

Zadeva C-21/20

**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)
Poslovnika Sodišča**

Datum vložitve:

17. januar 2020

Predložitveno sodišče:

Administrativen sad Sofia-grad (Bolgarija)

Datum predložitvene odločbe:

31. december 2019

Tožeča stranka:

Balgarska natsionalna televizija

Tožena stranka:

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia pri Zentralno upravlenie na Natsionalnata Agentsia za Prihodite (NAP)

Predmet postopka v glavni stvari

Pravica javne televizije do odbitka DDV za storitve, ki jih ponuja.

Predmet in pravna podlaga predloga

Razlaga člena 2(1)(c), člena 25(c), člena 132(1)(q) in člena 168 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost na podlagi člena 267, prvi odstavek, (b), PDEU.

Vprašanja za predhodno odločanje

Predložitveno sodišče postavlja ta vprašanja za predhodno odločanje:

1. Ali se lahko avdiovizualne medijske storitve, ki jih javna televizija opravlja za gledalce, štejejo za storitev, ki se opravi za plačilo, v smislu člena 2(1)(c)

Direktive 2006/112/E[S], če se financira z državnimi sredstvi, pri čemer gledalci ne plačujejo prispevka za oddajanje, ali pa se sploh ne šteje za storitev, ki se opravi za plačilo, v smislu te določbe, in ne spada 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/E[S], 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/E[S] 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?

Določbe prava Unije in sodna praksa

Člen 2(1)(a), člen 25(c), člen 132(1)(q), člen 168 in člen 173(1) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1; v nadaljevanju: direktiva).

Sodba Sodišča z dne 27. marca 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, točki 30 in 34.

Sodba Sodišča z dne 22. junija 2016, Odvolací finanční ředitelství, C-11/15, EU:C:2016:470, točka 32.

Nacionalna zakonodaja

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (zakon o DDV, v nadaljevanju: ZDDS):

„Člen 2 Predmet DDV so:

1. vsaka obdavčljiva dobava blaga ali opravljanje storitev, ki se opravi za plačilo;

[...]

Člen 3(1) Davčni zavezanec je vsaka oseba, ki opravlja samostojno ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

[...]

5. Država ter državni in občinski organi niso davčni zavezanci za dejavnosti in dobave, ki jih opravljajo v okviru državne ali občinske javne oblasti, vključno s primeri, v katerih za te dejavnosti ali dobave pobirajo takse, prispevke ali dajatve. To ne velja za:

1. te dejavnosti ali dobave:

(n) komercialno radijsko in televizijsko dejavnost;

6. Davčni zavezanci, ki opravljajo tudi oproščene dobave in/ali dobave ali storitve zunaj samostojne ekonomske dejavnosti, in pravne osebe, ki niso davčne zavezanke in so identificirane za namene DDV, so zavezani za plačilo davka za vse prejete storitve.

[...]

Člen 8 Storitve v smislu tega zakona je vse, kar ima vrednost in se razlikuje od blaga ter od denarja v obtoku in tujih valut, ki se uporabljajo kot plačilno sredstvo.

[...]

Člen 42 Oproščene dobave so:

2. dejavnost Balgarsko natsionalno radio (bolgarski nacionalni radio), Balgarska natsionalna televizija (bolgarska nacionalna televizija) in Balgarska telegrafna agentsia (bolgarska tiskovna agencija), za katero ti prejemajo plačila iz državnega proračuna.

[...]

Člen 69(1) Če se blago in storitve uporabljajo za namene obdavčljivih dobav, ki jih opravi oseba, ki je identificirana za namene DDV, ima ta pravico, da odbije:

1. davek na blago in storitve, ki ji jih je ali ji jih bo dobavil dobavitelj ali opravil ponudnik storitev, ki je prav tako oseba, identificirana v skladu s tem zakonom za namene DDV;

[...]

Člen 73 1. Identificirana oseba ima pravico do delnega odbitka za blago ali dobave, ki se uporabljajo za dobave, za katere ima ta oseba pravico do odbitka, in za dobave ali dejavnosti, za katere ta oseba nima pravice do odbitka.“

Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka

- 1 Izpodbija se odločba o odmeri davka z dne 14. decembra 2016, ki jo je izdal davčni urad in je bila potrjena z odločbo Direktor na direktoria „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia pri Zentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (direktor direktorata za pritožbe in davčne prakse ter prakse na področju socialne varnosti za mesto Sofija pri centralni upravi nacionalne agencije za javne prihodke, Bolgarija) z dne 27. februarja 2017. Zoper odločbo, ki je bila z omenjeno odločbo potrjena, je bila vložena tožba, na podlagi katere se je začel postopek pri Administrativen sad Sofia-grad (upravno sodišče v Sofiji, Bolgarija).
- 2 Odločba o odmeri davka je bila izdana po davčnem nadzoru, ki je bil na podlagi ZDDS opravljen pri Balgarska natsionalna televizia (bolgarska nacionalna televizija, Bolgarija, v nadaljevanju: BNT). BNT so bile za obdobje od 1. septembra 2015 do 31. marca 2016 odmerjene obveznost plačila DDV v skupni višini 1.568.037,04 levov in obresti za obdobje od 15. oktobra 2015 do 14. decembra 2016 v skupni višini 144.138,74 levov. Ta davčna obveznost je izhajala iz popravka prometa, ki ga je BNT javila za navedena davčna obdobja, do katerega je prišlo po davčnem nadzoru, pri čemer se je na podlagi davčnega nadzora za določene dobave, za katere je BNT opravila celotni odbitek, priznal delni odbitek.
- 3 BNT je pravna oseba in nacionalna javna ponudnica avdiovizualnih medijskih storitev na podlagi člena 6(3) Zakon za radioto i televiziata (zakon o radiu in televiziji, v nadaljevanju: ZRT).
- 4 Od gledalcev ne prejema plačila za oddajanje televizijskega programa. Njena dejavnost se na podlagi člena 70(3) ZRT delno financira s sredstvi državnega proračuna in lastnimi prihodki od, med drugim, oglaševanja in sponzorstev. Sredstva iz državnega proračuna so predvidena za priprave ter izdelavo in oddajanje programskih vsebin ter se na podlagi pavšala, ki ga določi svet ministrov, odmerijo na uro programa.
- 5 BNT je na podlagi ZDDS identificirana z učinkom od 28. decembra 1998. Televizijska hiša je do marca 2015 za vse svoje nakupe opravljala delni odbitek. Po izvedbi študije marca 2015 se je odločila, da dejavnost oddajanja ni oproščena dobava gledalcem, in je nato začela uporabljati metodo direktne alokacije. BNT meni, da ima za nakupe, ki se uporabljajo za njeno komercialno dejavnost, pravico do polnega odbitka. Za nakupe, ki se hkrati uporabljajo za komercialne dejavnosti in dejavnosti, ki niso izključno komercialne, pa naj bi imela pravico do delnega odbitka.

- 6 Organi za davčni nadzor so v izpodbijani odločbi o odmeri davka presodili, da BNT opravlja obdavčljive dobave, in sicer oglaševanje, in oproščene dobave, in sicer oddajanje programov, ter da pri izvrševanju pravice do odbitka ni mogoče jasno ugotoviti, ali je nakup povezan samo z oproščeno ali samo z obdavčljivo dobavo. Zaradi tega je bil pri davčnem nadzoru opravljen popravek, pri čemer se je za dobave, za katere je BNT opravila polni odbitek, priznala pravica do delnega odbitka, zahtevke za vračilo uveljavljanega davka v višini 1.568.037,04 levov za obdobje od septembra 2015 do februarja 2016 pa je bil zavržen.

Bistvene trditve strank postopka v glavni stvari

- 7 Tožeča stranka meni, da je odločba o odmeri davka nezakonita.
- 8 BNT meni, da oddajanje njenega programa ni opravljanje storitev, ker z gledalci ni v pravnem razmerju. Program naj se tudi ne bi oddajal za plačilo, saj naj sredstva iz državnega proračuna ne bi bila protidajatev za storitev. BNT naj bi na področju uporabe DDV opravljala samo eno dejavnost, in sicer prodajo oglaševalskega časa.
- 9 BNT meni, da določbe o uporabi delnega odbitka niso upoštevne, saj ta mehanizem velja samo, če zavezanec ne more ločiti nakupov, uporabljenih za oproščene dobave, od tistih, uporabljenih za obdavčljive dobave, torej, če ni mogoče uporabiti načela direktne alokacije. Marca 2015 pa naj bi BNT začela uporabljati metodo direktne alokacije tako, da naj bi ločeno za vsak nakup preverila, ali je predviden oziroma ali se lahko uporabi za komercialno dejavnost ali za dejavnost izpolnjevanja javnih nalog.
- 10 BNT navaja, da se tožena stranka sklicuje na določbo direktive, ki ni bila prenesena v nacionalno pravo, in sicer na člen 25(c). Vendar naj se država in njeni upravni organi ne bi smeli sklicevati na neposredni učinek določb direktive in izpeljevati pravic iz določb, ki niso bile prenesene v nacionalno pravo.
- 11 Poleg tega naj bi se s členom 42, točka 2, ZDDS, ki določa, da je dejavnost BNT, za katero ta prejema plačilo iz državnega proračuna, oproščena dobava, napačno prenašale določbe direktive, saj naj bi določbe direktive, v nasprotju s členom 42, točka 2, „dejavnosti, razen komercialnih, ki jih opravijo javne radijske in televizijske ustanove“, opredeljevale kot oproščene dobave. To naj bi pomenilo, da se v praksi kot merilo za obdavčljivost priznava način financiranja dejavnosti in ne njen komercialni značaj. Posledično naj bi se dejavnost, ki se sicer financira iz državnega proračuna, ampak je povsem komercialna, v tem bolgarskem zakonu napačno obravnavala kot oproščena. Zaradi tega naj bi bila BNT v manj ugodnem položaju kot komercialni mediji, katerih komercialna dejavnost naj bi bila obdavčljiva, kršeno pa naj bi bilo tudi načelo davčne nevtralnosti, katerega glavni namen naj bi bil enako obdavčevanje enakih dobav.

- 12 Iz izvedenskega mnenja naj bi bilo razvidno, katere dejavnosti BNT so komercialne, zato naj bi bila televizijska ustanova za nakupe, ki so neposredno povezani z njimi, upravičena do celotnega odbitka.
- 13 Nazadnje BNT ugovarja stališču tožene stranke, da je BNT za blago in storitve, ki jih je kupila in so predvideni za njeno ekonomsko dejavnost, upravičena do celotnega odbitka samo, če je nakupe v celoti plačala s prihodki od oglaševanja ali drugimi prihodki od komercialne dejavnosti. Praksa davčne uprave, s katero naj bi se ustvarjali dodatni pogoji za uveljavljanje zakonsko določenih pravic, naj bi bila v nasprotju z zakonom in sodno prakso Sodišča.
- 14 Tožena stranka meni, da odločba o odmeri davka ni v nasprotju z zakonom ali pravom Unije.
- 15 Ugotovitve davčnih organov, da mora BNT za prejete dobave blaga in storitev, ki se uporabijo tako za obdavčljive kot za oproščene dobave, opraviti delni odbitek na podlagi člena 73 ZDDS, naj bi bile utemeljene. Zahtevk osebe, ki je predmet davčnega nadzora, za celotni odbitek za nakupe pravic za oddajanje oddaj naj ne bi bil utemeljen, saj naj ta oseba ne bi dokazala, da so bili ti nakupi v celoti plačani s prihodki od oglaševanja in ne z državnimi sredstvi. Znesek prejetih državnih sredstev, pri katerih gre po mnenju tožene stranke za oproščeno dobavo v smislu člena 42, točka 2, ZDDS, naj bi bil večkrat višji od zneska prihodkov, ustvarjenih z obdavčljivimi dobavami.
- 16 Ker naj BNT ne bi knjižila vsakega posameznega nakupa glede na način njegovega financiranja, naj po mnenju tožene stranke ne bi bilo mogoče ločiti nakupov, ki so bili plačani z državnimi sredstvi, od tistih, ki so bili plačani s prihodki od oglaševalskih storitev. Prav iz tega razloga naj bi bilo zakonito, da se z odločbo o odmeri davka za opravljene nakupe pravic oddajanja prizna zgolj pravica do delnega odbitka.
- 17 Potem ko naj BNT ne bi dokazala, da je med pripravami ter izdelavo in oddajanjem programskih vsebin uporabljala samo sredstva od prodaje oglaševalskega časa in ne državnih sredstev, naj bi bila za opravljene nakupe blaga ali storitev, ki se uporabljajo za nadaljnje obdavčljive dobave, upravičena zgolj do delnega odbitka.

Kratka predstavitev obrazložitve predloga

- 18 Predložitveno sodišče opozarja, da je predmet spora med strankama, ali je dejavnost BNT, ki je javna ponudnica, ki ji ZRT nalaga posebne naloge, izvzeta iz področja uporabe ZDDS (kot trdi tožeča stranka) ali pomeni dobavo za plačilo, ki pa je oproščena, v smislu ZDDS (kot meni tožena stranka). Poleg tega je predmet spora med strankama, ali je treba določbo člena 73 ZDDS o pravici do delnega odbitka uporabiti za vse prejete dobave, ker vsak posamezen nakup ni bil ločeno knjižen glede na način njegovega financiranja (tako meni tožena stranka) ali je treba za dobave, ki se uporabljajo za komercialne dejavnosti, ki ustvarjajo

prihodke, priznati celotni odbitek, za nakupe, ki niso v celoti namenjeni tej komercialni dejavnosti, pa je treba priznati delni odbitek (tako meni tožeča stranka).

- 19 Predložitveno sodišče se sklicuje na sodno prakso bolgarskih sodišč v zvezi s starejšo odločbo o odmeri davka za BNT na podlagi ZDDS, ki je skladna s stališčem tožene stranke v tem sporu, da je treba zavrniti celotni in priznati zgolj delni odbitek, in iz katere izhaja, da so določbe, za razlago katerih se prosi v obravnavanem primeru, jasne in ne vzbujajo dvomov.
- 20 Varhoven administrativen sad (vrhovno upravno sodišče, Bolgarija, v nadaljevanju: VAS) Republike Bolgarije je s sodbo z dne 23. aprila 2018 ugotovilo, da dejavnost BNT kljub posebnim nalogam, ki jih ima kot javna ponudnica na podlagi ZRT, spada na področje uporabe ZDDS in je predmet DDV. V skladu s členom 25(c) direktive naj bi pojem „opravljanje storitev“ zajemal tudi opravljanje storitev na podlagi zakona. Čeprav navedena določba ni bila prenesena v bolgarsko pravo, je VAS zavzelo stališče, da velja načelo neposrednega učinka direktive. V tem smislu naj iz okoliščine, da zavezanec opravlja dejavnost, pri kateri gre za izpolnjevanje nalog, ki jih nalaga in določa zakon, za dosego cilja, ki je v splošnem interesu, ne bi bilo mogoče sklepati, da se ta dejavnost ne šteje za dobavo storitve na podlagi ZDDS.
- 21 VAS meni, da pravno razmerje med ponudnikom storitve in njenimi prejemniki temelji na obveznostih opravljanja storitev v splošnem interesu, ki so zakonsko določene za tega ponudnika.
- 22 VAS je s sklicevanjem na točki 30 in 34 sodbe Sodišča v zadevi C-151/13 presodilo, da so dobave, ki jih BNT opravlja za gledalce, in prejeta protidajatev države v obliki proračunskih sredstev neposredno povezane. Zavzelo je stališče, da ni potrebno, da se protidajatev za to storitev prejme neposredno od prejemnika storitve, ampak je protidajatev mogoče prejeti tudi od tretje osebe ali – kot v obravnavanem primeru – od države.
- 23 VAS je zavzelo stališče, da sodba v zadevi C-11/15 ni primerljiva, saj je šlo v zadevi, ki jo je obravnavalo, za državna sredstva, ki so neposredno povezana z opravljanjem storitev, ki jih opravlja BNT kot javna ponudnica, in katerih višina je vnaprej določena po jasno opredeljenih merilih.
- 24 VAS je menilo, da očitek, da se s členom 42, točka 2, ZDDS člen 132(1)(q) direktive ne prenaša pravilno, ni utemeljen, saj je z določbo, ki narekuje, da je treba tisto dejavnost BNT, za katero se prejemajo plačila iz državnega proračuna, šteti za oproščeno dobavo, dosežen cilj direktive, da se za oproščene dobave štejejo samo nekomercialne dejavnosti, ki jih opravijo javne radijske in televizijske ustanove.
- 25 VAS je presodilo, da ima BNT pravico do celotnega odbitka samo, če dokaže, da se nekateri nakupi, ki jih opravi in so namenjeni njeni komercialni dejavnosti, v celoti plačujejo s prihodki od oglaševanja ali drugimi prihodki, povezanimi z

dejavnostjo oddajanja, in ne s prejetimi državnimi sredstvi. V tem smislu je poudarilo, da je treba s sredstvi od prodaje oglaševalskega časa pokriti stroške nakupa programskih izdelkov, in sicer, med drugim, filmov, ki so se oddajali na enem od programov BNT, in da BNT ne vodi analitične evidence posameznih stroškov glede tega, kateri njihov del se plača z državnimi sredstvi in kateri s prihodki od prodaje oglaševalskega časa.

- 26 Predložitveno sodišče dodaja, da je dejansko stanje, na katerem je temeljila sodba v zadevi C-11/15, dejansko malce drugačno, saj je češki radio prejemal prispevke od poslušalcev, medtem ko BNT kot javna televizijska ustanova prejema sredstva iz državnega proračuna, kar je okoliščina, ki ni bila predmet preizkusa v zgoraj navedeni zadevi. V postopku v glavni stvari v nasprotju z zadevo C-151/2013 ni tako jasne povezave, kot je bila med tam obravnavanim „plačilom za oskrbo“ in opravljenimi storitvami.
- 27 Zato predložitveno sodišče meni, da je za odločitev v postopku v glavni stvari bistven odgovor na vprašanje, ali je oddajanje oddaj s strani nacionalne javne televizije (BNT), ker ga financira država, storitev, „opravljena za plačilo“, v smislu člena 2(1)(c) direktive, ki pa je oproščena DDV v smislu člena 132(1)(q) direktive, ali pa pri tej vrsti dejavnosti ne gre za obdavčljivo dobavo, ki bi spadala na področje uporabe direktive.
- 28 Glede tega zadošča navesti, prvič, da določba člena 132(1)(q) sicer določa oprostitev za „dejavnosti javnih radijskih in televizijskih ustanov, razen komercialnih“, vendar se navedena določba uporabi samo pod pogojem, da so te storitve predmet DDV v smislu člena 2 direktive, in, drugič, da te določbe ni mogoče razlagati tako, da bi se razširilo področje uporabe te direktive, kot je opredeljeno v členu 2 (tako obrazložitev v točki 32 sodbe Sodišča v zadevi C-11/15).
- 29 Prav tako pomembno je, da se v okviru razlage člena 2(1)(c) in člena 132(1)(q) direktive pojasni, ali gre pri avdiovizualnih storitvah za gledalce, ki jih ponuja javna televizija, za oproščeno opravljanje storitev v smislu ZDDS, ali so sredstva, ki se nacionalni televizijski ustanovi plačujejo iz državnega proračuna, protidajatev in, skladno s tem, ali se za BNT kljub posebnim nalogam, ki jih ima kot javna ponudnica, v povezavi s to dejavnostjo uporablja ZDDS in je zavezanica za DDV.
- 30 Predložitveno sodišče poudarja, da bo ugotovitev, ali televizijska dejavnost BNT, in sicer avdiovizualne medijske storitve, katerih prejemniki so vsi bolgarski državljani, pomeni opravljanje storitev na podlagi ZDDS, pomagala razjasniti vprašanje, ali je treba to dejavnost upoštevati pri preizkusu pravice do odbitka za obdavčljive dobave, katerih prejemnica je tožeča stranka. Če se zavzame stališče, da je dejavnost javne televizije mešana ter zajema oproščene dobave (oddajanje televizijskih oddaj) in obdavčljive dobave (komercialni oglasi), se predložitveno sodišče sprašuje, ali je treba šteti, da se lahko odbije samo tisti del DDV, plačan za prejete dobave, za katerega se lahko šteje, da je povezan s komercialno

dejavnostjo javne televizije. Predložitveno sodišče zanima tudi, katera merila bi bilo treba uporabiti za opredelitev pravice do odbitka, če bi se izkazalo, da je dejavnost javne televizije res mešana.

- 31 Nazadnje predložitveno sodišče opozarja, da je kljub navedeni nacionalni sodni praksi v dvomih glede tega, v kolikšni meri se določbe členov 2, 132 in 168 direktive nanašajo na dejavnost BNT, pri čemer meni, da je za odločitev v postopku, ki poteka, potrebna razlaga teh določb.

DELOVNI DOKUMENT