

Sprawa C-21/20

Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości

Data wpływu:

17 stycznia 2020 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Administratiwen syd Sofija-grad (Bułgaria)

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

31 grudnia 2019 r.

Strona skarżąca:

Byłgarska Nacionalna Telewizija

Strona przeciwna:

Direktor na Direkcija „Obżałwane i danyczno-osiguritełna praktika”
– Sofia pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za
prichodite

Przedmiot postępowania głównego

Uprawienie telewizji publicznej do odliczenia VAT w odniesieniu do świadczonych przez nią usług.

Przedmiot i podstawa prawna wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

Wykładnia – na podstawie art. 267 akapit pierwszy lit. b) TFUE – art. 2 ust. 1 lit. c), art. 25 lit. c), art. 132 ust. 1 lit. q) i art. 168 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej.

Pytania prejudycjalne

Sąd odsyłający zwraca się z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy działalność telewizji publicznej w zakresie audiowizualnych usług medialnych dla widzów – w sytuacji gdy jest ona finansowana przez państwo w formie subsydiów, a widzowie nie uiszczają opłat za emisje telewizyjne – można uznać za świadczenie usług dokonywane odpłatnie, zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, czy też nie stanowi ona świadczenia usług dokonywanego odpłatnie w rozumieniu tego przepisu i nie jest objęta zakresem stosowania wspomnianej dyrektywy?

2) Na wypadek udzielenia odpowiedzi, że audiowizualne usługi medialne telewizji publicznej dla widzów są objęte zakresem stosowania art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112, czy można uznać, że są one zwolnionymi transakcjami w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. q) dyrektywy, a także czy dopuszczalne jest uregulowanie krajowe zwalniające tę działalność jedynie ze względu na to, że w odniesieniu do niej telewizja publiczna otrzymuje płatność z budżetu państwa – bez względu na to, czy działalność ta ma charakter komercyjny?

3) Czy art. 168 dyrektywy 2006/112 dopuszcza praktykę polegającą na korzystaniu z prawa do odliczenia całości podatku naliczonego w odniesieniu do zakupów nie tylko w zależności od przeznaczenia zakupów (na potrzeby działalności podlegającej opodatkowaniu lub nie), lecz również w zależności od sposobu finansowania tych zakupów – a mianowicie z własnych przychodów (usług reklamowych i innych usług) i z państwowych subsydiów – i na przyznawaniu prawa do odliczenia całości podatku naliczonego jedynie w odniesieniu do zakupów finansowanych z własnych przychodów, a nie w odniesieniu do zakupów finansowanych z państwowych subsydiów, wymagając ich rozróżnienia?

4) Na wypadek przyjęcia, że działalność telewizji publicznej dotyczy zarówno podlegających opodatkowaniu, jak i zwolnionych transakcji – mając na względzie mieszane finansowanie tej działalności – jaki jest zakres stosowania prawa do odliczenia podatku naliczonego w odniesieniu do zakupów i jakie kryteria należy zastosować przy określaniu tego prawa[?]”.

Przepisy i orzecznictwo Unii Europejskiej

Artykuł 2 ust. 1 lit. a), art. 25 lit. c), art. 132 ust. 1 lit. q), art. 168 i art. 173 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwana dalej „dyrektywą”).

Wyrok z dnia 27 marca 2014 r., *Le Rayon d’Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, pkt 30, 34.

Wyrok z dnia 22 czerwca 2016 r., Odvolací finanční ředitelství, C-11/15, EU:C:2016:470, pkt 32.

Przepisy krajowe

Zakon za danyk vyrchu dobawenata stojnost (ustawa o podatku od wartości dodanej, ZDDS):

„Artykuł 2. Opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej podlegają:

1. każda odpłatna dostawa towarów i każde odpłatne świadczenie usług;

[...]

Artykuł 3. (1) Podatnikiem jest każdy podmiot wykonujący samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

[...]

(5) Podatnikiem nie jest państwo ani organy państwowe lub samorządowe w odniesieniu do wszelkiej działalności lub transakcji wykonywanych przez nie w charakterze organu państwowego lub samorządowego, w tym wypadkach gdy pobierają one opłaty, udziały lub wynagrodzenia związane z taką działalnością lub transakcjami, z wyjątkiem:

1. następujących rodzajów działalności lub transakcji:

n) komercyjnej działalności radiowej i telewizyjnej;

(6) Podatnik, który przeprowadza zwolnione transakcje oraz/lub transakcje lub działalność poza ramami niezależnej działalności gospodarczej, a także podmiot niebędący podatnikiem, który jest zarejestrowany dla celów podatku od wartości dodanej, podlegają podatkowi w odniesieniu do wszystkich otrzymanych usług.

[...]

Artykuł 8. „Usługą w rozumieniu niniejszej ustawy jest wszystko, co ma wartość i różni się od towaru, pieniądza w obiegu oraz walut obcych, które są używane jako środek płatniczy”.

[...]

Artykuł 42. Czynnością zwolnioną z podatku jest:

2. działalność Bułgarskoto nacionalno radio (bułgarskiego radia krajowego), Bułgarskata nacionalna televizija (bułgarskiej telewizji krajowej) i Bułgarskata telegrafna agencija (bułgarskiej agencji telegraficznej), za którą podmioty te otrzymują płatności z budżetu państwa.

[...]

Artykuł 69. (1) W zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane na potrzeby dokonywanych przez zarejestrowanego podatnika dostaw opodatkowanych, podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia:

1. kwoty podatku od towarów lub usług, które dostawca lub usługodawca – gdy ten dostawca lub usługodawca jest zarejestrowanym na podstawie niniejszej ustawy podatnikiem – dostarczył mu albo ma mu dostarczyć względnie świadczył mu albo ma mu świadczyć;

[...]

Artykuł 73. (1) Zarejestrowany podmiot ma prawo do odliczenia części podatku naliczonego w odniesieniu do towarów lub usług, które są wykorzystywane zarówno na potrzeby dostaw i świadczeń, co do których podmiot ten ma prawo do odliczenia podatku naliczonego, jak i w odniesieniu do dostaw i świadczeń lub działalności, co do których podmiot ten nie ma takiego prawa”.

Zwięzłe przedstawienie okoliczności faktycznych i postępowania głównego

- 1 Przedmiotem zaskarżenia jest decyzja zapadła w wyniku kontroli podatkowej z dnia 14.12.2016 r., wydana przez organ ds. przychodów i potwierdzona decyzją z dnia 27.2.2017 r. dyrektor na Direkcija „Obzawane i danyczno-osiguritelna praktika” – Sofia pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite (dyrektora dyrekcji „Odwołania oraz praktyka podatkowa i zabezpieczenia społeczne” w mieście Sofia przy centralnym zarządzie narodowej agencji przychodów skarbowych i z tytułu składek zabezpieczenia społecznego). Na utrzymaną w mocy decyzję złożono skargę, na podstawie której wszczęto postępowanie sądowe przed Administratiwen syd Sofia-grad (sądem administracyjnym dla miasta Sofii).
- 2 Zaskarżona decyzja została wydana w wyniku kontroli podatkowej Byłgarskata nacionalna televizija (zwanej dalej „BNT”), zgodnie z ZDDS. Na BNT nałożono zobowiązania z tytułu podatku od wartości dodanej (VAT) za okres od dnia 1.9.2015 r. do dnia 31.3.2016 r. w łącznej wysokości 1 568 037,04 BGN i odsetki za okres od dnia 15.10.2015 r. do dnia 14.12.2016 r. w łącznej wysokości 144 138,74 BGN. Zobowiązania te wynikają z dokonanej po kontroli korekty zadeklarowanego przez BNT rezultatu za wskazane okresy podatkowe, ponieważ w odniesieniu do wspomnianych transakcji, co do których BNT korzystała z prawa do odliczenia całości podatku naliczonego, w następstwie przeprowadzonej kontroli przyznano prawo do odliczenia części podatku naliczonego.
- 3 Byłgarskata nacionalna televizija jest osobą prawną będącą krajowym publicznym dostawcą audiowizualnych usług medialnych, na mocy art. 6 ust. 3 Zakon za radioto i televizija (ustawy o radiu i telewizji, zwanej dalej „ZRT”).

- 4 W odniesieniu do działalności związanej z emisjami programów telewizyjnych BNT nie otrzymuje wynagrodzenia od widzów. Zgodnie z art. 70 ust. 3 ZRT działalność BNT jest finansowana częściowo z subsydiów z budżetu państwa, własnych przychodów z reklamy, przez sponsorów i z pozostałych źródeł. Subsydia z budżetu państwa są przeznaczone na przygotowanie, stworzenie i rozpowszechnianie programów, a ustala się je na podstawie ryczału godzinowego określonego przez radę ministrów.
- 5 Bułgarska narodowa telewizja jest zarejestrowana zgodnie z ZDDS od dnia 28.12.1998 r. Do marca 2015 r. telewizja ta korzystała z prawa do odliczenia części podatku naliczonego w odniesieniu do wszystkich swoich zakupów. W marcu 2015 r. BNT przeprowadziła analizę i przyjęła, że w ramach swojej działalności telewizyjnej nie wykonuje zwolnionego świadczenia na rzecz widzów, i rozpoczęła stosowanie metody bezpośredniej alokacji. Według BNT powinna ona mieć prawo do odliczenia całości podatku naliczonego w odniesieniu do zakupów, które są wykorzystywane dla celów jej działalności gospodarczej. Równocześnie powinna mieć prawo do odliczenia części podatku naliczonego w odniesieniu do zakupów, które są wykorzystywane jednocześnie w ramach działalności komercyjnej i działalności, która nie ma w całości charakteru komercyjnego.
- 6 W zaskarżonej decyzji zapadłej w wyniku kontroli podatkowej organy kontroli przyjęły, że BNT wykonuje zarówno transakcje podlegające opodatkowaniu – działalność reklamową, jak i zwolnione transakcje – działalność związaną z emisjami programów, oraz że przy wykonywaniu prawa do odliczenia podatku naliczonego nie można określić w sposób kategoriyczny, czy zakup jest związany z wykonaniem wyłącznie świadczenia zwolnionego albo wyłącznie świadczenia podlegającego opodatkowaniu. Mając na względzie powyższe, w następstwie kontroli dokonano korekty, przyznając prawo do odliczenia części podatku naliczonego w odniesieniu do transakcji, co do których BNT skorzystała z prawa do odliczenia całości podatku naliczonego, i odmawiając zwrotu żądanego podatku w wysokości 1 568 037,04 BGN za okres od września 2015 r. do lutego 2016 r.

Zasadnicze argumenty stron w postępowaniu głównym

- 7 Skarżąca podtrzymuje, że decyzja zapadła w wyniku kontroli podatkowej jest niezgodna z prawem.
- 8 Według BNT emisje jej programów nie stanowią świadczenia usług ze względu na brak relacji prawnej między nią a widzami. Brak również odpłatności, ponieważ subsydia z budżetu państwa nie stanowią świadczenia wzajemnego za usługę. BNT wykonywała wyłącznie jedną działalność z zakresu stosowania VAT – sprzedaż czasu reklamowego.
- 9 BNT jest zdania, że przepisy dotyczące stosowania prawa do odliczenia części podatku naliczonego nie są mają zastosowania, ponieważ ten mechanizm jest

stosowany wyłącznie, gdy podatnik nie może określić, które z zakupów są wykorzystywane dla celów zwolnionych transakcji, a które dla celów transakcji podlegających opodatkowaniu, czyli w wypadkach, gdy nie można zastosować zasady bezpośredniej alokacji. Jednakże od marca 2015 r. BNT rozpoczęła stosowanie metody bezpośredniej alokacji, oceniając każdy zakup w zależności od tego, czy może on zostać wykorzystany dla celów działalności komercyjnej lub dla celów działalności związanej z wykonywaniem jej funkcji publicznych.

- 10 BNT jest zdania, że strona przeciwna powołuje się na nietransponowany do krajowego prawodawstwa przepis dyrektywy, a mianowicie na art. 25 lit. c) dyrektywy. BNT jest zdania, że państwo i jego organy nie mogą powołać się na bezpośredni skutek przepisu dyrektywy i czerpać praw z przepisów nietransponowanych do krajowego prawodawstwa.
- 11 BNT wskazuje także, że w art. 42 pkt 2 ZDDS, w którym przewidziano, że zwolnioną transakcją jest działalność BNT, za którą otrzymuje ona płatność z budżetu państwa, nieprawidłowo transponowano przepisy dyrektywy, ponieważ – w odróżnieniu od wspomnianego art. 42 pkt 2 – przepisy dyrektywy określają jako zwolnione transakcje „działalność publicznych instytucji radia i telewizji, z wyłączeniem działalności komercyjnej”. Według BNT w praktyce jako kryterium opodatkowania przyjęto sposób finansowania działalności, a nie jej charakter komercyjny. W następstwie powyższego działalność – nawet jeśli jest subsydiowana, lecz ma w całości charakter komercyjny – jest traktowana nieprawidłowo na mocy bułgarskiego prawa jako zwolniona. Powyższe stawia BNT w bardziej niekorzystnej sytuacji w porównaniu z sytuacją mediów komercyjnych, których działalność gospodarcza podlega opodatkowaniu, a także narusza zasadę neutralności podatkowej, której zasadniczym celem jest opodatkowanie jednakowych transakcji w taki sam sposób.
- 12 W oparciu o opinię biegłego ustalono, jaka działalność BNT ma charakter komercyjny, w związku z czym w odniesieniu do zakupów bezpośrednio związanych z tą działalnością należało przyznać telewizji prawo do odliczenia całości podatku naliczonego.
- 13 Wreszcie BNT kwestionuje stanowisko strony przeciwnej, zgodnie z którym BNT miałyby prawo do odliczenia całości podatku naliczonego w odniesieniu do zakupionych towarów i usług przeznaczonych do jej działalności gospodarczej, wyłącznie gdyby ich zakup był w całości finansowany z przychodów z reklamy lub z innych przychodów związanych z działalnością komercyjną. BNT jest zdania, że ustanowione orzecznictwo administracji podatkowej – w ramach którego wprowadzono dodatkowe wymogi dotyczące wykonywania przyznanego uprawnienia – jest niezgodne z prawem i orzecznictwem Trybunału.
- 14 Strona przeciwna jest zdania, że decyzja zapadła w wyniku kontroli podatkowej nie jest niezgodna z prawem i orzecznictwem Unii Europejskiej.

- 15 Zasadne jest stwierdzenie organów ds. przychodów, że w odniesieniu do otrzymanych dostaw towarów i świadczeń usług, które są wykorzystywane zarówno dla celów podlegających opodatkowaniu, jak i zwolnionych transakcji, BNT powinna korzystać z prawa do odliczenia części podatku naliczonego na podstawie art. 73 ZDDS. Roszczenie kontrolowanego podmiotu dotyczące korzystania z prawa do odliczenia całości podatku naliczonego w związku z zakupem praw do emisji programów jest bezzasadne w zakresie, w jakim podmiot ten nie wykazał, że zakupy te są w całości finansowane z reklam, a nie z państwowych subsydiów. Otrzymywane państwowe subsydia, stanowiące według strony przeciwnej zwolnione świadczenie w rozumieniu art. 42 pkt 2 ZDDS, wielokrotnie przekraczają zrealizowane przychody z transakcji podlegających opodatkowaniu.
- 16 W sytuacji gdy BNT nie księgowała odrębnie zakupów zgodnie ze sposobem ich finansowania, zdaniem strony przeciwnej nie ma możliwości rozróżnienia zakupów finansowanych z państwowych subsydiów od zakupów, które są finansowane z przychodów z usług reklamowych. Właśnie z tego względu w decyzji zapadłej w wyniku kontroli podatkowej zgodnie z prawem przyznano jedynie prawo do odliczenia części podatku naliczonego w odniesieniu do dokonanych zakupów praw do emisji programów.
- 17 Ze względu na to, że BNT nie wykazała, że w ramach procesu przygotowania, stworzenia i emisji danego programu telewizyjnego korzystała wyłącznie ze środków otrzymanych ze sprzedaży czasu reklamowego, a nie z państwowych subsydiów, ma ona wyłącznie prawo do odliczenia części podatku naliczonego w odniesieniu do dokonanych zakupów towarów lub usług, które służyły do realizacji dalszych transakcji podlegających opodatkowaniu.

Zwięzłe przedstawienie uzasadnienia wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

- 18 Sąd odsyłający wskazuje, że spór między stronami dotyczy kwestii, czy działalność BNT jako publicznego usługodawcy medialnego, któremu na mocy ZRT przydzielono szczególne zadania, jest wyłączona z zakresu stosowania ZDDS (jak uważa skarżąca), czy też jest odpłatnym, lecz zwolnionym świadczeniem w rozumieniu ZDDS (jak uważa strona przeciwna). Strony spierają się także w kwestii, czy należy w odniesieniu do wszystkich otrzymanych dostaw lub świadczeń zastosować art. 73 ZDDS – przewidujący prawo do odliczenia części podatku naliczonego – ze względu na to, że zakupów nie rozróżniono według sposobu ich finansowania (jak uważa strona przeciwna), czy też w odniesieniu do dostaw lub świadczeń, które są wykorzystywane w ramach działalności komercyjnej generującej przychody, należy przyznać prawo do odliczenia całości podatku naliczonego, podczas gdy w odniesieniu do zakupów, które nie są wykorzystywane w całości w ramach działalności komercyjnej, należy przyznać prawo do odliczenia części podatku naliczonego (jak uważa skarżąca).

- 19 Sąd odsyłający wskazuje, że istnieje orzecznictwo bułgarskich sądów związane z wcześniejszą decyzją zapadłą w wyniku kontroli podatkowej BNT zgodnie z ZDDS, w którym potwierdzono stanowisko strony przeciwnej dotyczące nieprzyznania prawa do odliczenia całości, lecz jedynie prawa do odliczenia części podatku naliczonego – zgodnie z którym to stanowiskiem przepisy, o których wykładnię się zwrócono, są jasne i nie budzą wątpliwości.
- 20 W wyroku z dnia 23.4.2018 r. Wyrchoven administratiwen syd (najwyższy sąd administracyjny) Republiki Bułgarii przyjął, że działalność BNT – pomimo jej szczególnych zadań publicznego usługodawcy w rozumieniu ZRT – jest objęta zakresem stosowania ZDDS i zakresem stosowania VAT. W rozumieniu art. 25 lit. c) dyrektywy pojęciem usługi obejmuje się również świadczenie usług z mocy prawa. Pomimo że przytoczony przepis nie został transponowany do bułgarskiego prawodawstwa, według Wyrchoven administratiwen syd należy zastosować zasadę bezpośredniego skutku dyrektywy. W tym rozumieniu okoliczność, że dany podatnik realizuje działalność polegającą na wykonywaniu nałożonych i reglamentowanych ustawą zadań związanych z realizacją celu w interesie ogólnym, nie uzasadnia stwierdzenia, że działalność ta nie powinna być traktowana jako świadczenie usług w rozumieniu ZDDS.
- 21 Relacja prawna między usługodawcą a odbiorcami tych usług zdaniem Wyrchoven administratiwen syd opiera się na ustawowo delegowanych odpowiedniemu usługodawcy obowiązkach związanych ze świadczeniem usług w interesie publicznym.
- 22 Wskazując na pkt 30 i pkt 34 wyroku Trybunału wydanego w sprawie C-151/13, Wyrchoven administratiwen syd przyjął także, że istnieje bezpośredni związek między świadczeniem usług przez BNT na rzecz widzów a otrzymywanymi w formie subsydiów od państwa świadczeniami wzajemnymi. Wyrchoven administratiwen syd przyjął, że nie jest niezbędne, by świadczenie wzajemne było bezpośrednio wykonane przez podmioty, dla których przeznaczono dane usługi, lecz może zostać wykonane również przez osobę trzecią lub – tak jak w niniejszym wypadku – przez państwo.
- 23 Wyrchoven administratiwen syd stwierdził nieistotność wyroku Trybunału wydanego w sprawie C-11/15, ponieważ w sprawie rozpatrywanej przed Wyrchoven administratiwen syd chodzi o subsydia państwowe bezpośrednio związane ze świadczeniem usług, które BNT świadczy w charakterze publicznego usługodawcy, z góry określone co do wysokości, według jasno określonych kryteriów.
- 24 W odniesieniu do zarzutu, że w art. 42 pkt 2 ZDDS nieprawidłowo transponowano art. 132 ust. 1 lit. q) dyrektywy, Wyrchoven administratiwen syd przyjął, że zarzut ten jest bezzasadny ze względu na to, że poprzez przepis, w którym przewidziano traktowanie działalności BNT jako zwolnionego świadczenia, za które BNT otrzymuje płatność z budżetu państwa, zrealizowano cel dyrektywy związany z traktowaniem jako zwolnionych wyłącznie

wykonywanych przez publiczne radio i telewizję świadczeń, które nie mają charakteru komercyjnego.

- 25 Wyrchowen administratiwen syd przyjął, że aby BNT mogła skorzystać z prawa do odliczenia całości podatku naliczonego, powinna wykazać, że określone dokonane przez nią zakupy przeznaczone do prowadzenia działalności gospodarczej są w całości finansowane z reklamy lub z innych przychodów związanych z działalnością telewizyjną, a nie z otrzymanych od państwa subsydiów. W tym względzie Wyrchowen administratiwen syd wskazuje, że otrzymane przychody ze sprzedaży czasu reklamowego powinny pokrywać wydatki związane z zakupem produktów programowych – filmów i innych, które były wyświetlane w którymś z programów BNT, i że BNT nie prowadzi odrębnego rachunku analitycznego dotyczącego tego, jaka część wydatków telewizji jest pokrywana z państwowych subsydiów i jaka część z przychodów ze sprzedaży czasu reklamowego.
- 26 Sąd odsyłający wskazuje, że okoliczności rozpatrywane w wyroku wydanym w sprawie C-11/15 faktycznie były odmienne, ponieważ czeskie krajowe radio otrzymywało opłaty uiszczane przez słuchaczy, podczas gdy BNT jako telewizja publiczna otrzymuje subsydia z budżetu państwa, co nie było przedmiotem rozpoznania w owej sprawie. Sąd odsyłający wskazuje, że w odróżnieniu od sprawy C-151/2013 w sprawie rozpatrywanej w postępowaniu głównym brak takiego jasnego związku, jaki istniał między „ogólną kwotą pomocy” a świadczonymi usługami.
- 27 Z tego względu sąd odsyłający przyjął, że dla wydania orzeczenia w postępowaniu głównym istotne znaczenie ma uściślenie, czy emisje programów przez krajową telewizję publiczną – BNT, ze względu na jej subsydiowanie z budżetu państwa, stanowi „odpłatne świadczenie usług” w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy, lecz zwolnione z VAT w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. q) tej dyrektywy, czy też ten rodzaj działalności nie stanowi podlegającego opodatkowaniu świadczenia, które byłoby objęte zakresem stosowania dyrektywy.
- 28 W tym względzie, po pierwsze, pomimo że w art. 132 ust. 1 lit. q) dyrektywy przewidziano zwolnienie „działalności publicznych instytucji radia i telewizji, z wyłączeniem działalności komercyjnej”, wspomniany przepis ma zastosowanie wyłącznie pod warunkiem, że działalność ta jest opodatkowana VAT w rozumieniu art. 2 dyrektywy. Po drugie, przepisu tego nie można interpretować w sposób rozszerzający określony w art. 2 zakres stosowania dyrektywy (zgodnie z pkt 32 wyroku Trybunału wydanego w sprawie C-11/15).
- 29 Znaczenie ma także wyjaśnienie, w świetle wykładni art. 2 ust. 1 lit. c) i art. 132 ust. 1 lit. q) dyrektywy, czy działalność telewizji publicznej związana ze świadczeniem usług audiowizualnych na rzecz telewidzów stanowi zwolnione świadczenie usług w rozumieniu ZDDS, czy subsydia wypłacane krajowej telewizji z budżetu państwa stanowią świadczenie wzajemne i odpowiednio, czy pomimo szczególnych zadań publicznego usługodawcy, w związku ze swą

działalnością BNT jest objęta zakresem stosowania ZDDS i zakresem stosowania VAT.

- 30 Sąd odsyłający wskazuje, że od określenia, czy telewizyjna działalność BNT – audiowizualne usługi medialne, których odbiorcami są wszyscy obywatele Republiki Bułgarii – stanowi świadczenie usług zgodnie z ZDDS, zależy udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy działalność tę należy uwzględnić przy określeniu prawa do odliczenia podatku naliczonego w odniesieniu do podlegających opodatkowaniu transakcji, w ramach których skarżąca jest odbiorcą. Jeśliby przyjąć, że działalność telewizji publicznej ma dwojaki charakter i obejmuje zarówno zwolnione transakcje (emisje telewizyjne programów), jak i transakcje podlegające opodatkowaniu (reklamy komercyjne), sąd odsyłający zwraca się o wyjaśnienie, czy należy przyjąć, że odliczeniu podlega wyłącznie część zapłaconego w ramach otrzymanych dostaw lub świadczeń VAT, którą można uznać za związaną z działalnością gospodarczą takiej publicznej telewizji. Sąd odsyłający dąży także do ustalenia, na wypadek potwierdzenia dwoistego charakteru działalności publicznych telewizji, jakie kryteria należy zastosować przy określaniu prawa do odliczenia.
- 31 Na koniec sąd odsyłający wskazuje, że pomimo wspomnianego krajowego orzecznictwa, powziął on wątpliwości dotyczące zakresu stosowania, jaki mają art. 2, 132 i 168 dyrektywy w odniesieniu do działalności BNT, ponieważ jest on zdania, że ich wykładnia jest niezbędna dla orzeczenia w przedmiocie rozpatrywanej skargi.