

Predmet C-21/20

**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 98. stavka 1.
Poslovnika Suda**

Datum podnošenja:

17. siječnja 2020.

Sud koji je uputio zahtjev:

Administrativen sad Sofia-grad (Bugarska)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

31. prosinca 2019.

Tužitelj:

Balgarska nacionalna televizija

Tuženik:

Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna prakтика” –
Sofia pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prihodite
(NAP)

Predmet glavnog postupka

Pravo javne televizije na odbitak pretporeza u pogledu poreza na dodanu vrijednost za usluge koje pruža.

Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku

Tumačenje članka 2. stavka 1. točke (c), članka 25. točke (c), članka 132. stavka 1. točke (q) i članka 168. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost u skladu s člankom 267. stavkom 1. točkom (b) UFEU-a.

Prethodna pitanja

Sud koji je uputio zahtjev postavlja 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/E[Z] 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 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 pretporeza 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 pretporeza u cijelosti 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 pretporeza za te kupnje i koji se kriteriji trebaju primijeniti za njegovo određivanje [?]

Navedene odredbe prava Unije i sudska praksa

Članak 2. stavak 1. točka (a), članak 25. točka (c), članak 132. stavak 1. točka (q), članak 168. i članak 173. stavak 1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL, L 347, 2006., str. 1.; u daljnjem tekstu: Direktiva) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.)

Presuda Suda Europske unije od 27. ožujka 2014., *Le Rayon d'Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, točke 30. i 34.

Presuda Suda Europske unije od 22. lipnja 2016., *Odvolačí finanční ředitelství*, C-11/15, EU:C:2016:470, točka 32.

Navedena nacionalna pravila

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Zakon po porezu na dodanu vrijednost, u daljnjem tekstu: ZDDS):

„Članak 2. Porezom na dodanu vrijednost oporezuje se:

1. svaka naplatna, oporeziva isporuka robe ili pružanje usluge

[...]

Članak 3. (1) Porezni obveznik je svaka osoba koja obavlja samostalnu gospodarsku djelatnost, neovisno o njezinoj svrsi i rezultatu.

[...]

(5) Porezni obveznici nisu država, državna i lokalna tijela za sve djelatnosti i isporuke koje obavljaju, odnosno pružaju, u okviru državne ili lokalne vlasti, uključujući slučajeve u kojima ubiru pristojbe, doprinose ili davanja za te djelatnosti ili isporuke. Od toga se izuzimaju:

1. sljedeće djelatnosti ili isporuke:

n) djelatnosti javnog radija i televizije komercijalne naravi;

(6) Porezni obveznik koji obavlja, odnosno pruža i izuzete isporuke i/ili isporuke ili usluge izvan samostalne gospodarske djelatnosti, kao i pravna osoba koja nije porezni obveznik, a koja je registrirana za potrebe poreza na dodanu vrijednosti, porezni su obveznici u odnosu na sve primljene usluge.

[...]

Članak 8. Usluga u smislu ovog zakona je sve što ima vrijednost i razlikuje se od robe kao i od novca u opticaju te stranih valuta koji se koriste kao sredstvo plaćanja.

[...]

Članak 42. Isporuke izuzete od poreza su:

2. djelatnost Balgarskog nacionalnog radiija (Bugarski nacionalni radio), Balgarske nacionalne televizije (Bugarska nacionalna televizija) i Balgarske telegrafne agentsije (Bugarska novinska agencija) za koju primaju uplate iz državnog proračuna.

[...]

Članak 69. (1) Ako se robe i usluge koriste u svrhu oporezivih isporuka koje obavlja osoba registrirana za potrebe poreza na dodanu vrijednost, ta osoba ima pravo odbiti sljedeće:

1. porez na robe ili usluge koje joj je isporučio ili obavio, odnosno koje joj isporučuje ili obavlja dobavljač ili pružatelj usluga – osoba koja je isto tako registrirana u skladu s ovim zakonom;

[...]

Članak 73. (1) Registrirana osoba ima pravo na djelomičan odbitak pretporeza u pogledu roba ili usluga koje se koriste kako za isporuke za koje osoba ima pravo na odbitak pretporeza tako i za isporuke ili djelatnosti za koje osoba nema takvo pravo.”

Kratak prikaz činjeničnog stanja i postupka

- 1 Predmet pobijanja je porezno rješenje od 14. prosinca 2016., koje je donijelo porezno tijelo, a potvrđeno je odlukom Direktora na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praksa” – Sofia pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencija za prihode (direktor Direkcije „Žalbe i praksa na području poreza i socijalnog osiguranja” Sofija pri Središnjoj upravi Nacionalne agencije za javne prihode) od 27. veljače 2017. Protiv rješenja potvrđenog navedenom odlukom podnesena je tužba povodom koje je pokrenut postupak pred Administrativen sadom Sofia-grad (Upravni sud u Sofiji).
- 2 Porezno rješenje doneseno je po završetku poreznog nadzora koji je u skladu sa ZDDS-om proveden nad Balgarskom nacionalnom televizijom (Bugarska nacionalna televizija, u daljnjem tekstu: BNT). U odnosu na BNT utvrđena je za razdoblje od 1. rujna 2015. do 31. ožujka 2016. obveza poreza na dodanu vrijednost u ukupnom iznosu od 1 568 037,04 bugarskih leva i kamata za razdoblje od 15. listopada 2015. do 14. prosinca 2016. u ukupnom iznosu od 144 138,74 bugarskih leva. Ta je porezna obveza proizašla iz ispravka rezultata poslovanja koje je BNT naveo za navedena porezna razdoblja koji je uslijedio nakon poreznog nadzora, pri čemu je porezni nadzor za navedene isporuke, za koje je BNT u cijelosti odbio pretporez, priznao djelomičan odbitak pretporeza.
- 3 BNT je pravna osoba, nacionalni, javni pružatelj audiovizualnih medijskih usluga u skladu s člankom 6. stavkom 3. Zakona za radioto i televiziata (Zakon o radiju i televiziji, u daljnjem tekstu: ZRT).
- 4 BNT od gledatelja ne ubire nikakvu naknadu za emitiranje televizijskog programa. Njegova se djelatnost u skladu s člankom 70. stavkom 3. ZRT-a financira djelomično subvencijom iz državnog proračuna, vlastitim prihodima od oglašavanja i sponzorstava i dr. Subvencija iz državnog proračuna predviđena je za pripremu, proizvodnju i emitiranje programa, a određuje se na temelju paušala po satu programa koje utvrđuje Vijeće ministara.

- 5 BNT je s učinkom od 28. prosinca 1998. registriran za potrebe PDV-a u skladu s ZDDS-om. Do ožujka 2015. televizija je djelomično odbijala pretporez za sve svoje kupnje. Nakon izrade analize u ožujku 2015., BNT je odlučio da djelatnost emitiranja nije isporuka gledateljima koja izuzeta od poreza te je potom započeo primjenjivati metodu direktne alokacije. BNT zastupa mišljenje da ima pravo na odbitak pretporeza cijelosti za kupnje korištene u svrhu njegove komercijalne djelatnosti. Suprotno tomu, smatra da ima pravo na djelomičan odbitak pretporeza za kupnje koje su istodobno korištene u svrhu djelatnosti komercijalne naravi kao i za djelatnosti čija narav nije isključivo komercijalna.
- 6 Porezna tijela koja su provela nadzor utvrdila su pobijanim poreznim rješenjem da BNT obavlja kako oporezive isporuke, odnosno djelatnost oglašavanja, tako i isporuke izuzete od poreza, odnosno emitiranje programa, te da se prilikom ostvarenja prava na odbitak pretporeza ne može nedvojbeno utvrditi je li kupnja povezana samo s isporukom koja je izuzeta od poreza ili samo s oporezivom isporukom. Stoga je u okviru poreznog nadzora proveden ispravak, pri čemu je za isporuke za koje je BNT u cijelosti odbio pretporez priznato pravo na djelomičan odbitak pretporeza, a odbijen je zahtjev za povrat poreza u iznosu od 1 568 037,04 bugarskih leva za razdoblje od rujna 2015. do veljače 2016..

Glavna argumentacija stranaka u glavnom postupku

- 7 Tužitelj smatra da je porezno rješenje nezakonito.
- 8 Prema mišljenju BNT-a, emitiranje njegova programa nije usluga, jer nedostaje pravni odnos između njega i gledatelja. Isto tako nedostaje i naplatni karakter jer subvencija iz državnog proračuna ne predstavlja naknadu za uslugu. BNT stoga smatra da obavlja samo jednu jedinu djelatnost obuhvaćenu područjem primjene poreza na dodanu vrijednost, a to je prodaja vremena oglašavanja.
- 9 BNT smatra da odredbe o primjeni djelomičnog odbitka pretporeza nisu primjenjive jer se taj mehanizam primjenjuje samo ako osoba koja je porezni obveznik ne može razlikovati koje su kupnje korištene u svrhu isporuke izuzete od poreza, a koje u svrhu oporezive isporuke, dakle u slučajevima kada se ne može primijeniti načelo direktne alokacije. Međutim, BNT je u ožujku 2015. započeo primjenjivati metodu direktne alokacije tako da je za svaku kupnju zasebno ispitao je li ona predviđena ili se može koristiti u svrhu djelatnosti komercijalne naravi ili pak u svrhu djelatnosti obuhvaćenu ispunjavanjem njegove javne zadaće.
- 10 BNT navodi da se tuženik poziva na odredbu Direktive koja nije prenesena u nacionalno pravo, točnije na članak 25. točku (c). Međutim, smatra, da se država i njezina tijela ne smiju pozivati na izravan učinak odredaba Direktive i izvoditi prava iz onih odredaba koje nisu prenesene u nacionalno pravo.
- 11 Osim toga, navodi dalje BNT, članak 42. točka 2. ZDDS-a, koji predviđa da njegova djelatnost za koju on prima uplate iz državnog proračuna i koja predstavlja isporuku izuzetu od poreza, pogrešno prenosi odredbe Direktive jer su

odredbe Direktive, za razliku od članka 42. točke 2. ZDDS-a, kao isporuke izuzete od poreza kvalificirale „aktivnosti, osim onih komercijalne naravi, koje obavljaju tijela javnog radija i televizije”. Time se u praksi kao kriterij oporezivosti priznaje način financiranja djelatnosti, a ne njezina komercijalna narav. Stoga bugarski zakon djelatnost koja je, premda je subvencionirana u cijelosti komercijalne naravi, pogrešno tretira kao djelatnost izuzetu od poreza. Na taj se način BNT u stavlja nepovoljniji položaj od komercijalnih medija čija je komercijalna djelatnost oporeziva i krši se načelo porezne neutralnosti čiji je glavni cilj jednako oporezivanje isporuka iste naravi.

- 12 BNT navodi da je iz stručnog mišljenja razvidno koje su njegove djelatnosti komercijalne naravi, pa stoga televizija za kupnje koje su s time izravno povezane ima pravo na odbitak pretporeza u cijelosti.
- 13 Naposljetku, BNT osporava stajalište tuženika prema kojem BNT ima pravo na odbitak pretporeza u cijelosti za kupljene robe ili usluge predviđene u svrhu njegove komercijalne djelatnosti samo ako je kupnja u cijelosti financirana prihodima od oglašavanja ili drugim primicima koji potječu od neke druge komercijalne djelatnosti. Praksa porezne uprave kojom se stvaraju dodatni uvjeti za ostvarivanje zakonski utvrđenih prava stoga je, prema mišljenju BNT-a, protivna zakonu i sudskoj praksi Suda Europske unije.
- 14 Tuženik drži da porezno rješenje nije protivno zakonu i pravu Unije.
- 15 Osnovani su zaključci poreznih tijela da je BNT u pogledu primljenih isporuka roba i usluga, koje su korištene kako u svrhu oporezive isporuke tako i za isporuke izuzete od poreza, morao primijeniti djelomičan odbitak pretporeza u skladu s člankom 73. ZDDS-a. Nadalje, tuženik smatra da nije osnovano pravo osobe nad kojom je proveden nadzor da u cijelosti odbije pretporez u pogledu kupnji prava na emitiranje programa jer ta osoba nije dokazala da su kupnje u cijelosti financirane prihodima od oglašavanja, a ne subvencijama iz državnog proračuna. Primljene subvencije, koje prema mišljenju tuženika predstavljaju isporuku izuzetu od poreza u smislu članka 42. točke 2. ZDDS-a, višestruko premašuju prihode ostvarene po osnovi oporezivih isporuka.
- 16 Budući da BNT te kupnje ne knjiži pojedinačno prema načinu financiranja, tuženik smatra da ne postoji mogućnost da se kupnje koje su bile financirane subvencijama iz državnog proračuna razgraniči od onih koje su bile financirane prihodima od usluga oglašavanja. Tuženik smatra da je upravo zbog toga zakonito priznavanje prava samo na djelomičan odbitak pretporeza koji se odnosi na kupnje prava emitiranja, a koje je priznato poreznim rješenjem.
- 17 Budući da BNT nije dokazao da je tijekom pripreme, proizvodnje i emitiranja programa koristio samo sredstva koja potječu od prodaje vremena oglašavanja, a ne iz državnih subvencija, tuženik smatra da BNT ima pravo samo na djelomičan odbitak pretporeza za obavljane kupnje roba ili usluga koje su korištene u svrhu budućih oporezivih isporuka.

Kratki prikaz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku

- 18 Sud koji je uputio zahtjev navodi da se spor između stranaka vodi oko toga je li djelatnost BNT-a u svojstvu javnog pružatelja usluga, kojemu su ZRT-om dodijeljene specifične zadaće, izuzet iz područja primjene ZDDS-a (kako tvrdi tužitelj) ili je ta djelatnost naplatna, ali od poreza izuzeta isporuka u smislu ZDDS-a (kako smatra tuženik). Osim toga, stranke se spore oko toga mora li se odredba članka 73. ZDDS-a, koja predviđa pravo na djelomičan odbitak pretporeza, primijeniti u pogledu svih primljenih isporuka jer kupnje nisu bile razgraničene s obzirom na način njihova financiranja (kako to smatra tuženik) ili se odbitak pretporeza mora u cijelosti priznati za isporuke koje se moraju koristiti za komercijalnu djelatnost koja generira prihode, dok se za kupnje koje ne služe u cijelosti toj komercijalnoj djelatnosti mora priznati djelomičan odbitak pretporeza (kako to smatra tužitelj).
- 19 Sud koji je uputio zahtjev upućuje na sudsku praksu bugarskih sudova o jednom prijašnjem poreznom rješenju za BNT u skladu s ZDDS-om koja se podudara sa stajalištem tuženika u ovom sporu o odbijanju odbitka pretporeza u cijelosti i priznavanju samo djelomičnog odbitka pretporeza, a prema kojoj su odredbe čije se tumačenje u ovom predmetu zahtjeva jasne te ne izazivaju nikakve dvojbe.
- 20 Presudom od 23. travnja 2018. Varhoven administrativen sad (Vrhovni upravni sud, u daljnjem tekstu: VAS) Republike Bugarske utvrdio je da djelatnost BNT-a kao javnog pružatelja usluga u skladu s ZRT-om unatoč njegovim specifičnim zadaćama obuhvaćena područjem primjene ZDDS-a i podliježe porezu na dodanu vrijednost. U skladu s člankom 25. točkom (c) Direktive, pojam „usluga” obuhvaća i obavljanje usluge na temelju zakona. Iako citirana odredba nije prenesena u bugarsko pravo, VAS je zastupao stajalište da se primjenjuje načelo izravnog učinka direktive. U tom smislu, iz okolnosti da osoba koja je porezni obveznik obavlja djelatnost koja se sastoji u ispunjavanju zadaća nametnutih joj i uređenih zakonom, a koja služi za postizanje cilja od javnog interesa, ne treba zaključivati da se ta djelatnost ne smatra isporukom usluge u skladu sa ZDDS-om.
- 21 Pravni odnos između pružatelja usluge i njezina primatelja počiva prema mišljenju VAS-a na odgovarajućoj obvezi pružanja usluga u javnom interesu koja je zakonski delegirana odgovarajućem pružatelju usluge.
- 22 Pozivajući se na točke 30. i 34. presude Suda Europske unije u predmetu C-151/13 VAS je odlučio da postoji izravna povezanost između isporuka gledateljima koje je obavio BNT i naknade primljene od države u obliku subvencija. VAS je pretpostavio da nije potrebno da se naknada za tu uslugu dobije izravno od primatelja usluge, nego smatra da naknadu može dati i treća osoba ili – kao u ovom predmetu – država.
- 23 VAS je smatrao da presuda u predmetu C-11/15 nije usporediva s predmetom koji se vodio pred VAS-om jer je u tom predmetu bila riječ o državnim subvencijama

izravno povezanima s obavljanjem usluga koje BNT obavlja kao javni pružatelj usluga i čiji se iznos unaprijed određuje prema jasno definiranim kriterijima.

- 24 Prigovor da članak 42. točka 2. ZDDS-a ne prenosi ispravno članak 132. stavak 1. točku (q) Direktive VAS je smatrao neosnovanim jer je s tom odredbom, prema kojoj se ona djelatnost BNT-a za koju se primaju uplate iz državnog proračuna treba tretirati kao isporuka izuzeta od poreza, postignut cilj Direktive da se kao isporuke izuzete od poreza moraju tretirati samo aktivnosti, osim onih komercijalne naravi, koje obavljaju tijela javnog radija i televizije.
- 25 VAS je odlučio da BNT pravo na odbitak pretporeza u cijelosti ima samo ako dokaže da su određene kupnje koje je obavio i koje su predviđene za njegovu komercijalnu djelatnost u cijelosti financirane prihodima od djelatnosti oglašavanja ili drugim prihodima povezanim s djelatnošću emitiranja, a da nisu financirane subvencijama iz državnog proračuna. U tom je smislu VAS naglasio da bi sredstva generirana prodajom vremena oglašavanja morala pokriti izdatke za kupnju programskih proizvoda, odnosno filmova i dr. koji su bili emitirani na nekom od programskih kanala BNT-a, i da BNT ne vodi nikakve detaljne analitičke obračune o tome koji se dio izdataka televizije podmiruje iz državnih subvencija, a koji od prodaje vremena oglašavanja.
- 26 Sud koji je uputio zahtjev napominje da je činjenično stanje na kojem se temelji presuda u predmetu C-11/15 uistinu nešto drugačije, jer je Češki radio pristojbe ubirao od slušatelja, dok BNT kao javna televizija subvencije prima iz državnog proračuna, što je okolnost koja nije bila predmetom ispitivanja u prethodno navedenom predmetu. Za razliku od predmeta C-151/2013, u glavnom postupku nedostaje takva jasna povezanost poput one koja u navedenom predmetu postoji između „paušala za skrb” i obavljenih usluga.
- 27 Stoga sud koji je uputio zahtjev smatra da je za odluku u glavnom postupku vrlo važno pojasniti pitanje je li program koji emitira nacionalna javna televizija (BNT) zbog njezina državnog subvencioniranja u smislu članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive „uz naknadu obavljena”, ali od poreza na dodanu vrijednost u smislu članka 132. stavka 1. točke (q) Direktive izuzeta usluga ili takva vrsta djelatnosti nije oporeziva isporuka obuhvaćena područjem primjene Direktive.
- 28 U tom je pogledu dovoljno istaknuti, s jedne strane, da iako odredba članka 132. stavka 1. točke (q) predviđa izuzeće „aktivnosti, osim onih komercijalne naravi, koje obavljaju tijela javnog radija i televizije”, navedena je odredba primjenjiva samo pod uvjetom da te aktivnosti podliježu porezu na dodanu vrijednost u smislu članka 2. Direktive i, s druge strane, da se ne tumači na način kojim bi se proširilo područje primjene te direktive kako je definirano u tom članku 2. (u skladu s obrazloženjem u točki 32. presude Suda Europske unije u predmetu C-11/15).
- 29 U pogledu tumačenja članka 2. stavka 1. točke (c) i članka 132. stavka 1. točke (q) Direktive isto je tako važno pojasniti, je li djelatnost javne televizije u pogledu pružanja audiovizualnih usluga gledateljima obavljanje usluge koje je u smislu

ZDDS-a izuzeto od poreza, predstavljaju li subvencije koje nacionalna televizija prima iz državnog proračuna naknadu i s tim u skladu, je li BNT, unatoč specifičnim zadaćama, kao javni pružatelj usluga u kontekstu te djelatnosti obuhvaćen područjem primjene ZDDS-a i podliježe li porezu na dodanu vrijednost.

- 30 Sud koji je uputio zahtjev naglašava da utvrđenje o tome predstavlja li djelatnost televizije BNT-a, odnosno audiovizualne medijske usluge čiji su primatelji svi bugarski građani, obavljanje usluge u skladu sa ZDDS-om pridonosi pojašnjenju pitanja treba li se ta djelatnost uzeti u obzir u slučaju ispitivanja prava na odbitak pretporeza u pogledu oporezivih isporuka čiji je primatelj tužitelj. Ako se pretpostavi da je ta djelatnost javne televizije mješovite prirode i da obuhvaća kako isporuke izuzete od poreza (emitiranje televizijskih programa) tako i oporezive isporuke (komercijalno oglašavanje), sud koji je uputio zahtjev se pita mora li se pretpostaviti da dobitku podliježe samo dio poreza na dodanu vrijednost koji je plaćen na primljene isporuke, a koji se može smatrati povezanim s komercijalnom djelatnošću javne televizije. Sud koji je uputio zahtjev isto tako želi znati, koji bi se kriteriji trebali primijeniti na određivanje prava na odbitak pretporeza, ako bi se potvrdila mješovita priroda djelatnosti javne televizije.
- 31 Naposljetku, sud koji je uputio zahtjev napominje da unatoč navedenoj nacionalnoj sudskoj praksi ima dvojbe koje se tiču opsega odredaba iz članaka 2., 132. i 168. Direktive u pogledu djelatnosti BNT-a, pri čemu tumačenje tih odredaba drži potrebnim za donošenje odluke o predmetnoj tužbi.