uvedba drugega načina financiranja je nujen in *sine qua non* pogoj za dodelitev teh javnih nalog. Z drugimi besedami, ni mogoče govoriti o dveh funkcionalno neodvisnih protidajatvah, torej storitvah, ki jih opravlja javna radiotelevizijska ustanova, in plačilu zanje iz državnega proračuna. Pri tem gre za delovanje države, ki organizira javno radijsko ali televizijsko storitev in njeno izvajanje poveri javni radiotelevizijski ustanovi ter obenem zagotavlja financiranje te storitve v obliki – na primer – subvencije, ki se dodeli tej radiotelevizijski ustanovi. S tega vidika se taka radiotelevizijska ustanova bistveno ne razlikuje od javnih institucij, kakršne so šole, vojska ali policija [18].

[13] Sodba z dne 22. junija 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, točke od 23 do 27).

[14] Sodba z dne 22. junija 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, točki 29 in 30).

[15] Sodba z dne 27. marca 2014 (C-151/13, EU:C:2014:185).

[16] Sodba z dne 22. junija 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, točki 34 in 35).

[17] Sodba z dne 22. junija 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, izrek).

[18] O razmerju javne radiotelevizijske ustanove z državo glej zaradi celovitosti še moje sklepne predloge v zadevi Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:181, točke od 30 do 35).

28. Zato tako kot med javno radiotelevizijo in osebami, ki so obvezane k plačevanju prispevkov za njene programe, tudi med javno radiotelevizijo, ki se financirana s subvencijami, in državo ni pravnega razmerja, v okviru katerega bi prihajalo do vzajemnih dajatev v smislu sodne prakse Sodišča o področju uporabe skupnega sistema DDV [19]. Čeprav je med storitvijo, ki jo zagotavlja javna radiotelevizijska ustanova, in subvencijo, ki jo prejema, neposredna povezava, pa pri njej ne gre za povezavo med protidajatvama, ampak za neločljivo in nujno povezavo med izvajanjem določene javne naloge in njenim financiranjem.

29. Zato za položaj javne radiotelevizijske ustanove, financirane s subvencijami iz državnega proračuna, ni mogoče uporabiti rešitve, ki jo je Sodišče sprejelo v sodbi Le Rayon d'Or [20]. V zadevi, v kateri je bila izdana ta sodba, je šlo namreč za storitve, ki so se izvajale za konkretne prejemnike in za katere je izvajalec prejel plačilo, ki je imelo – čeprav je bilo pavšalno in ga je plačala oseba, ki ni prejemnik – naravo protidajatve.

30. Iz teh razlogov se strinjam s stališčem, ki sta ga izrazili BNT in španska vlada, da subvencija iz državnega proračuna, namenjena financiranju dejavnosti javne radiotelevizijske ustanove, ne pomeni protidajatve, ta dejavnost pa v delu, v katerem je financirana s to subvencijo, ne pomeni opravljanja storitev za plačilo v smislu člena 2(1)(c) Direktive 2006/112.

31. Lahko sicer obstajajo položaji, v katerih država od javne radiotelevizijske ustanove nekatere storitve pridobi za plačilo v smislu člena 2(1)(c) Direktive 2006/112. Vendar bi moralo iti za zelo natančno opredeljene primere, v katerih bi javna radiotelevizijska ustanova opravljala storitve, ki presegajo običajni okvir nalog, ki jih ima na podlagi zakona, plačilo za te storitve pa bi moralo biti strogo povezano z njihovo izvedbo ter odražati obseg in vrednost teh storitev tako, da bi bilo mogoče šteti, da je to plačilo cena teh storitev. Ta cena namreč v skladu s členom 1(2) Direktive 2006/112 pomeni davčno osnovo za odmero DDV [21].

32. Splošna subvencija iz državnega proračuna za kritje na splošno opisanih stroškov dejavnosti javne radiotelevizijske ustanove pa ne ustreza tem merilom. Ne strinjam se torej z mnenjem, ki ga je Komisija izrazila v svojem stališču, da je edini razlog, iz katerega bi bilo mogoče subvencijo za BNT šteti za plačilo za storitve, ki jih zagotavlja ta ustanova, to, da se izračuna v sorazmerju s časom oddajanja programa. Način izračuna zneska subvencije nikakor ne spremeni dejstva, da gre pri njej za način financiranja javnih nalog, ki jih izvaja javna radiotelevizijska ustanova, in ne za protidajatev za storitve, ki jih opravlja. Opredelitev dejavnosti davčnega zavezanca z vidika DDV pa bi morala temeljiti na bistvenih značilnostih te dejavnosti, vključno z načinom njenega financiranja, če to financiranje vpliva na omenjeno opredelitev, ne pa na načinu izračuna tega financiranja.

Člen 25(c) Direktive 2006/112

33. Zgornje ugotovitve glede narave dejavnosti javne radiotelevizijske ustanove kot dejavnosti, ki ni zajeta s skupnim sistemom DDV, niso omajane s členom 25(c) Direktive 2006/112.

34. Ta določba je v Direktivi umeščena v njen naslov IV „Obdavčljive transakcije“. V tem naslovu so opredelitve obdavčljivih transakcij iz člena 2(1) Direktive 2006/112. Poglavje 3 tega naslova se nanaša na opravljanje storitev. Splošna opredelitev opravljanja storitev je določena v členu 24(1)

[19] Glej sodbo z dne 22. junija 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, točka 21 in navedena sodna praksa).

[20] Sodba z dne 27. marca 2014 (C-151/13, EU:C:2014:185).

[21] Čeprav bi bile v tem primeru te storitve lahko oproščene DDV na podlagi člena 132(1)(q) Direktive 2006/112.

Direktive. Ta opredelitev je odprta, saj določa, da pomeni opravljanje storitev vsako transakcijo, ki ni dobava blaga. Preostale določbe iz poglavja 3 dopolnjujejo in natančneje pojasnjujejo to opredelitev ter za države članice uvajajo možnost določenih odstopanj.

35. S členom 25 Direktive 2006/112 pa je pojasnjeno, da lahko opravljanje storitev med drugim vključuje tri vrste transakcij, v zvezi s katerimi ni že na prvi pogled očitno, da so zajete v pojmu opravljanja storitev. Gre za: odstop premoženja v pravicah (člen 25(a)), obveznost opustitve dejanja ali dopustitve dejanja ali stanja (člen 25(b)) in pa opravljanje storitev na podlagi naloga ali v imenu državnega organa ali na podlagi zakona (člen 25(c)). Prislov „lahko“, ki je uporabljen v tej določbi, pri tem ne pomeni tega, da imajo države članice fakultativno pravico, da te transakcije štejejo za opravljanje storitev ali ne[22], temveč ugotovitev, da ima opravljanje storitev v nekaterih položajih lahko obliko enega od teh dejanj.

36. S členom 25 Direktive se torej ne razširja opredelitve opravljanja storitev, ampak zgolj pojasnjuje, da gre pri nekaterih dejavnostih – v zvezi s katerimi bi bilo to lahko dvomljivo – za opravljanje storitev. Vendar ostaja dejstvo, da je v skladu s členom 2(1)(c) Direktive 2006/112 opravljanje storitev z DDV obdavčeno le, če je storitev opravljena za plačilo v smislu zadnjenavedene določbe. Ta pogoj velja za vse transakcije, ki pomenijo opravljanje storitev, vključno s tistimi iz člena 25. Tako odstop premoženja v pravicah kot obveznost opustitve dejanja ali dopustitve dejanja ali stanja ter tudi opravljanje storitev na podlagi naloga, ali v imenu državnega organa, ali na podlagi zakona so torej predmet DDV, če se opravijo za plačilo v smislu člena 2(1)(c) zadevne direktive.

37. Člen 25(c) Direktive 2006/112 torej ne more biti podlaga za obdavčitev z DDV storitev, ki jih opravlja javna radiotelevizijska ustanova, če zaradi načina financiranja teh storitev ni mogoče šteti, da se opravljajo za plačilo.

38. Zato predlagam, naj se na prvo vprašanje za predhodno odločanje odgovori, da je treba člen 2(1)(c) Direktive 2006/112 razlagati tako, da dejavnost javne radiotelevizijske ustanove, pri kateri gre za opravljanje televizijskih medijskih storitev, v delu, v katerem je financirana s subvencijami iz državnega proračuna, ne pomeni opravljanja storitev za plačilo v smislu te določbe.

Drugo vprašanje za predhodno odločanje

39. Predložitveno sodišče želi z drugim vprašanjem za predhodno odločanje v bistvu izvedeti, ali je mogoče storitve, ki jih opravlja javna radiotelevizijska ustanova, šteti za storitve, ki so na podlagi člena 132(1)(q) Direktive 2006/112 oproščene DDV, ker – in v obsegu, v katerem – so financirane s subvencijami iz državnega proračuna.

40. Predložitveno sodišče je to vprašanje postavilo za primer, če bi bilo na prvo vprašanje treba odgovoriti, da so storitve javne radiotelevizijske ustanove, ki so financirane s subvencijami iz državnega proračuna, predmet obdavčitve z DDV. Vendar se mi zdi to vprašanje koristno obravnavati tudi, če se na prvo vprašanje odgovori tako, kot sem predlagal zgoraj. Ne glede na to, ali se bo štelo, ali je dejavnost javne radiotelevizijske ustanove zunaj področja uporabe DDV ali ne, bo namreč treba dognati še, v kakšnem obsegu ima ta ustanova pravico do odbitka plačanega ali dolgovanega vstopnega davka. To je predmet tretjega in četrtega vprašanja za predhodno

[22] V tem primeru bi zakonodajalec Unije namreč – kot v členu 27 Direktive 2006/112 – uporabil izraz „države članice lahko obravnavajo“ ali drugo, podobno formulacijo.

odločanje. Na podlagi analize drugega vprašanja za predhodno odločanje pa bo mogoče razmejiti dejavnost, ki jo javna radiotelevizijska ustanova opravlja v javnem interesu [23], od njene komercialne dejavnosti.

Komercialna dejavnost javnih radiotelevizijskih ustanov

41. Člen 132(1)(q) Direktive 2006/112 določa, da so DDV oproščene „dejavnosti, razen komercialnih, ki jih opravijo javne radijske in televizijske ustanove“. Poleg tega v skladu z zgoraj opisano sodno prakso Sodišča [24] in tudi z mojim predlogom odgovora na prvo vprašanje za predhodno odločanje storitve, ki jih opravlja javna radiotelevizija (javne radijske in televizijske ustanove), z DDV niso obdavčene v delu, v katerem jih ni mogoče šteti za storitve, opravljene za plačilo. S tem davkom pa so obdavčene (torej so predmet obdavčitve in niso oproščene) transakcije, ki jih te ustanove opravljajo v okviru svoje „komercialne dejavnosti“. Za pravilno uporabo skupnega sistema DDV za transakcije, ki jih opravljajo te ustanove, je treba torej dognati pomen pojma „komercialna dejavnost“.

42. Pojem „komercialna dejavnost“ ni opredeljen niti v členu 132(1)(q) Direktive 2006/112 niti v nobeni drugi določbi te direktive. Tega pojma zlasti ni mogoče enačiti s pojmom „ekonomska dejavnost“, opredeljenim v členu 9(1) te direktive, saj so s tem pojmom zajete tudi oproščene transakcije. Opredelitev pojma „komercialna dejavnost“ je treba torej oblikovati na podlagi sistematike in ciljev člena 132(1)(q) Direktive 2006/112.

43. Menim zlasti, da je treba za komercialno dejavnost šteti samo transakcije, opravljene za plačilo, v smislu člena 2 Direktive 2006/112. Če namreč komercialna dejavnost javnih radiotelevizijskih ustanov pomeni izjemo od splošnega pravila, da so njihove dejavnosti oproščene, se mora nanašati na obdavčljive transakcije, torej take, ki se opravijo za plačilo, saj je oprostitev lahko določena le za take transakcije. Zato storitve, ki jih opravljajo javne radiotelevizijske ustanove, za katere zaradi načina njihovega financiranja ni mogoče šteti, da se opravljajo za plačilo, niso zajete s pojmom „komercialna dejavnost“ teh ustanov. Povedano drugače, dejavnosti javne radiotelevizijske ustanove, ki je financirana s subvencijami iz državnega proračuna, ni mogoče šteti za njeno komercialno dejavnost v smislu člena 132(1)(q) Direktive 2006/112.

44. Osnovna dejavnost radijskih in televizijskih ustanov je oddajanje programa [25]. V primeru javnih radiotelevizijskih ustanov se ta dejavnost pogosto financira iz dveh vrst virov. Prvi so javna sredstva, pri katerih gre lahko za prihodke iz prispevka za programe radiotelevizije – kot v zadevi, v kateri je bila izdana sodba Český rozhlas [26] – ali za dotacijo, kot je podano v obravnavani zadevi.

[23] Člen 132 Direktive 206/112 je v poglavju 2 naslova IX te direktive, ki je naslovljeno „Oprostitve za določene dejavnosti, ki so v javnem interesu“.

[24] Sodba z dne 22. junija 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470).

[25] V teh sklepnih predlogih se osredotočam na osnovni dejavnosti javnih radiotelevizijskih ustanov, ki je tudi predmet vprašanj za predhodno odločanje, in sicer dejavnosti oddajanja programov. Te ustanove lahko izvajajo tudi druge transakcije, kakršne so na primer prodaja pravic intelektualne lastnine, storitve oddajanja v najem opreme, organizacija kulturnih dogodkov itd. Te transakcije se običajno opravljajo za plačilo in so – razen v izjemnih primerih – zajete v komercialni dejavnosti javnih radiotelevizijskih ustanov ter so torej obdavčljive. Vendar jih v nadaljevanju ne obravnavam, ker se v zvezi z njimi ne pojavljajo takšne razlagalne težave kot pri dejavnosti oddajanja radijskih oziroma televizijskih programov.

[26] Sodba z dne 22. junija 2016 (C-11/15, EU:C:2016:470).

Drugi vir je oddajanje oglasov in drugih „avdiovizualnih komercialnih sporočil“ (sponzorstvo, televizijska prodaja in promocijsko prikazovanje izdelkov) – če uporabim terminologijo Direktive 2010/13/EU[27] – ali radijskih oblik teh sporočil.

45. V obsegu, v katerem se taka sporočila oddajajo za plačilo – kot praviloma se, saj je tak njihov namen – pomenijo opravljanje storitev za plačilo v smislu člena 2(1)(c) Direktive 2006/112 in so del komercialne dejavnosti javnih radijskih in televizijskih ustanov v smislu člena 132(1)(q) te direktive. Načeloma so torej obdavčljive, pri čemer je davčna osnova cena, ki jo oglaševalci plačajo za oddajanje teh vsebin.

46. Vendar je očitno, da prihodki iz oddajanja teh sporočil niso namenjeni le kritju stroškov tega oddajanja, ki so v primerjavi s celoto stroškov delovanja radijskih ali televizijskih organizacij sicer minimalni. Cilj oddajanja oglasov in podobnih plačljivih sporočil je financiranje osnovne dejavnosti radiotelevizijskih ustanov, torej oddajanje programov oziroma – v najsplošnejšem pomenu – oddajanje vseh drugih vsebin razen komercialnih sporočil, za katero radiotelevizijska ustanova od prejemnikov ne pobira nobenega plačila. Postavlja se torej vprašanje, kako je treba z vidika DDV obravnavati ta del oddajanja teh programov s strani javnih radiotelevizijskih ustanov, ki se financira s prihodki iz oddajanja komercialnih sporočil.

47. Vsa dejavnost zasebnih izdajateljev radiotelevizijskih programov, ki se v celoti financirajo s prihodki iz plačljivih komercialnih sporočil, torej tako oddajanje teh plačljivih sporočil kot oddajanje preostalih vsebin, se šteje za eno samo dejavnost. Zato se za uporabo določb o DDV celoten strošek dejavnosti oddajanja radiotelevizijskih vsebin šteje za strošek obdavčljivih transakcij, kakršne so storitve oddajanja plačljivih komercialnih sporočil[28].

48. Pri javnih radiotelevizijskih ustanovah je položaj bolj zapleten. Po eni strani so namreč običajno delno financirane iz javnih sredstev (v obliki prispevka za radiotelevizijske programe ali subvencije), zaradi česar – v skladu s sodno prakso Sodišča[29] in odgovorom, ki ga predlagam na prvo vprašanje za predhodno odločanje – njihova dejavnost v tem delu ni predmet obdavčitve. Po drugi strani pa je njihova dejavnost tudi v delu, v katerem je predmet obdavčitve, načeloma – z izjemo komercialne dejavnosti – oproščena na podlagi člena 132(1)(q) Direktive 2006/112. Razjasniti je torej treba, ali je treba oddajanje programov, pri katerem ne gre za plačljiva komercialna sporočila, v delu, v katerem se financira s prihodki iz teh komercialnih sporočil, šteti za del komercialne dejavnosti javnih radiotelevizijskih ustanov.

Načela v zvezi z državno pomočjo

49. Akt, s katerim je v okviru sistema prava Unije podrobno urejeno vprašanje razmejitve med dejavnostjo javnih radiotelevizijskih ustanov, ki jo te izvajajo v javnem interesu, in njihovo komercialno dejavnostjo, je Sporočilo Komisije o uporabi pravil o državni pomoči za storitve javne radiotelevizije[30] (v nadaljevanju: Sporočilo Komisije). Iz njegovega besedila je razvidno, da je treba po mnenju Komisije za komercialno dejavnost šteti zlasti oddajanje plačljivih komercialnih

[27] Glej člen 1(1)(h) Direktive Evropskega parlamenta in Sveta z dne 10. marca 2010 o usklajevanju nekaterih zakonov in drugih predpisov držav članic o opravljanju avdiovizualnih medijskih storitev (Direktiva o avdiovizualnih medijskih storitvah) (UL 2010, L 95, str. 1).

[28] V zvezi s tem glej tudi moje sklepne predloge v zadevi Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:181, točka 53).

[29] Sodba z dne 22. junija 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470).

[30] UL 2009, C 257, str. 1.

sporočil, dejavnost elektronskega poslovanja in temu podobne storitve [31] ter tudi storitve, ki jih radiotelevizijska ustanova prejemnikom zaračunava. Neodplačno oddajanje preostalih vsebin pa pomeni – oziroma vsaj lahko pomeni – dejavnost v javnem interesu [32].

50. Posledica uporabe teh meril v okviru člena 132(1)(q) Direktive 2006/112 bi bil sklep, da je obdavčljiva dejavnost le oddajanje plačljivih komercialnih sporočil, medtem ko vsa preostala dejavnost oddajanja vsebin ne bi bila predmet obdavčitve ali bi bila oproščena kot dejavnost v javnem interesu.

51. Vendar je treba upoštevati, da Sporočilo Komisije ne sledi istim ciljem kot Direktiva 2006/112 in zlasti člen 132(1)(q) te direktive. Cilj omenjenega sporočila je, na eni strani, zagotoviti državam članicam svobodo pri opredelitvi tako imenovane javne službe javnih radiotelevizijskih ustanov [33] in, na drugi strani, preprečiti protikonkurenčna ravnanja, kot sta prekomerno nadomestilo stroškov izvajanja te službe, in tako imenovano navzkrižno subvencioniranje komercialne dejavnosti [34]. Financiranje dejavnosti javne službe s prihodki iz komercialnih dejavnosti pa ni problematično. Z vidika teh ciljev je utemeljena ozka zamejitev okvira dejavnosti, ki se šteje za komercialno.

52. Nasprotno pa sta cilja člena 132(1)(q) Direktive 2006/112 – na eni strani – to, da se stroški izvajanja dejavnosti v javnem interesu zmanjšajo s tem, da se jo oprosti DDV, in – na drugi strani – preprečevanje izkrivljanja konkurence, do katerega bi lahko prišlo zaradi oprostitve dejavnosti, ki se opravlja v konkurenci z zasebnimi izdajatelji radiotelevizijskih programov. Za dosego teh ciljev pomenskega okvirja pojma „komercialna dejavnost“ javnih radiotelevizijskih ustanov ni treba opredeliti tako ozko kot v Sporočilu Komisije. Z vidika pravil o konkurenci namreč zadostuje, da je dejavnost teh ustanov obdavčena v delu, ki zadeva storitve, ki jih opravljajo za plačilo, torej storitve oddajanja komercialnih sporočil. S tem je namreč zagotovljeno, da te ustanove na tem trgu delujejo pod enakimi pogoji kot zasebni izdajatelji radiotelevizijskih programov. To, da se oddajanje drugih vsebin v delu, v katerem se financira s prihodki iz oddajanja plačljivih komercialnih sporočil, opredeli kot neobdavčena ali oproščena dejavnost, pa nikakor ne prispeva k uresničevanju ciljev člena 132(1)(q) Direktive 2006/112. Ravno nasprotno, povzroči lahko povečanje stroškov te dejavnosti, saj bi bil edini učinek take opredelitve ta, da bi javne radiotelevizijske ustanove ostale brez pravice do odbitka vstopnega davka, plačanega ali dolgovanega za blago in storitve, uporabljene za namene te dejavnosti.

53. Zato menim, da uporaba v Sporočilu Komisije privzetih meril za razmejitev dejavnosti, ki jih javne radiotelevizijske ustanove izvajajo v javnem interesu, in njihovih komercialnih dejavnosti za okvir člena 132(1)(q) Direktive 2006/112 ni ustrezna.

Razlaga, ki jo predlaga BNT

54. Zanimiv pogled na to razmejitev je v svojem stališču predstavila BNT. Če ga dobro razumem, meni, da komercialna dejavnost pomeni oddajanje vseh takih programov, ki po njenem mnenju pritegnejo gledalstvo ter tako omogočajo prodajo oddajnega časa za oglase. Pri tem gre zlasti za prenose športnih dogodkov, tujih filmov ali razvedrilnih programov. Na tej podlagi je BNT v obdobju, na katerega se nanaša postopek v glavni stvari, odbijala celotni DDV, plačan in

[31] Glej zlasti točki 48 in 49 ter tudi točko 57 Sporočila Komisije.

[32] Glej zlasti točko 65 Sporočila Komisije.

[33] Glej zlasti točko 47 Sporočila Komisije.

[34] Glej zlasti točke od 70 do 76 Sporočila Komisije.

dolgovan za ta del stroškov, ki se nanaša na oddajanje teh programov. Oddajanje preostalih vrst programov pa se po mnenju BNT izvaja v okviru javne službe in kot tako ni predmet obdavčitve z DDV.

55. Vendar je po mojem mnenju to stališče napačno, in sicer iz dveh razlogov.

56. Prvič, delitev programov na te, pri katerih se ustvarijo prihodki iz oglaševanja, in te, pri katerih se ne, ki jo zagovarja BNT, se mi zdi arbitrarna in ne nujno v skladu z resničnostjo. Ni težko navesti programov, ki v celoti ustrezajo merilom javne službe, obenem pa običajno pritegnejo veliko gledalcev in so odličen „nosilec“ oglaševanja, na primer informativni programi. Po drugi strani pa lahko kategorije programov, ki jih BNT šteje za komercialne, brez težav spadajo v dejavnost, ki jo javne radiotelevizijske ustanove izvajajo v javnem interesu. Ta interes je navsezadnje povezan z „demokratičnimi, socialnimi in kulturnimi potrebami“ družbe [35], ki zajemajo tudi področja, kot so film, šport ali razvedrilo.

57. Drugič, z metodo, ki jo BNT predlaga za uvrstitev storitev, ki jih izvaja, se ne upošteva dejavnika, na katerem temelji sistem DDV, torej povezave med blagom in storitvami, ki jih davčni zavezanec pridobi za potrebe svoje dejavnosti, ter obdavčeno dobavo blaga ali obdavčenim opravljanjem storitev, ki ju izvaja v okviru te dejavnosti. Z drugimi besedami, da bi se lahko štelo, da se vstopno blago in storitve, ki jih pridobi davčni zavezanec, uporabljajo za potrebe njegove dejavnosti, bi moral biti strošek njihove pridobitve načeloma sestavni del cene obdavčenih izstopnih transakcij, ki jih opravi ta davčni zavezanec [36].

Predlog rešitve

58. Ta cilj je v zvezi s stroški pridobitve blaga ali storitev, ki se neposredno ne uporabljajo za potrebe obdavčljivih transakcij – kot je podano pri brezplačno oddajanih programih, ki so le posredno povezani z izvajanjem storitev oddajanja plačljivih komercialnih sporočil [37] – mogoče doseči na dva načina. Prvi je ta, da se določeni prihodki iz obdavčene dejavnosti posebej namenijo za pridobitev določenega blaga ali določenih storitev, namenjenih oddajanju brezplačnih programov, na primer za pridobitev pravic do predvajanja filmov ali prenos športnih dogodkov. Vendar je za to, kot pravilno opozarja davčna uprava v postopku v glavni stvari, potrebno vodenje ločenega knjigovodstva, ki omogoča tako povezavo prihodkov z odhodki.

59. Drugi način je izračun deleža, v katerem se dejavnost javne radiotelevizijske ustanove financira s subvencijami iz državnega proračuna (ali s prispevki za programe radiotelevizije), ter deleža, v katerem se financira s prihodki iz obdavčljivih transakcij. Ta drugi znesek bo po odštetju morebitnih prihodkov iz transakcij, ki so oproščene na podlagi člena 132(1)(q) Direktive 2006/112, odražal, kolikšen delež celotne dejavnosti javne radiotelevizijske ustanove pomeni njena komercialna dejavnost. V tem deležu bo tej dejavnosti mogoče nato pripisati stroške, ki jih je imela javna radiotelevizijska ustanova, ne da bi bilo treba posamezne postavke stroškov posebej pripisovati komercialni dejavnosti ali dejavnosti v javnem interesu. [38]

[35] Protokol (št. 29) o sistemu javne radiotelevizije v državah članicah, priložen k Pogodbama EU in DEU.

[36] Glej nedavno sodbo z dne 12. novembra 2020, Sonaecom (C-42/19, EU:C:2020:913, točki 41 in 42).

[37] Ta povezava temelji na tem, da ti programi po eni strani pritegnejo gledalstvo, zaradi česar je oddajanje komercialnih sporočil smiselno, po drugi strani pa je oddajanje teh programov financirano s prihodki iz predvajanja teh komercialnih sporočil.

[38] Zaradi natančnosti naj dodam, da je v Sporočilu Komisije načeloma prepovedano, da bi javnim radiotelevizijskim ustanovam zaradi financiranja iz javnih sredstev nastajal dobiček (glej točke od 72 do 74 tega sporočila). Da bi bila uporaba določb o DDV tudi skladna z načeli priznavanja državnih pomoči, bi moral biti vsakršen presežek prihodkov nad odhodki, ki gre čez okvir, dopuščen v tem sporočilu, pripisan komercialni dejavnosti.

60. Zato je treba po mojem mnenju ugotoviti, da s pojmom „komercialne dejavnosti“ javnih radiotelevizijskih ustanov v smislu člena 132(1)(q) Direktive 2006/112 niso zajete le storitve, ki se opravljajo za plačilo, v ozkem pomenu – kot je oddajanje komercialnih sporočil – ampak tudi storitve, za katere njihovi prejemniki ne dajo plačila – zlasti oddajanje programov, ki so na voljo brezplačno – v delu, v katerem so financirane s prihodki iz prvonavedene kategorije storitev.

61. Zdi se mi, da se to stališče ujema z mnenjem, ki sta ga španska vlada in Komisija izrazili v svojih stališčih v tej zadevi [39]. Menim, da je to stališče podprto tudi s smernicami odbora za DDV, ki izhajajo iz 52. zasedanja z dni 28. in 29. maja 1997. [40] Države članice so v njih „skoraj soglasno“ menile, da je edina dejavnost javnih radiotelevizijskih ustanov, ki ni komercialna, oddajanje programov, financirano iz javnih sredstev (torek iz prispevkov za programe radiotelevizije ali subvencij). Logično je torej, da bi bilo treba oddajanje programov v delu, v katerem je financirano s prihodki iz komercialnih dejavnosti, šteti za komercialno dejavnost.

62. Glede na to predlagam, naj se na drugo vprašanje odgovori, da je treba člen 132(1)(q) Direktive 2006/112 razlagati tako, da so s pojmom „komercialne dejavnosti“ javnih radijskih in televizijskih ustanov v smislu te določbe zajete transakcije, ki se opravljajo za plačilo in ne pomenijo dejavnosti v javnem interesu, ter storitve, ki se opravljajo neodplačno, v delu, v katerem so financirane s prihodki iz teh odplačnih transakcij.

Tretje in četrto vprašanje za predhodno odločanje

63. Predložitveno sodišče želi s tretjim in četrtim vprašanjem za predhodno odločanje, ki ju bom obravnaval skupaj, v bistvu dognati obseg pravice javne radiotelevizijske ustanove do odbitka davka, ki ga dolguje ali plača za blago in storitve, ki jih pridobi za potrebe svoje dejavnosti, če je ta dejavnost financirana tako z dotacijami iz državnega proračuna kot s prihodki iz komercialne dejavnosti.

64. To vprašanje sem glede javne radiotelevizijske ustanove, ki je financirana iz prispevkov za programe radiotelevizije, podrobno analiziral že v sklepnih predlogih v zadevi Český rozhlas [41]. Vendar je ta problematika presegala okvir vprašanj za predhodno odločanje, postavljenih v navedeni zadevi, in Sodišče je v sodbi ni obravnavalo. Ugotovitve iz navedenih sklepnih predlogov je po mojem mnenju mogoče prenesti na obravnavano zadevo. Ob upoštevanju okoliščin obravnavane zadeve pa bi rad dodal spodnje preudarke.

[39] Vendar moram poudariti, da se ne strinjam z mnenjem Komisije, v skladu s katerim je v položaju, v katerem je dejavnost izdajatelja radiotelevizijskih programov v celoti ali v delu financira s prihodki iz oddajanja komercialnih sporočil, oddajanje programov akcesorno glede na oddajanje teh komercialnih sporočil, edini prejemniki storitev tega izdajatelja radiotelevizijskih programov pa so oglaševalci. Menim, da gre pri tem prej za položaj, v katerem storitve, ki se nudijo gledalcem ali poslušalcem (oddajanje programov), financirajo prejemniki drugih storitev, in sicer storitev oddajanja komercialnih sporočil. Vendar to ne spremeni opredelitve teh storitev z vidika DDV.

[40] Dokument XXI/1500/96.

[41] Sklepni predlogi v zadevi C-11/15, EU:C:2016:181, točke od 44 do 63.

Načela odbitka davka za mešano dejavnost

65. V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča v zvezi s transakcijami, ki jih opravi davčni zavezanec in niso predmet DDV, na primer zato, ker se jih ne opravlja za plačilo v smislu člena 2(1) Direktive 2006/112, ne nastane pravica do odbitka davka, dolgovanega ali plačanega za blago in storitve, pridobljene za potrebe teh transakcij. Gre za enako načelo, kakršno velja za oproščene transakcije [42].

66. Uporaba tega načela za blago in storitve, ki jih davčni zavezanec pridobi izključno za namene svojih neobdavčljivih transakcij, je preprosta: davčni zavezanec ne pridobi pravice do odbitka davka, plačanega za to blago in te storitve.

67. Težava se pojavi pri blagu in storitvah, ki jih davčni zavezanec uporablja tako za namene svojih obdavčljivih transakcij kot za namene transakcij, ki so oproščene in ki niso predmet obdavčitve. V takem položaju ima davčni zavezanec pravico do odbitka v obsegu, ki ustreza deležu nabavljenega blaga in storitev v obdavčljivih transakcijah, ki jih opravi.

68. V členih od 173 do 175 Direktive 2006/112 so glede transakcij, ki so oproščene DDV, določena podrobna pravila za izračun tega deleža; za transakcije, ki niso predmet tega davka, pa se ta pravila ne uporabljajo. V tem položaju je naloga držav članic, da v svojem pravu ob upoštevanju sistematike in ciljev skupnega sistema DDV določijo podrobna pravila za njegov izračun. Na podlagi teh pravil mora biti mogoče objektivno upoštevanje deleža stroškov pri transakcijah, ki so predmet obdavčitve, in pri teh, ki niso [43].

Uporaba za javne radiotelevizijske ustanove

69. V obravnavani zadevi, kot je razvidno iz odgovora, ki ga predlagam na prvo vprašanje za predhodno odločanje, javna radiotelevizijska ustanova v obsegu, v katerem je njena dejavnost financirana s subvencijami iz državnega proračuna, ne opravlja transakcij, ki so predmet DDV. V okviru te dejavnosti torej nima pravice do odbitka davka, plačanega za blago in storitve, uporabljenih za potrebe te dejavnosti.

70. Kot je razvidno iz mojega predloga odgovora na drugo vprašanje za predhodno odločanje, pa dejavnost javne radiotelevizijske ustanove v obsegu, v katerem je financirana s prihodki iz oddajanja plačljivih komercialnih sporočil in drugih obdavčljivih transakcij, pomeni njeno komercialno dejavnost v smislu člena 132(1)(q) Direktive 2006/112. To dejavnost je treba v celoti šteti za dejavnost, ki se opravlja za plačilo, in torej za dejavnost, pri kateri se lahko uveljavlja pravica do odbitka davka, plačanega ali dolgovanega za blago in storitve, uporabljene za potrebe te dejavnosti.

71. Javna radiotelevizijska ustanova, katere dejavnost je financirana tako s subvencijami iz državnega proračuna in morebitnimi oproščenimi transakcijami kot s prihodki iz obdavčljivih transakcij, ima glede na to pravico do odbitka davka, ki ga dolguje ali ga je plačala za blago in storitve, uporabljene za potrebe te dejavnosti, v obsegu, v katerem je ta dejavnost financirana z zadnjenavedenimi prihodki.

[42] Glej nazadnje sodbo z dne 8. maja 2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390, točki 26 in 27).

[43] Glej nazadnje sodbo z dne 8. maja 2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390, točki 28 in 29).

72. Kot sem navedel, podrobna pravila za izračun deleža stroškov, ki ustreza dejavnosti, ki ni predmet obdavčitve, v Direktivi 2006/112 niso določena. Morajo jih torej določiti države članice v svojih pravnih redih. V zvezi s tem se strinjam z mnenjem, ki ga je Komisija izrazila v odgovoru na vprašanje Sodišča, da države članice lahko – ni pa jim treba – po analogiji uporabijo pravila, ki so v členih od 173 do 175 te direktive določena za obdavčljive in oproščene transakcije.

73. Če bi se komercialne dejavnosti javnih radiotelevizijskih ustanov opredelile tako, kot predlagam, bi to zlasti omogočilo uporabo osnovne metode za izračun tega deleža, ki je opredeljena v členu 174(1) Direktive 2006/112. V skladu s to metodo ima davčni zavezanec pravico do odbitka dolgovanega ali plačanega vstopnega DDV v obsegu, ki ustreza deležu prometa, ustvarjenega z obdavčljivimi transakcijami, v celotnem prometu davčnega zavezanca. Za uporabo te metode za javne radiotelevizijske ustanove, ki so financirane tako s subvencijami iz državnega proračuna kot s prihodki iz transakcij, opravljenih za plačilo, bi bilo treba v števcu ulomka uporabiti znesek prometa, ki se nanaša na te transakcije, v imenovalcu pa znesek tega prometa ter znesek subvencij. Dalje, če je javna radiotelevizijska ustanova opravljala transakcije za plačilo, ki pa so na podlagi člena 132(1)(q) Direktive 2006/112 oproščene DDV, bi bilo treba za tako izračunan delež uporabiti pravila iz členov od 173 do 175 te direktive, da bi se dognal končni delež, v kakršnem ima ta ustanova pravico do odbitka plačanega ali dolgovanega vstopnega DDV.

74. Države članice seveda lahko sprejmejo druga pravila za izračun tega deleža, ki pa morajo izpolnjevati merili iz točke 68 teh sklepnih predlogov.

75. Glede na navedeno predlagam, naj se na tretje in četrto vprašanje za predhodno odločanje odgovori, da je treba člen 168 Direktive 2006/112 razlagati tako, da ima javna radiotelevizijska ustanova, katere dejavnost se financira tako s subvencijami iz državnega proračuna kot s prihodki iz transakcij, ki so predmet DDV, pravico do odbitka DDV, dolgovanega ali plačanega za blago in storitve, uporabljene za potrebe te dejavnosti, v takšnem obsegu, v kakršnem je njena dejavnost financirana s prihodki iz obdavčljivih transakcij.

Predlog

76. Glede na zgoraj navedene preudarke predlagam, naj se na vprašanja za predhodno odločanje, ki jih je postavilo Administrativen sad Sofia-grad (upravno sodišče v Sofiji, Bolgarija)), odgovori tako:

1. Člen 2(1)(c) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da dejavnost javne radiotelevizijske ustanove, pri kateri gre za opravljanje televizijskih medijskih storitev, v delu, v katerem je financirana s subvencijami iz državnega proračuna, ne pomeni opravljanja storitev za plačilo v smislu te določbe.

2. Člen 132(1)(q) Direktive 2006/112 je treba razlagati tako, da so s pojmom „komercialne dejavnosti“ javnih radijskih in televizijskih ustanov v smislu te določbe zajete transakcije, ki se opravljajo za plačilo in ne pomenijo dejavnosti v javnem interesu, ter storitve, ki se opravljajo neodplačno, v delu, v katerem so financirane s prihodki iz teh odplačnih transakcij.

3. Člen 168 Direktive 2006/112 je treba razlagati tako, da ima javna radiotelevizijska ustanova, katere dejavnost se financira tako s subvencijami iz državnega proračuna kot s prihodki iz transakcij, ki so predmet DDV, pravico do odbitka DDV, dolgovanega ali plačanega za blago in storitve, uporabljene za namene te dejavnosti, v takšnem obsegu, v kakršnem je njena dejavnost financirana s prihodki iz obdavčljivih transakcij.