



Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
MACIEJA SZPUNARA
od 17. ožujka 2016.¹

(predmet C-11/15)

**Odvolací finanční ředitelství
protiv
Český rozhlas**

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Nejvyšší správní soud (Visoki upravni sud, Republika
Češka))

„Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost – Izuzeće od plaćanja poreza – Djelatnosti javnih
radijskih i televizijskih ustanova nekomercijalne naravi – Javna usluga radiodifuzije – Financiranje iz
obvezatnih pristojbi – Kvalifikacija takve isporuke usluga“

Uvod

1. Sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) temelji se na dvostrukom mehanizmu, to jest, plaćanju izlaznog poreza i odbitku ulaznog poreza. Taj mehanizam omogućuje poreznu neutralnost tog poreza sa stajališta gospodarskih subjekata; samo potrošači snose njegov financijski teret.
2. Kako bi se poreznim nadležnim tijelima zajamčila učinkovita naplata onoga što im se duguje, potrebno je da se odbitak odnosi samo na robu i usluge stečene za potrebe obavljanja oporezovane aktivnosti tako da je ulazni PDV doista odbijen od iznosa ulaznog PDV-a. Ako porezni obveznik istodobno obavlja oporezovanu aktivnost i izuzetu aktivnost, potrebna su posebna pravila kako bi se utvrdio dio ulaznog PDV-a koji se može odbiti. Situacija postaje još složenija kada porezni obveznik osim toga obavlja aktivnost koja uopće nije u sustavu PDV-a s obzirom na to da nema obilježje gospodarske aktivnosti koja se obavlja uz naknadu u smislu odredaba koje uređuju sustav PDV-a. U ovom se predmetu pruža prilika za razjašnjenje opsega sudske prakse s tim u vezi.

¹ — Izvorni jezik: francuski

Pravni okvir

Pravo Unije

3. Članak 2. točka 1. Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje² (u daljnjem tekstu: Šesta direktiva) određuje:

„[PDV-u] podliježu:

isporuke robe i usluga u tuzemstvu koje uz naknadu obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav.”
[neslužbeni prijevod]

4. U skladu s člankom 13. slovom A stavkom 1. točkom (q) te direktive:

„Izuzeća koja se odnose na određene aktivnosti od javnog interesa

1. Bez dovođenja u pitanje ostalih odredaba Zajednice, države članice izuzimaju, u skladu s uvjetima koje utvrđuju u svrhu osiguranja ispravne i izravne primjene niže predviđenih izuzeća i sprečavanja eventualne utaje, izbjegavanja ili zlouporabe:

[...]

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

5. U skladu s člankom 17. stavkom 2. točkom (a) i člankom 5. Šeste direktive:

„2. Ako se roba ili usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, porezni obveznik ovlašten je odbiti od [PDV-a] koji je dužan platiti:

(a) [PDV] koji se mora platiti ili koji je plaćen na području države za isporuku robe ili usluga koje je za njega izvršio ili će ih izvršiti drugi porezni obveznik;

[...]

5. Za robu ili usluge koje porezni obveznik koristi kako u transakcijama iz stavaka 2. i 3. kod kojih postoji pravo na odbitak PDV-a, tako i u transakcijama kod kojih ne postoji pravo na odbitak, odbija se samo onaj dio [PDV-a] koji je razmjernan iznosu koji se može pripisati prvim transakcijama.

Taj razmjerni udio poreza za odbitak utvrđuje se sukladno članku 19. za sve transakcije koje obavlja porezni obveznik.

[...]”

2 — SL L 145, str. 1. [neslužbeni prijevod]

6. Članak 19. stavak 1. Šeste direktive određuje:

„Udio za odbitak predviđen člankom 17. stavkom 5. prvim podstavkom određuje se razlomkom koji obuhvaća sljedeće iznose:

- u brojniku, ukupni iznos godišnjeg prometa bez [PDV-a] koji se odnosi na transakcije koje daju pravo na odbitak sukladno članku 17. stavcima 2. i 3.,
- u nazivniku, ukupni iznos godišnjeg prometa bez [PDV-a] koji se odnosi na transakcije uključene u brojnik i transakcije koje ne daju pravo na odbitak. Države članice mogu u nazivnik uključiti i iznos subvencija osim onih navedenih u članku 11. slovu A stavku 1. točki (a).

[...]”

Češko pravo

7. Gore navedene odredbe Šeste direktive u češko su pravo prenesene člankom 2. stavkom 1., člankom 51. stavkom 1. točkom (b), člankom 72. i člankom 76. stavcima 1. i 2. Zakona br. 235/2004 o porezu na dodanu vrijednost (Zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty).

8. Na temelju Zakona br. 348/2005 o radijskim i televizijskim pristojbama i o izmjenama nekih zakona (Zákon č. 348/2005 Sb. o rozhlasových a televizních poplatcích a o změně některých zákonů), u njegovoj verziji koja se primjenjuje na glavni postupak (u daljnjem tekstu: Zakon br. 348/2005), uvedena je radijska pristojba koja služi za financiranje usluga češke javne radiodifuzije. U skladu s člankom 3. toga zakona, obveznik plaćanja radijske pristojbe je fizička ili pravna osoba koja je vlasnik radijskog prijemnika ili osoba koja nije vlasnik prijemnika ali koja, zbog nekog drugog pravnog razloga, posjeduje ili koristi radio prijemnik tijekom najmanje mjesec dana. Članak 7. istog zakona propisuje da obveznik pristojbe bilo izravno bilo posredstvom ovlaštene osobu plaća radijsku pristojbu javnom radiju.

9. Aktivnost radiodifuzije koja se financira uz pomoć radijske pristojbe u češkom se pravu smatra aktivnošću koja je izuzeta od plaćanja PDV-a.

Činjenično stanje, postupak i prethodno pitanje

10. Český rozhlas je češko javno tijelo za radiodifuziju utemeljeno zakonom i financirano, među ostalim, radijskom pristojbom uvedenom na temelju Zakona br. 348/2005.

11. Svojim dopunskim poreznim prijavama za razdoblje od ožujka do prosinca 2006. Český rozhlas izvršio je dodatno povećanje svojega prava na odbitak PDV-a isključivši iz izračuna koeficijenta upotrijebljenog za odbitak PDV-a usluge koje odgovaraju radijskim pristojbama koje su mu isplaćene koje je prvotno prijavio kao usluge izuzete od plaćanja PDV-a za koje nema pravo na njegov odbitak. Český rozhlas u tom je pogledu tvrdio da te pristojbe nisu predstavljale naknadu za pruženu uslugu javne radiodifuzije.

12. To stajalište ustanove Český rozhlas nisu prihvatila porezna tijela koja su dopunskim poreznim rješenjima odbila isključenje navedenih usluga iz izračuna udjela za odbitak.

13. Kako je prigovor ustanove Český rozhlas odbijen, ta je ustanova pobijala odluke poreznih tijela pred Městský soud v Praze (Općinski sud u Pragu), koji ih je poništio presudom od 6. lipnja 2014.

14. Tužitelj u glavnom postupku je protiv te presude podnio kasacijsku žalbu sudu koji je uputio zahtjev. U tom je kontekstu Nejvyšší správní soud (Visoki upravni sud) odlučio prekinuti postupak i postaviti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Može li se javna radiodifuzija, koja se financira obvezatnim pristojbama u zakonom propisanom iznosu, na temelju vlasništva ili posjeda radijskog prijemnika ili drugog prava na njegovu uporabu, smatrati „pružanjem usluge u zamjenu za plaćanje naknade” u smislu članka 2. točke 1. Šeste direktive [...], koja mora biti izuzeta od [PDV-a] u skladu s člankom 13. slovom A stavkom 1. točkom (q) te direktive ili se radi o aktivnosti koja nije gospodarske naravi i koja uopće ne podliježe [PDV-u] prema članku 2. Šeste direktive te na koju se stoga ne primjenjuje izuzeće od PDV-a na temelju članka 13. slova A stavka 1. točke (q) te direktive?”

15. Sud je zaprimio odluku kojom se upućuje prethodno pitanje 13. siječnja 2015. Stranke glavnog postupka, češka, grčka i vlada Ujedinjene Kraljevine kao i Europska komisija podnijele su pisana očitovanja. Český rozhlas, češka vlada i Ujedinjena Kraljevina kao i Komisija bili su zastupljeni na raspravi koja je održana 17. prosinca 2015.

Analiza

16. Svojim prethodnim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti želi saznati treba li članak 2. točku 1. Šeste direktive tumačiti na način da aktivnost javne ustanove za radiodifuziju financirane iz obvezatne pristojbe propisane zakonom i koju plaća svaki posjednik radio prijemnika predstavlja gospodarsku aktivnost koja podliježe PDV-u na temelju te odredbe. U slučaju potvrdnog odgovora, takva bi aktivnost logično trebala biti izuzeta od plaćanja PDV-a u skladu s člankom 13. slovom A stavkom 1. točkom (q) Šeste direktive.

17. Ipak treba imati na umu da je ovo pitanje postavljeno u okviru spora između ustanove Český rozhlas i poreznih tijela čiji je predmet pravo na odbitak ulaznog PDV-a na robu i usluge koje je ta ustanova stekla u vezi sa svojim aktivnostima. Kako bi pružio koristan odgovor na postavljeno pitanje, Sud ne može zanemariti taj aspekt.

18. Stoga je, kao prvo, potrebno analizirati pojam „aktivnosti uz naknadu” u smislu članka 2. točke 1. Šeste direktive. Počet ću međutim, u nekoliko uvodnih napomena, s navođenjem sumnji koje je u svojim pisanim očitovanjima izrazila ustanova Český rozhlas u pogledu relevantnosti prethodnog pitanja za rješenje spora u glavnom postupku.

Relevantnost prethodnog pitanja

19. U svojim pisanim očitovanjima ustanova Český rozhlas tvrdi da se glavni postupak isključivo odnosi na prirodu radijske pristojbe. Riječ je o pitanju može li se ta pristojba kvalificirati kao naknada za usluge koje je ustanova Český rozhlas pružila kao javna ustanova za radiodifuziju, što je pitanje na koje je u presudi protiv koje je uložena žalba u kasacijskom postupku u glavnom postupku odgovoreno niječno. Međutim, po mišljenju ustanove Český rozhlas, sud koji je uputio zahtjev, na koji su u tom pogledu utjecali argumenti tužitelja u glavnom postupku, pogrešno je prikazao problem zahtijevajući od Suda da utvrdi je li aktivnost javne radiodifuzije, kao takva, aktivnost koja je u sustavu PDV-a. Po mišljenju ustanove Český rozhlas, to pitanje nije relevantno jer se ta aktivnost također može financirati drugim sredstvima osim radijske pristojbe.

20. Ne dijelim sumnju ustanove Český rozhlas. Jasno je da je na nacionalnom pravnom poretku svake države članice da uredi financiranje aktivnosti javne radiodifuzije i da pristojba poput češke radijske pristojbe može ne obuhvatiti ukupne troškove te aktivnosti. Međutim, formulacija prethodnog pitanja, koja upućuje na „javnu radiodifuziju koja se financira obvezatnim pristojbama u zakonom propisanom iznosu”, nužno znači da joj je predmet aktivnost javne radiodifuzije *u mjeri u kojoj* je financirana radijskom pristojbom.

21. Međutim, kako bi se odgovorilo na pitanje treba li takvu aktivnost smatrati pružanjem usluga uz naknadu u smislu članka 2. točke 1. Šeste direktive, od ključne će važnosti biti analiza prirode radijske pristojbe. Trebat će, naime, utvrditi može li se ta pristojba kvalificirati kao naknada za usluge ustanove Český rozhlas. S druge strane, izvršiti samo tu analizu, kao što to želi ustanova Český rozhlas, nije dovoljno jer se, naime, glavni postupak ne odnosi na prirodu same radijske pristojbe, nego na opseg prava na odbitak ustanove Český rozhlas. Smatram dakle da je pitanje sročeno na posve relevantan način. .

Pojam „aktivnosti uz naknadu”

22. Kriteriji na temelju kojih se može utvrditi obavlja li se neka aktivnost uz naknadu proizlaze iz ustaljene sudske prakse Suda³. U skladu s tom sudskom praksom, smatra se da se usluge obavljaju uz naknadu u smislu članka 2. točke 1. Šeste direktive te da su shodno tome oporezive jedino ako između pružatelja i korisnika usluga postoji pravni odnos tijekom kojega se izmjenjuju uzajamne činidbe, pri čemu protučinidba koju dobiva pružatelj predstavlja stvarnu protuvrijednost usluge pružene korisniku. Mora dakle postojati izravna veza između pružene usluge i primljene protuvrijednosti⁴. Stoga, kada se aktivnost pružatelja usluga isključivo sastoji od činidaba bez izravne protuvrijednosti, ne postoji oporezivi iznos pa te činidbe dakle ne podliježu PDV-u⁵.

23. Stoga sada treba, s obzirom na te kriterije, analizirati svojstvo aktivnosti radiodifuzije financirane uz pomoć pristojbe poput radijske pristojbe iz glavnog postupka.

Odnos između ustanove Český rozhlas i obveznika plaćanja pristojbe

24. Kada se situacija analizira iz perspektive odnosa između ustanove Český rozhlas i obveznika plaćanja radijske pristojbe, zaključak koji se nužno nameće, po mojem mišljenju, jest taj da aktivnost ustanove Český rozhlas financirana uz pomoć radijske pristojbe ne ispunjava potrebne kriterije da bi se moglo smatrati aktivnošću koja je u sustavu PDV-a.

25. Naime, mora se utvrditi da ovdje ne postoji neophodna pravna veza. S jedne strane, aktivnost ustanove Český rozhlas uređena je zakonom pa obavljanje te aktivnosti ne ovisi ni o identitetu slušatelja ni o njihovom konkretnom broju. Riječ je o aktivnosti javne radiodifuzije koju obilježavaju dva ključna elementa. Kao prvo, riječ je o radiodifuziji sa slobodnim pristupom. Kao drugo, kad je riječ o aktivnosti koja se financira upravo javnim sredstvima, sadržaj emitiranih programa nije uvjetovan ekonomskom isplativošću.

26. S druge strane, sa stajališta poreznog obveznika, obveza plaćanja radijske pristojbe također je u potpunosti neovisna o činjenici koriste li se doista usluge javne radiodifuzije. Obveza plaćanja radijske pristojbe je zakonska obveza čiji oporezivi događaj nije činjenica slušanja javnog radija, nego posjedovanje radio prijemnika. Budući da usporedno s javnim radijom mogu također postojati privatne radijske postaje, puko posjedovanje radio prijemnika ne može se ni na koji način izjednačiti s

3 — Od tih kriterija spomenut ću samo one koji su relevantni za analizu prethodnog pitanja u ovom predmetu.

4 — Vidjeti osobito presude Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, t. 14.) i Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, t. 27.).

5 — Vidjeti osobito presude Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121, t. 10.) i GFKL Financial Services (C-93/10, EU:C:2011:700, t. 17.).

korištenjem usluga javne radiodifuzije. Međutim činjenica da netko ne sluša javni radio ne oslobađa ga od obveze plaćanja radijske pristojbe. Jednako tako, mogućnost slušanja javnog radija nije uvjetovana plaćanjem te pristojbe jer postoji slobodan pristup javnoj radiodifuziji. Osoba koja ne plati radijsku pristojbu u najgorem se slučaju izlaže opasnosti od izricanja eventualnih administrativnih sankcija.

27. Ta mogućnost korištenja radio prijemnika u druge svrhe osim slušanja programa javnog radija nužno isključuje, po mojem mišljenju, pretpostavku da se kupnjom takvog prijemnika pokazuje želja za korištenjem usluga javne radiodifuzije, čija je cijena radijska pristojba. Obveza plaćanja te pristojbe je zakonska obveza koja je zapravo povezana s posjedovanjem radio prijemnika, ali je s druge strane potpuno neovisna o činjenici koriste li se usluge javne radiodifuzije.

28. Stoga obveza plaćanja radijske pristojbe ne dovodi ni do kakvog pravnog odnosa između obveznika plaćanja pristojbe i javnog radija jer, kao prvo, oporezivi događaj za tu obvezu nije korištenje usluga koje pruža predmetni radio, nego posjedovanje radio prijemnika i, kao drugo, pristup navedenim uslugama ne ovisi o plaćanju te pristojbe.

29. Iz toga slijedi da, sa stajališta obveznika plaćanja pristojbe, radijska pristojba nije protuvrijednost za pružene usluge javne radiopostaje.

Odnos između ustanove Český rozhlas i češke države

30. Češka vlada u svojim očitovanjima iznosi drugačiju analizu, to jest postojanje trostranog pravnog odnosa u kojem češka država ustanovi Český rozhlas povjerava zadaću pružanja usluge od općeg interesa u korist primatelja (potencijalnih korisnika), istodobno joj osiguravajući financijsku protuvrijednost u obliku radijske pristojbe.

31. Ta mi analiza nije uvjerljiva jednostavno zato što odnos između ustanove Český rozhlas i češke države nije ugovorni odnos koji se odnosi na pružanje usluga.

32. Javna radiodifuzija uspostavlja se u općem interesu radi zadovoljavanja demokratskih, društvenih i kulturnih potreba društva kao i radi očuvanja pluralizma medija⁶. U tu svrhu države članice osnivaju javne ustanove za pružanje usluga radiodifuzije te osiguravaju njihovo financiranje koje je često u obliku pristojbe poput radijske pristojbe o kojoj je riječ u glavnom postupku. Te ustanove obavljaju javnu radiodifuziju koja se sastoji od pružanja besplatne usluge kojoj se može slobodno pristupiti i koja je neovisna o gospodarskim ili inim ograničenjima suprotnima njihovoj zadaći. Iz te perspektive Protokol o sustavu javne radiodifuzije u državama članicama određuje da se pravilima Ugovorâ ne dovodi u pitanje nadležnost država članica da osiguraju financiranje javne radiodifuzije.

33. Ustanove javne radiodifuzije osniva država koja definira njihove zadaće, nadzire njihovo izvršavanje i osigurava njihovo financiranje, primjerice dodjeljivanjem prihoda od obveznog doprinosa koji se posebno uvodi u tu svrhu. Stoga nije riječ o gospodarskom odnosu u koji su slobodno ušla dva samostalna gospodarska subjekta, država i ustanova za radiodifuziju, na koji se, uostalom, u potpunosti primjenjuju pravila iz ugovorâ i sekundarnog prava. Ustanova za javnu radiodifuziju ne zahtijeva plaćanje „cijene” za svoje usluge i radijska pristojba ne predstavlja plaćanje takve cijene.

34. Među argumentima koji su izneseni u ovom predmetu pristojba o kojoj je riječ u glavnom postupku predstavljena je kao svojevrsan oblik poreza namijenjenog financiranju konkretne javne aktivnosti. Prije bih rekao da je takva pristojba, što osobito vrijedi kada su njezini modaliteti oni koji vrijede za češku radijsku pristojbu, to jest pristojbu koju obveznici plaćanja pristojbe izravno plaćaju

6 — Protokol (br. 29) o sustavu javne radiodifuzije u državama članicama priložen Ugovorima o EU-u i FEU-u.

korisnici, ustanovi za radiodifuziju, slična subvenciji u specifičnom obliku vlastitih sredstava koje država dodjeljuje toj ustanovi. Međutim, aktivnost za koju porezni obveznik od korisnika usluge ne prima nikakvu protuvrijednost i koja je financirana subvencijom namijenjenom za opće financiranje aktivnosti tog poreznog obveznika ni na koji se način ne može okvalificirati kao aktivnost uz naknadu.

35. Posljedično, čak i kada se analizira iz perspektive odnosa između ustanove Český rozhlas i češke države, radijska pristojba ne može se smatrati protuvrijednošću za pruženu uslugu javne radiodifuzije, a aktivnost ustanove Český rozhlas financirana uz pomoć te pristojbe nije aktivnost uz naknadu u smislu Šeste direktive.

Pitanje relevantnosti presude Le Rayon d'Or

36. Sud koji je uputio zahtjev skreće pozornost Sudu i na njegovu presudu Le Rayon d'Or⁷, pitajući se može li se primijeniti rješenje iz te presude, ili slično posebno rješenje, na javnu radiodifuziju financiranu uz pomoć pristojbe.

37. Taj prijedlog, po mojem mišljenju, treba odbiti. Točno je da je u toj presudi Sud presudio da usluge koje je pružala institucija za starije osobe treba smatrati uslugama pruženim uz naknadu iako naknadu za te usluge nisu platili korisnici navedenih usluga koje se odnose na konkretnu zdravstvenu skrb, već fond za zdravstveno osiguranje i to u paušalnom iznosu.

38. Međutim, predmet u kojem je donesena presuda Le Rayon d'Or⁸ razlikuje se od ovog predmeta po pravnoj vezi koja je doista postojala između korisnika usluga, to jest štíćenika institucije za starije osobe i te institucije. Jedina posebnost tog odnosa bila je u djelovanju fonda za zdravstveno osiguranje koji je, da se tako izrazim, sudjelovao u obvezama štíćenika radi pokrivanja troškova usluga koje su im bile pružene. Međutim, u slučaju javne radiodifuzije, kao što sam spomenuo u točki 28. ovoga mišljenja, upravo taj pravni odnos ne postoji. Posljedično, rješenje za koje se Sud odlučio u presudi Le Rayon d'Or⁹ nije primjenjivo na ovaj predmet.

Ratio legis članka 13. slova A stavka 1. točke (q) Šeste direktive

39. Sud koji je uputio zahtjev također postavlja pitanje koje su bile namjere zakonodavca Zajednice kada je usvojio odredbu članka 13. slova A stavka 1. točke (q) Šeste direktive u slučaju kada se za aktivnost javne radiodifuzije, redovno financirane pristojbom poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, smatra da ne ulazi u njegovo područje primjene. Po mišljenju češke vlade, izuzeće propisano tom odredbom u tom je slučaju besmisleno.

40. Ne dijelim tu skepsu. Članak 13. slovo A stavak 1. točka (q) Šeste direktive je među brojnim izuzećima „koja se odnose na određene aktivnosti od javnog interesa”. Te će aktivnosti, bilo zbog svoje posebne prirode bilo zbog osoba koje ih obavljaju, često biti isključene iz područja primjene Šeste direktive zbog toga što nisu aktivnosti uz naknadu u smislu te direktive. Međutim, te se aktivnosti mogu financirati na različite načine. One se također, barem djelomično, mogu obavljati uz naknadu. O tome se također radi kod aktivnosti javnih ustanova za radiodifuziju koje se ne moraju u potpunosti

7 — C-151/13, EU:C:2014:185.

8 — C-151/13, EU:C:2014:185.

9 — C-151/13, EU:C:2014:185.

financirati pristojbom, a što, uostalom, priznaje i sama češka vlada¹⁰. To su situacije za koje se člankom 13. slovom A stavkom 1. točkom (q) Šeste direktive propisuje izuzimanje tih aktivnosti. Činjenica da je u praksi često riječ o aktivnostima koje uopće nisu u sustavu PDV-a ne znači da je to izuzeće bespredmetno.

41. Treba dodati da se, u svakom slučaju, odredba Šeste direktive kojom je propisano izuzeće konkretne aktivnosti, kao što je to učinjeno njezinim člankom 13. slovom A stavkom 1. točkom (q), ne može tumačiti tako da se proširuje područje primjene te direktive definirano u njezinu članku 2. Stoga je pripadnost kategoriji oporezivih aktivnosti uvjet za eventualno izuzeće, a ne obratno.

Zaključak o prirodi aktivnosti ustanove Český rozhlas financiranu uz pomoć radijske pristojbe

42. S obzirom na prethodno navedeno, po mojem mišljenju treba utvrditi da aktivnost ustanove Český rozhlas, u mjeri u kojoj je financirana uz pomoć radijske pristojbe, ne ulazi u područje primjene Šeste direktive jer nije riječ o aktivnosti uz naknadu.

43. To je utvrđenje načelno dostatno za odgovor na prethodno pitanje na način kako ga je formulirao sud koji je uputio zahtjev. Čini mi se, međutim, da Sud, u duhu suradnje s nacionalnim sudovima na kojem se temelji članak 267. UFEU-a i u želji da sudu koji je uputio zahtjev pruži najkorisniji odgovor za rješenje spora u glavnom postupku, može nastaviti svoju analizu time što će se osvrnuti na pitanje opsega prava ustanove Český rozhlas na odbitak pretporeza.

Pravo na odbitak poreznih obveznika koji istodobno obavljaju oporezovane transakcije i transakcije koje nisu u sustavu PDV-a

Uvodne napomene

44. Na temelju članka 17. stavka 2. Šeste direktive, „[a]ko se roba ili usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, porezni obveznik ovlašten je odbiti od [PDV-a] koji je dužan platiti” PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen na tu robu i usluge. Pravo na odbitak ulaznog poreza ključni je mehanizam sustava PDV jer omogućuje poreznu neutralnost tog poreza za gospodarske subjekte; u načelu, samo potrošači snose njegov financijski teret.

45. Međutim, kako bi se teret plaćanja PDV-a doista prebacio na potrošače, pravo na odbitak može se odnositi samo na robu ili usluge koje je poduzetnik zatim koristio za svoje oporezovane transakcije. Tako će se ulazni PDV odbiti od izlaznog PDV-a koji će porezni obveznik naplatiti od svojih ugovornih partnera tako što će ga uvrstiti u cijenu svojih isporuka robe ili usluga. S druge strane, kad bi porezni obveznik imao pravo odbiti ulazni PDV na robu i usluge koje neće koristiti za svoje oporezovane transakcije, taj bi mu PDV trebao biti vraćen, tako da oporeziva roba i usluge u praksi ne bi bile oporezovane. U takvom slučaju je tada na poreznom obvezniku da snosi porezni teret tako što će zauzeti mjesto potrošača.

46. Sustav PDV-a ima korekcijske mehanizme kada se roba i usluge koje porezni obveznik stječe ne koriste za njegove oporezovane transakcije. Dvije najčešće situacije su ona u kojoj porezni obveznik u cijelosti ili djelomično koristi robu ili usluge za svoje izuzete transakcije i ona u kojoj ih koristi za vlastite potrebe ili za potrebe svojih zaposlenika.

10 — Teško je ovdje navesti konkretne primjere jer je na zakonodavstvu svake države članice da definira što je javno a što komercijalno u aktivnosti javnih radio postaja. Ipak, prodaja programa nastalih u okviru javne aktivnosti privatnim radio postajama mogla bi se smatrati aktivnošću izuzetom na temelju članka 13. slova A stavka 1. točke (q) Šeste direktive.

47. Međutim, Šesta direktiva ne sadrži posebna pravila koja se mogu primijeniti na situaciju poreznog obveznika koji istodobno obavlja oporezive transakcije i transakcije koje uopće nisu u sustavu PDV-a. Kad je riječ o robi i uslugama za koje se lako može utvrditi da ih je porezni obveznik koristio bilo za koju od kategorija transakcija (to jest oporezive i neoporezive transakcije), rješenje je jednostavno i izravno proizlazi iz članka 17. stavka 2. Šeste direktive. Naime, za robu i usluge korištene za oporezive transakcije stječe se pravo na odbitak (osim ako su te transakcije izuzete), a za robu i usluge korištene za transakcije koje nisu u sustavu PDV-a ne stječe se pravo ni na kakav odbitak. S druge strane, pitanje opsega prava na odbitak postavlja se i za robu i usluge korištene istodobno i nerazlučivo za oporezovane transakcije i za transakcije koje nisu u sustavu PDV-a. Ta roba i te usluge mogu biti brojne i predstavljati veliki dio troškova poslovanja, primjerice struja, zakup poslovnog prostora, usluge čišćenja, određena oprema itd.

Slučaj ustanove Český rozhlas

48. Takav će također biti slučaj s ustanovom Český rozhlas ako se Sud složi s mojim prijedlogom odgovora na prethodno pitanje u pogledu kvalifikacije njezine aktivnosti financirane uz pomoć radijske pristojbe¹¹. U tom slučaju treba odbaciti stajalište čeških poreznih tijela da je aktivnost ustanove Český rozhlas financirana uz pomoć radijske pristojbe u sustavu PDV-a, ali da je izuzeta na temelju članka 13. slova A stavka 1. točke (q) Šeste direktive. Stoga se ne može primijeniti metoda izračuna proporcionalnog prava na odbitak propisana člankom 17. stavkom 5. i člankom 19. Šeste direktive. Naime, izraz „transakcije u kojima nema prava odbitka” koji se koristi u tim odredbama ne primjenjuje se na transakcije koje se obavljaju u okviru aktivnosti koja ne ulazi u područje primjene sustava PDV-a¹².

49. Ustanova Český rozhlas pak u glavnom postupku smatra da odbijanje kvalifikacije radijske pristojbe kao naknade mora imati za posljedicu izuzeće novca dobivenog od te pristojbe iz izračuna udjela za odbitak. Posljedično, njezino pravo na odbitak mora iznositi 100 % ulaznog PDV-a¹³. To stajalište nije nebitno, pogotovo ako se isključivo analizira narav prihoda dobivenih od radijske pristojbe. Naime, u skladu s ustaljenom sudskom praksom, pravo na odbitak je sastavni dio mehanizma koji uređuje PDV, ono se načelno ne može ograničiti i ostvaruje se za sve poreze koji se primjenjuju na ulazne transakcije¹⁴. Činjenica da porezni obveznik ostvaruje prihode koji nisu protuvrijednost za njegove usluge i koji ne ulaze u njegov promet ne treba, u načelu, imati za posljedicu ograničenje njegova prava na odbitak.

50. Međutim, tom se analizom ne uzima u obzir činjenica da radijska pristojba nije sporedni prihod ustanove Český rozhlas, nego jedan od njezinih glavnih izvora financiranja¹⁵. Ta pristojba naime omogućuje financiranje njezine zakonom utvrđene aktivnosti ili barem najvažnijeg dijela te aktivnosti. Narav tako financirane aktivnosti stoga je nerazlučiva od same naravi njezina financiranja, koja u ovom slučaju nije u obliku naknade za obavljene usluge već više u obliku vlastitih sredstava¹⁶. Ta

11 — To jest ako smatra da aktivnost ustanove Český rozhlas financirana uz pomoć radijske pristojbe nije u sustavu PDV-a.

12 — Vidjeti osobito mišljenje nezavisnog odvjetnika Mazáka u predmetu *Securenta* (C-437/06, EU:C:2007:777, t. 40. i navedena sudska praksa) i presudu *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, t. 33.).

13 — Konkretno, ono iznosi 100 % ako su sve transakcije uz naknadu ustanove Český rozhlas aktivnosti komercijalne naravi u smislu članka 13. slova A stavka 1. točke (q) Šeste direktive s obzirom na to da te aktivnosti nisu izuzete. S druge strane, ako ustanova Český rozhlas također obavlja oporezive transakcije, ali koje su izuzete na temelju te odredbe, što nije jasno vidljivo iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje, na odbitak cjelokupnog ulaznog PDV-a treba primijeniti udio kojim se u obzir uzimaju samo prihodi od transakcija koje su u sustavu PDV-a (oporezovane i izuzete).

14 — Vidjeti osobito presude *BP Soupergaz* (C-62/93, EU:C:1995:223, t. 18.) i *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, t. 24.).

15 — U skladu s člankom 10. Zakona o češkom radiju (Zákon o Českém rozhlasu), izvori financiranja ustanove Český rozhlas su radijska pristojba i prihodi od vlastitih gospodarskih aktivnosti.

16 — Vidjeti točku 34. ovoga mišljenja.

aktivnost, u skladu s mojim prijedlogom odgovora u ovom predmetu, stoga se ne može smatrati aktivnošću uz naknadu u smislu članka 2. točke 1. Šeste direktive. Pitanje je dakle može li se na temelju te aktivnosti steći pravo na odbitak ulaznog PDV-a za robu i usluge korištene istodobno i za tu aktivnost i za oporezovane aktivnosti.

51. Po mojemu mišljenju, na to pitanje treba niječno odgovoriti. Naime, odobriti pravo na odbitak za robu i usluge korištene za aktivnost koja ne ulazi u područje primjene sustava PDV-a bilo bi protivno logici tog sustava i, točnije rečeno, nedvosmislenom i jasnom tekstu članka 17. stavka 2. Šeste direktive¹⁷. U takvom slučaju ulazni PDV ne bi se odbio od izlaznog PDV-a koji porezni obveznik mora platiti za svoje oporezovane transakcije (jer ga neće biti) te bi on mogao zahtijevati njegov povrat. Taj PDV u konačnici ne bi dakle platio nitko i roba i usluge u lancu izlaznih transakcija bi zapravo bile izuzete, čime bi se kršilo načelo univerzalnosti PDV-a.

52. To je tim više tako u slučaju poreznog obveznika javne radijske postaje jer bi njegove aktivnosti, ako bi se obavljale uz naknadu i stoga bile oporezive, bile izuzete na temelju članka 13. slova A stavka 1. točke (q) Šeste direktive, uz iznimku komercijalnih aktivnosti, ali o tome ovdje nije riječ, i na temelju njih se ne bi steklo pravo na odbitak¹⁸. Stoga bi bilo nelogično dati pravo na odbitak u slučaju aktivnosti koje nisu oporezive zato što se ne obavljaju uz naknadu i ne dati pravo na odbitak za iste aktivnosti ako jesu oporezive.

53. Usporedba sa situacijom privatne radijske postaje bi možda mogla puno toga otkriti. Takva radijska postaja također može, i to je često slučaj, svoje programe emitirati besplatno, dakle bez ubiranja naknade od slušatelja. Međutim, kako ne ubire nikakvu pristojbu niti se ni na koji drugi način ne financira iz javnih sredstava, ta radijska postaja svoju aktivnost mora financirati emitiranjem „komercijalnih komunikacija”, da upotrijebim izraz iz Direktive o audiovizualnim medijskim uslugama¹⁹, to jest oglašavanjem, sponzoriranim programima itd. Te su komercijalne komunikacije namijenjene slušateljima programa radijske postaje, tako da je emitiranje komercijalnih komunikacija nerazlučivo od emitiranja tih programa. S gospodarskog stajališta sve su te emisije aktivnost radijske postaje financirana od prihoda od komercijalnih komunikacija koji čini promet te radijske postaje. Stoga će se ulazni PDV na robu i usluge koje je ta radijska postaja koristila za svu svoju aktivnost odbiti od izlaznog PDV-a uključenog u cijenu komercijalnih komunikacija koju je ta radijska postaja zaračunala. To uključuje stoga opravdava njezino pravo na odbitak cjelokupnog ulaznog PDV-a.

54. Takva nije situacija s javnom radijskom postajom čija je aktivnost, barem djelomično, financirana pristojbom. Kako ta pristojba nije protuvrijednost za pružene usluge, nema izlaznog PDV-a pa se ulazni PDV stoga ne može odbiti. Javna radijska postaja, dakako, može također obavljati komercijalnu aktivnost financiranu iz drugih sredstava. Na temelju te će aktivnosti tada steći pravo na odbitak, ali isključivo za dio robe i usluga korištenih za potrebe te komercijalne aktivnosti.

55. Kako bi se izbjegla svaka sumnja, moram dodati da se rješenje kojem se Sud priklonio u svojoj presudi Kretztechnik²⁰ po mojem sudu ne može prenijeti na situaciju javne radijske postaje. U toj je presudi Sud priznao odbitak ulaznog PDV-a na troškove koje je porezni obveznik imao kod emisije dionica, smatrajući da je emisija dionica u cijelosti služila gospodarskoj aktivnosti (dakle oporezovanoj) tog poreznog obveznika. Međutim, aktivnost javne radijske postaje ne obavlja se kako bi se dobila

17 — Da podsjetim, tom se odredbom daje pravo na odbitak „[a]ko se roba ili usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija [poreznog obveznika]” (moje isticanje).

18 — Zapravo, izuzeće propisano člankom 13. slovom A stavkom 1. točkom (q) Šeste direktive je subjektivne naravi: izuzete su sve aktivnosti javnih ustanova za radiodifuziju, uz iznimku komercijalnih aktivnosti.

19 — Direktiva 2010/13/EU Europskog parlamenta i Vijeća od 10. ožujka 2010. o koordinaciji određenih odredaba utvrđenih zakonima i drugim propisima u državama članicama o pružanju audiovizualnih medijskih usluga (Direktiva o audiovizualnim medijskim uslugama), (SL L 95, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 6., svezak 7., str. 160.).

20 — C-465/03, EU:C:2005:320.

pristojba. Upravo suprotno, svrha radijske postaje je obavljanje aktivnosti radiodifuzije pri čemu pristojba samo služi kao sredstvo za njezino financiranje. Uostalom, čak i kada bi se takva aktivnost obavljala uz naknadu, bila bi izuzeta na temelju članka 13. slova A stavka 1. točke (q) Šeste direktive. Stoga nema nikakve sličnosti sa situacijom predmeta u kojemu je donesena presuda Kretztechnik.

Izračun opsega prava na odbitak

56. Utvrđenje prema kojemu se na temelju aktivnosti financirane uz pomoć pristojbe ne stječe nikakvo pravo na odbitak ulaznog PDV-a vrijedi kako za robu i usluge koje je porezni obveznik isključivo koristio za svoje neoporezive aktivnosti tako i za one koje je istodobno i nerazlučivo koristio za takve aktivnosti i za oporezovane aktivnosti. Roba i usluge iz prve kategorije ne predstavljaju nikakav problem jer porezni obveznik jednostavno nema pravo na odbitak. S druge strane, kad je riječ o drugoj kategoriji, treba utvrditi u kojoj mjeri treba ostvarivati svoje pravo na odbitak kako bi se, s jedne strane, to pravo zadržalo za dio koji se odnosi na njegove oporezovane transakcije i kako, s druge strane, ne bi bilo neopravdane „prekomjerne naknade”.

57. Kao što je Sud naveo u presudi *Securenta*²¹, odredbe Šeste direktive ne sadržavaju nikakvo pravilo o metodama ili kriterijima koje države članice moraju primjenjivati kada donose odredbe koje omogućuju raspodjelu iznosa ulaznog PDV-a ovisno o tome odnose li se odgovarajući troškovi na oporezive ili na neoporezive aktivnosti.

58. Komisija u svojim pisanim očitovanjima navodi da se pristojba poput radijske pristojbe o kojoj je riječ u glavnom postupku može promatrati kao subvencija u smislu članka 19. stavka 1. druge alineje Šeste direktive. Države članice tada na temelju te odredbe imaju mogućnost uključiti takvu pristojbu u nazivnik udjela za odbitak, ograničavajući tako proporcionalno opseg prava na odbitak.

59. Međutim, ta se mogućnost po mojem mišljenju ne može primijeniti na pristojbu koja služi financiranju javnih subjekata za radiodifuziju u državama članicama. Neovisno o činjenici da je radijska pristojba o kojoj je riječ u glavnom postupku subvencija koja ima posebno svojstvo vlastitih sredstava, ja tu naime vidim dva nedostatka.

60. Kao prvo, takvim bi se rješenjem u sustav PDV-a uključile aktivnosti koje u njega ne ulaze. Kao što sam objasnio u točki 50. ovoga mišljenja, radijska pristojba ne može se analizirati odvojeno od aktivnosti čijem financiranju služi. Zbog tog financiranja ta se aktivnost ne obavlja uz naknadu i nije u sustavu PDV-a. Ako mehanizam propisan člankom 19. Šeste direktive nije primjenjiv na neoporezive aktivnosti²², tu se ne mogu uključiti iznosi koji odgovaraju tim aktivnostima.

61. Kao drugo, mehanizam propisan tim člankom primjenjiv je samo u slučaju „mješovitog” poreznog obveznika, to jest onoga koji istodobno obavlja oporezovane i izuzete transakcije. Taj se mehanizam ne može primijeniti na poreznog obveznika koji obavlja samo oporezovane transakcije i koji osim toga prima subvencije tako da nazivnik udjela isključivo čini promet oporezovanih transakcija i iznos subvencija²³. Javne radijske postaje uz aktivnosti financirane uz pomoć pristojbe mogu obavljati i druge aktivnosti koje će biti izuzete na temelju članka 13. slova A stavka 1. točke (q) Šeste direktive, ali jednako tako mogu i ne obavljati takve aktivnosti. Rješenje koje predlaže Komisija moglo bi se primijeniti samo na prve, što bi moglo dovesti do velikog narušavanja tržišnog natjecanja i naštetiti cilju usklađivanja Šeste direktive.

21 — C-437/06 (EU:C:2008:166, t. 33.)

22 — Vidjeti točku 49. ovoga mišljenja i navedenu sudsku praksu.

23 — Vidjeti presudu Komisija/Španjolska (C-204/03, EU:C:2005:588, t. 25. i 26.).

62. Po mojem mišljenju, problematika pristojbi koje služe financiranju javnih radijskih postaja mora se riješiti na temelju rješenja Suda iz presude *Securenta*. U toj je presudi Sud, nakon što je utvrdio da u odredbama Šeste direktive ne postoje pravila za utvrđivanje opsega prava na odbitak poreznih obveznika koji istodobno obavljaju oporezive (i oporezovane) aktivnosti i neoporezive aktivnosti, presudio da države članice imaju diskrecijsko pravo utvrđivanja metoda i kriterija raspodjele iznosa ulaznog PDV-a između oporezivih aktivnosti i neoporezivih aktivnosti te da, prilikom izvršavanja tog prava, moraju uzeti u obzir cilj i strukturu Šeste direktive i, na temelju toga, predvidjeti način izračuna koji objektivno odražava udio stvarnog uračunavanja ulaznih troškova za svaku od tih dviju aktivnosti²⁴.

63. Točno je da se presuda *Securenta* odnosila na specifičan problem troškova u vezi s emisijom dionica i investicijskih vrijednosnih papira. Međutim, rješenje iz te presude nije posebno ograničeno samo na to područje, već je i, po mojem mišljenju, potpuno primjenjivo na druge situacije poreznih obveznika koji istodobno obavljaju oporezovanu aktivnost i neku aktivnost koja nije u sustavu PDV-a.

Zaključak

64. S obzirom na prethodna razmatranja, predlažem Sudu da na sljedeći način odgovori na prethodno pitanje koje je postavio Nejvyšší správní soud (Visoki upravni sud):

1. Članak 2. točku 1. Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje treba tumačiti na način da aktivnost javne ustanove za radiodifuziju financirana uz pomoć obvezatne pristojbe propisane zakonom i koju plaća svaki posjednik radio prijemnika ne predstavlja aktivnost uz naknadu u smislu te odredbe i da se na temelju nje ne stječe pravo na odbitak poreza na dodanu vrijednost koji se mora platiti ili koji je plaćen na robu i usluge koje je ta ustanova stekla i koristila za tu aktivnost.
2. Države članice imaju diskrecijsko pravo utvrđivanja metoda i kriterija raspodjele iznosa ulaznog PDV-a između te aktivnosti i aktivnosti na temelju koje se stječe pravo na odbitak te prilikom izvršavanja tog prava moraju uzeti u obzir cilj i strukturu Šeste direktive 77/388 i na temelju toga predvidjeti način izračuna koji objektivno odražava udio stvarnog uračunavanja ulaznih troškova za svaku od te dvije aktivnosti.

24 — Presuda *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, t. 2. izreke).