



Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (četvrto vijeće)

16. rujna 2021.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Područje primjene – Članak 2. stavak 1. točka (c) – Isporuka usluga uz naknadu – Isključenje audiovizualnih medijskih usluga koje se pružaju televizijskim gledateljima, financiraju javnom subvencijom i za koje televizijski gledatelji ne plaćaju nikakvu naknadu – Članak 168. – Pravo na odbitak – Porezni obveznik koji obavlja i oporezive transakcije i transakcije koje nisu obuhvaćene područjem primjene PDV-a”

U predmetu C-21/20,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Administrativen sad Sofija-grad (Upravni sud u Sofiji, Bugarska), odlukom od 31. prosinca 2019., koju je Sud zaprimio 17. siječnja 2020., u postupku

Balgarska nacionalna televizija

protiv

Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktila” – Sofija pri Centralno upravljenje na NAP,

SUD (četvrto vijeće),

u sastavu: M. Vilaras, predsjednik vijeća, N. Piçarra, D. Šváby, S. Rodin i K. Jürimäe (izvjestiteljica), suci,

nezavisni odvjetnik: M. Szpunar,

tajnik: M. Aleksejev, načelnik odjela,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Balgarsku nacionalnu televiziju, M. Raykov i I. Dimitrova, *advokati*,
- za španjolsku vladu, S. Jiménez García, u svojstvu agenta,

* Jezik postupka: bugarski

– za Europsku komisiju, C. Georgieva i N. Gossement, a zatim C. Georgieva i L. Lozano Palacios, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 25. ožujka 2021.,

donosi sljedeću

Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 2. stavka 1. 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 (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120., u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Bugarske nacionalne televizije (Bugarska nacionalna televizija, u daljnjem tekstu: BNT) i Direktora na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktila” – Sofija pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencija za prihodite (direktor Direkcije „Žalbe i praksa na području poreza i socijalnog osiguranja” u Sofiji pri Nacionalnoj agenciji za javne prihode (NAP), Bugarska) (u daljnjem tekstu: direktor), u vezi s opsegom BNT-ova prava na odbitak poreza na dodanu vrijednost (PDV).

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 Na temelju članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive o PDV-u:

„Sljedeće transakcije podliježu PDV-u:

[...]

(c) isporuka usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav”.

- 4 U članku 25. točki (c) te direktive propisuje se:

„Isporuka usluga može se sastojati, između ostaloga, od jedne od sljedećih transakcija:

[...]

(c) izvršenje usluga na temelju naloga koji izdaje javna vlast ili koji se izdaje u ime javne vlasti ili na temelju zakona.”

- 5 Članak 132. stavak 1. točka (q) navedene direktive glasi:

„Države članice dužne su izuzeti sljedeće transakcije:

[...]

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

6 U članku 168. iste direktive navodi se:

„Ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, porezni obveznik ima pravo, u državi članici u kojoj provodi predmetne transakcije, odbiti sljedeće od PDV-a koji je dužan platiti:

(a) PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen u toj državi članici za isporuku robe ili usluga koje je za njega izvršio ili će ih izvršiti drugi porezni obveznik;

[...]”

7 U člancima 173. do 175. Direktive o PDV-u nalaze se pravila za izračun udjela poreza za odbitak.

8 U tom smislu, članak 173. stavak 1. te direktive propisuje:

„Za robu ili usluge koje porezni obveznik koristi u transakcijama iz članaka 168., 169., 170. kod kojih ima pravo odbitka PDV-a, i u transakcijama u kojima nema pravo odbitka, odbija se samo udio PDV-a koji se može pripisati prvim transakcijama.

Udio poreza za odbitak određuje se sukladno člancima 174. i 175. za sve transakcije koje obavlja porezni obveznik.”

Bugarsko pravo

9 Članak 2. stavak 1. Zakona za danak varhu dobavenata stojnost (Zakon o porezu na dodanu vrijednost) od 21. srpnja 2006. (DV br. 63 od 4. kolovoza 2006., str. 8.), u verziji koja se primjenjuje na spor u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: ZDDS), propisuje:

„Podliježu oporezivanju [PDV-om]:

1. svaka oporeziva isporuka dobara i svaka oporeziva isporuka usluga obavljena uz naknadu [...]”

10 Članak 3. ZDDS-a određuje:

„(1) Porezni obveznik je svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost, bez obzira na svrhu te aktivnosti.

[...]

(5) Država i državna tijela vlasti nisu porezni obveznici u pogledu svojih aktivnosti ili transakcija u svojstvu državnog ili lokalnog tijela, uključujući kada prikupljaju poreze, naknade ili pristojbe za te aktivnosti ili transakcije, uz iznimku:

1. sljedećih aktivnosti ili transakcija:

[...]

(n) aktivnost komercijalnog radijskog i televizijskog emitiranja [...]”

11 Članak 42. stavak 2. ZDDS-a predviđa:

„Izuzete transakcije:

[...]

2. Aktivnost Bugarskog nacionalnog radija, [BNT-a] i Bugarske telegrafске agencije, za koju ti subjekti primaju plaćanja iz državnog proračuna.”

12 U članku 69. stavku 1. ZDDS-a predviđeno je:

„Kad se roba i usluge koriste za potrebe izvršavanja oporezivih transakcija koje provodi registrirani porezni obveznik, taj porezni obveznik ima pravo odbiti:

1. porez na robu ili usluge koje mu je dobavljač – koji je upisan u registar poreznih obveznika u skladu s ovim zakonom – isporučio ili mu treba isporučiti [...].”

13 Članak 73. stavak 1. ZDDS-a predviđa:

„Osoba koja je upisana u registar ima pravo na djelomični odbitak pretporeza u pogledu poreza na dobra i usluge koji su upotrijebljeni kako za transakcije za koje ta osoba ima pravo na odbitak tako i za transakcije ili aktivnosti za koje ta osoba nema to pravo.”

Glavni postupak i prethodna pitanja

14 BNT je pravna osoba, nacionalni javni pružatelj audiovizualnih medijskih usluga. U skladu sa Zakonom za radioto i televizijata (Zakon o radiju i televiziji) od 23. rujna 1998. (DV br. 138 od 24. studenoga 1998.), u verziji koja se primjenjuje na spor u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: ZRT), BNT osigurava, među ostalim, pružanje medijskih usluga svim bugarskim građanima.

15 BNT od svojih televizijskih gledatelja ne prima nikakvu naknadu.

16 U skladu sa ZRT-om, njegova se aktivnost financira subvencijom iz državnog proračuna, koja je namijenjena pripremanju, proizvodnji i emitiranju nacionalnih i regionalnih emisija. Iznos te subvencije utvrđen je na temelju uredbom utvrđenog paušalnog iznosa obračunatog po satu programa, koji je odobrilo Vijeće ministara. Usto, BNT dobiva subvencije za unaprijed određene svrhe, a u cilju stjecanja i temeljite obnove dugotrajne imovine, u skladu s popisom koji na godišnjoj razini odobrava ministar financija.

17 BNT-ova aktivnost financira se i vlastitim приходima koji potječu od oglašavanja i pokroviteljstava, приходima od dodatnih aktivnosti u vezi s televizijskom djelatnošću, darovima i legatima, kamatama i drugim приходima povezanima s televizijskom djelatnošću.

18 BNT je do ožujka 2015. djelomično odbijao pretporez za sve kupnje koje je obavio. Nadalje, primijenio je metodu nazvanu „izravna dodjela”, tako što je izolirano u obzir uzimao svaku obavljenu kupnju, ovisno o tome je li ta kupnja bila ili mogla biti upotrijebljena za aktivnost „komercijalne” prirode, kao što su zabavne emisije, filmovi ili sportske emisije, ili pak za aktivnost povezanu s obavljanjem „javnih dužnosti”, kao što je prijenos sjednica parlamentarnog nadzora, emitiranje vjerskih događanja ili izbornih kampanja. BNT je, osim toga, smatrao da njegova

aktivnost emitiranja televizijskih emisija nije „izuzeta transakcija” u smislu ZDDS-a, nego aktivnost koja nije obuhvaćena PDV-om te da su samo njegove „komercijalne” aktivnosti obuhvaćene tim porezom.

- 19 Na temelju te metode, BNT je u cijelosti odbijao pretporez za kupnje obavljene u svrhu svojih „komercijalnih” aktivnosti. Djelomično je odbijao pretporez za kupnje upotrijebljene istodobno za „komercijalne” aktivnosti i aktivnosti koje nisu te prirode.
- 20 Nakon poreznog nadzora koji se odnosio na razdoblje od 1. rujna 2015. do 31. ožujka 2016., bugarska porezna tijela poreznim rješenjem od 14. prosinca 2016. odbila su priznati pravo na odbitak pretporeza u cijelosti za BNT-ove kupnje i u odnosu na njega utvrdila dugovanje PDV-a koje je za to razdoblje iznosilo 1 568 037,04 bugarska leva (BGN) (otprilike 801 455 eura), uvećano za kamate.
- 21 Prema mišljenju tih tijela, BNT-ova oglašivačka aktivnost je oporeziva, dok je aktivnost emitiranja programa obuhvaćena izuzetim transakcijama. Međutim, BNT ne može u cijelosti odbiti pretporez, s obzirom na to da je nemoguće utvrditi jesu li kupnje obavljene u svrhu njegove gospodarske aktivnosti bile namijenjene transakcijama koje podliježu PDV-u ili transakcijama koje su, prema mišljenju navedenih tijela, bila izuzete od PDV-a. BNT može u cijelosti odbiti pretporez za te kupnje samo ako su aktivnosti emitiranja sportskih emisija, proizvodnje i emitiranja zabavnih programa i emitiranja stranih filmova u cijelosti financirane prihodima od oglašavanja, a ne subvencijama iz državnog proračuna. To u ovom predmetu nije slučaj.
- 22 Direktor je odlukom od 27. veljače 2017. odbio žalbu koju je BNT podnio protiv poreznog rješenja od 14. prosinca 2016.
- 23 BNT je tada protiv te odluke podnio tužbu pred Administrativen sadom Sofija-grad (Upravni sud u Sofiji, Bugarska), sudom koji je uputio zahtjev.
- 24 Taj sud smatra da je za potrebe odlučivanja o sporu u glavnom postupku potrebno utvrditi čini li aktivnost emitiranja emisija koju obavlja BNT, kao javni operator kojemu su ZRT-om dodijeljene posebne dužnosti i koji prima subvencije iz državnog proračuna, isporuku usluga uz naknadu, u smislu članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive o PDV-u, ali izuzetu od PDV-a na temelju članka 132. stavka 1. točke (q) te direktive, ili ne čini oporezivu transakciju koja je obuhvaćena područjem primjene navedene direktive. Prema mišljenju navedenog suda, odgovor na to pitanje omogućava da se ustanovi treba li takvu aktivnost emitiranja uzeti u obzir kako bi se utvrdilo pravo na odbitak pretporeza za oporezive transakcije čiji je BNT korisnik.
- 25 Sud koji je uputio zahtjev dodaje da, iako je u presudi od 22. lipnja 2016., Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470) Sud ispitao čini li aktivnost javne radiodifuzije nacionalnog češkog radija – za koju je taj radio od osoba koje u vlasništvu ili u posjedu imaju radijski prijemnik naplaćivao pristojbu – aktivnost koja se obavlja uz naknadu, Sud još nije odlučivao o aktivnosti javne televizije koja se financira subvencijama iz državnog proračuna.
- 26 Sud koji je uputio zahtjev pojašnjava i da, iako se Sud u svojoj presudi od 27. ožujka 2014., Le Rayon d’Or (C-151/13, EU:C:2014:185) izjasnio o tome ulazi li paušalno plaćanje koje je izvršio nacionalni fond za zdravstveno osiguranje u područje primjene PDV-a, iz toga se ne može izvući jednoznačan odgovor za potrebe glavnog postupka.

- 27 Usto, pod pretpostavkom da treba smatrati da je BNT-ova aktivnost dvostruke prirode, odnosno da uključuje i izuzete i oporezive transakcije, sud koji je uputio zahtjev pita se može li se odbiti samo dio pretporeza koji se može smatrati povezanim s onim dijelom njegove aktivnosti koji je komercijalne prirode. Osim toga, pod takvom pretpostavkom, taj se sud pita i o tome prema kojim kriterijima valja utvrditi opseg prava na odbitak.
- 28 U tim je okolnostima Administrativen sad Sofija-grad (Upravni sud u Sofiji) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu 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 o PDV-u] 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 o PDV-u], treba li tada smatrati da je riječ o isporukama izuzetima od poreza u smislu članka 132. stavka 1. točke (q) te direktive i je li dopušteno nacionalno pravilo koje tu aktivnost izuzima od poreza samo zbog uplata primljenih iz državnog proračuna koje javna televizija prima bez obzira na to ima li ta aktivnost i komercijalnu prirodu?
3. Je li u skladu s člankom 168. Direktive [o PDV-u] dopuštena praksa koja pravo na odbitak cjelokupnog pretporeza za kupnje čini ovisnim ne samo o korištenju tih kupnji (za oporezivu ili neoporezivu aktivnost) 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 aktivnost javne televizije sastoji od oporezivih transakcija i transakcija koje su izuzete od poreza te uzimajući u obzir njihovo mješovito financiranje: kojeg je opsega pravo na odbitak pretporeza i koji se kriteriji trebaju primijeniti za njegovo određivanje?”

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

- 29 Sud koji je uputio zahtjev svojim prvim pitanjem u biti želi doznati treba li članak 2. stavak 1. točku (c) Direktive o PDV-u tumačiti na način da aktivnost nacionalnog javnog pružatelja televizijskih usluga, koja se sastoji od pružanja audiovizualnih medijskih usluga televizijskim gledateljima, koju posredstvom subvencije financira država i za koju televizijski gledatelji ne plaćaju nikakvu pristojbu za televizijsko emitiranje, čini isporuku usluga uz naknadu u smislu te odredbe.
- 30 U tom pogledu valja podsjetiti na to da, u skladu s člankom 2. stavkom 1. točkom (c) Direktive o PDV-u, koji definira područje primjene PDV-a, tom porezu podliježu isporuke usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koje obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav.

- 31 Isporučka usluga obavlja se „uz naknadu” u smislu te odredbe samo ako između pružatelja i primatelja postoji pravni odnos u okviru kojeg se razmjenjuju uzajamne činidbe, pri čemu naknada koju prima pružatelj usluge čini stvarnu protuvrijednost određive usluge pružene primatelju. To je slučaj ako postoji izravna veza između pružene usluge i primljene protučinidbe (vidjeti u tom smislu presude od 8. ožujka 1988., *Apple i Pear Development Council*, 102/86, EU:C:1988:120, t. 11., 12. i 16.; od 22. lipnja 2016., *Český rozhlas*, C-11/15, EU:C:2016:470, t. 22. i od 22. studenoga 2018., *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia*, C-295/17, EU:C:2018:942, t. 39.).
- 32 Kad je riječ o audiovizualnim medijskim uslugama koje je televizijskim gledateljima pružio nacionalni javni pružatelj, a koje posredstvom subvencije financira država i za koju televizijski gledatelji ne plaćaju nikakvu pristojbu, ne postoji pravna veza između tog pružatelja i tih televizijskih gledatelja tijekom koje bi dolazilo do razmjene protučinidaba, kao ni izravna veza između tih audiovizualnih medijskih usluga i te subvencije (vidjeti po analogiji presudu od 22. lipnja 2016., *Český rozhlas*, C-11/15, EU:C:2016:470, t. 23.).
- 33 Naime, najprije treba primijetiti da, u okviru pružanja navedenih usluga, navedeni pružatelj i navedeni televizijski gledatelji nisu ni u kakvom ugovornom odnosu niti su povezani sporazumom koji podrazumijeva ugovaranje cijene, kao ni pravnom obvezom koju su slobodno preuzeli jedni prema drugima. Također, pristup tih televizijskih gledatelja audiovizualnim medijskim uslugama koje pruža taj isti pružatelj je slobodan te dotična aktivnost, općenito, koristi svim potencijalnim televizijskim gledateljima.
- 34 Nadalje, valja istaknuti da su i subvencija i subvencionirana aktivnost ustanovljene na temelju zakona. Dodjela subvencije – čija je namjena, općenito, financiranje aktivnosti nacionalnog javnog pružatelja, koje se sastoje od pripremanja, proizvodnje i emitiranja nacionalnih i regionalnih emisija – a koja je utvrđena upućivanjem na uredbom utvrđeni paušalni iznos po satu programa, neovisna je o tome da televizijski gledatelji stvarno koriste pružene audiovizualne medijske usluge, kao i o identitetu ili pak konkretnom broju televizijskih gledatelja za svaki program.
- 35 Osim toga, kad je riječ o tome da se sud koji je uputio zahtjev pita o analogiji koja se može napraviti između situacije o kojoj je riječ u glavnom postupku i one u osnovi predmeta u kojem je donesena presuda od 27. ožujka 2014., *Le Rayon d’Or* (C-151/13, EU:C:2014:185), valja utvrditi da te situacije nisu usporedive.
- 36 Predmet u kojem je donesena ta presuda odnosi se na oporezivu prirodu „paušala za skrb”, koji je fond za zdravstveno osiguranje isplaćivao ustanovama za smještaj starijih i nemoćnih osoba za pružanje usluga skrbi njihovim štićenicima i pri čijem se izračunu osobito uzimao u obzir broj štićenika smještenih u svakoj instituciji te stupanj njihove nemoći. U navedenoj presudi Sud je utvrdio da postoji izravna veza između usluga koje su svojim štićenicima pružile te ustanove i primljene naknade, odnosno „paušala za skrb”, tako da takva paušalna isplata predstavlja naknadu za usluge skrbi koje uz naknadu, a za svoje štićenike, obavlja jedna od navedenih ustanova te je stoga obuhvaćena područjem primjene PDV-a. U tom je pogledu pojasnio da činjenica da izravni korisnik predmetnih usluga nije nacionalni fond za zdravstveno osiguranje, koji isplaćuje paušal, već je to osiguranik, nije takve naravi da može prekinuti izravnu vezu između obavljene usluge i primljene naknade (presuda od 27. ožujka 2014., *Le Rayon d’Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, t. 35.).

- 37 Međutim, u ovom slučaju između države, koja iz svojeg proračuna isplaćuje subvenciju u svrhu financiranja audiovizualnih medijskih usluga, i televizijskih gledatelja ne postoji odnos analogan onomu između fonda za zdravstveno osiguranje i njegovih osiguranika. Naime, kao što je to istaknuto u točki 33. ove presude, navedene usluge ne koriste osobama koje se mogu jasno utvrditi, nego svim potencijalnim televizijskim gledateljima. Usto, iznos dotične subvencije određuje se upućivanjem na uredbom utvrđeni paušalni iznos po satu programa i bez ikakva razmatranja identiteta i broja korisnika pružene usluge.
- 38 Naposljetku, iz članka 25. točke (c) Direktive o PDV-u ne može se izvući nikakav drugačiji zaključak. Doduše, u skladu s tom odredbom, isporuka usluga može se sastojati, među ostalim, od izvršenja usluga na temelju naloga koji izdaje javna vlast ili koji se izdaje u ime javne vlasti ili na temelju zakona. Međutim, kao što je to u točkama 35. i 36. svojeg mišljenja istaknuo nezavisni odvjetnik, ta odredba, kojom se samo pobliže određuje da isporuka usluga „može” imati takav oblik, ne može biti osnova za to da PDV-u podliježu usluge koje se ne isporučuju uz naknadu, u smislu članka 2. stavka 1. točke (c) te direktive.
- 39 S obzirom na prethodna razmatranja, na prvo pitanje valja odgovoriti da članak 2. stavak 1. točku (c) Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da aktivnost nacionalnog javnog pružatelja televizijskih usluga, koja se sastoji od pružanja audiovizualnih medijskih usluga televizijskim gledateljima, koju posredstvom subvencije financira država i za koju televizijski gledatelji ne plaćaju nikakvu pristojbu za televizijsko emitiranje, ne čini isporuku usluga uz naknadu u smislu te odredbe.

Drugo pitanje

- 40 Drugo pitanje, koje se odnosi na tumačenje članka 132. stavka 1. točke (q) Direktive o PDV-u, tiče se slučaja u kojem se aktivnost o kojoj je riječ u prvom pitanju treba smatrati isporukom usluga uz naknadu, u smislu članka 2. stavka 1. točke (c) te direktive, a njime se, u biti, nastoji doznati je li takva isporuka izuzeta.
- 41 Međutim, s jedne strane, iz odgovora na prvo pitanje proizlazi da takva aktivnost nije obuhvaćena pojmom „isporuka usluga uz naknadu”, u smislu članka 2. stavka 1. točke (c) navedene direktive, tako da ona ne čini oporezivu transakciju u smislu te direktive.
- 42 S druge strane, valja napomenuti da se članak 132. stavak 1. točka (q) Direktive o PDV-u, koji predviđa izuzeće „aktivnosti, osim onih komercijalne naravi, koje obavljaju tijela javnog radija i televizije”, primjenjuje samo pod uvjetom da te aktivnosti „podliježu PDV-u” u smislu članka 2. te direktive (vidjeti u tom smislu presudu od 22. lipnja 2016., Český rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:470, t. 32.).
- 43 U tim okolnostima na drugo pitanje nije potrebno odgovoriti.

Treće i četvrto pitanje

- 44 Uvodno valja primijetiti da je iz elemenata spisa kojim Sud raspoláže vidljivo da se treće i četvrto pitanje, koja se odnose na pravo na odbitak pretporeza, tiču slučaja u kojem aktivnost nacionalnog javnog pružatelja televizijskih usluga, koja se sastoji od pružanja audiovizualnih medijskih usluga televizijskim gledateljima, koju posredstvom subvencije financira država i za koju televizijski gledatelji ne plaćaju nikakvu pristojbu za televizijsko emitiranje, treba smatrati isporukom usluga

uz naknadu i, slijedom toga, oporezivom transakcijom u smislu članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive o PDV-u. Stoga sud koji je uputio zahtjev traži pojašnjenje u pogledu utvrđivanja opsega prava na odbitak pretporeza poreznog obveznika koji obavlja i oporezive i izuzete transakcije.

- 45 Međutim, iz odgovora na prvo pitanje proizlazi da ta aktivnost ne čini isporuku usluga uz naknadu u smislu te odredbe.
- 46 Ipak, valja podsjetiti na to da je, prema ustaljenoj sudskoj praksi, u okviru suradnje između nacionalnih sudova i Suda uspostavljene člankom 267. UFEU-a, na Sudu da nacionalnom sudu pruži koristan odgovor koji će mu omogućiti da riješi spor koji se pred njim vodi. U tom smislu, Sud će, prema potrebi, preoblikovati pitanja koja su mu postavljena (presude od 5. ožujka 2020., X (Izuzeće od PDV-a za telefonska savjetovanja), C-48/19, EU:C:2020:169, t. 35. i od 25. studenoga 2020., SABAM, C-372/19, EU:C:2020:959, t. 20. i navedena sudska praksa).
- 47 U tim okolnostima, a kako bi se sudu koji je uputio zahtjev dao koristan i potpun odgovor, valja preoblikovati treće i četvrto pitanje, koja treba razmatrati zajedno, u smislu da tim pitanjima sud koji je uputio zahtjev u biti nastoji doznati treba li članak 168. Direktive o PDV-u tumačiti na način da je nacionalni javni pružatelj televizijskih usluga ovlašten odbiti, u cijelosti ili djelomično, pretporez za kupnje dobara i usluga upotrijebljenih za potrebe svojih aktivnosti koje dovode do prava na odbitak, a nisu obuhvaćene područjem primjene PDV-a.
- 48 U tom pogledu valja istaknuti da, u skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda, pravo poreznih obveznika da od PDV-a koji su dužni platiti odbiju PDV koji se duguje ili koji je plaćen za robu koju su stekli i usluge koje su primili predstavlja temeljno načelo zajedničkog sustava PDV-a, koje je uspostavljeno zakonodavstvom Unije. Kako je to Sud više puta naglasio, to je pravo sastavni dio sustava PDV-a te se načelno ne može ograničiti (vidjeti u tom smislu presude od 15. rujna 2016., Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, t. 26. i 37. i navedenu sudska praksu te od 18. ožujka 2021., A. (Ostvarenje prava na odbitak), C-895/19, EU:C:2021:216, t. 32.).
- 49 Naime, svrha je sustava odbitaka u cijelosti rasteretiti poduzetnika tereta PDV-a, dugovanog ili plaćenog u okviru svih njegovih gospodarskih aktivnosti. Zajednički sustav PDV-a stoga osigurava neutralnost u odnosu na porezno opterećenje svih gospodarskih aktivnosti, neovisno o njihovim ciljevima ili rezultatima, pod uvjetom da navedene aktivnosti same podliježu PDV-u (presude od 10. studenoga 2016., Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, t. 42. i navedena sudska praksa te od 18. ožujka 2021., A. (Ostvarenje prava na odbitak), C-895/19, EU:C:2021:216, t. 33.).
- 50 U tom pogledu, kao prvo, iz članka 168. Direktive o PDV-u proizlazi da je za ostvarivanje prava na odbitak potrebno, s jedne strane, da je zainteresirana osoba „porezni obveznik” u smislu te direktive i, s druge strane, da porezni obveznik robu i usluge na kojima temelji navedeno pravo koristi za potrebe svojih vlastitih izlaznih oporezivih transakcija i da ulaznu isporuku te robe ili tih usluga izvrši drugi porezni obveznik (presude od 5. srpnja 2018., Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, t. 26. i navedena sudska praksa te od 3. srpnja 2019., The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, t. 23.).
- 51 Međutim, ako se roba ili usluge koje je stekao porezni obveznik koriste u svrhu izuzetih transakcija ili ako nisu obuhvaćene područjem primjene PDV-a, ne može biti ni ubiranja izlaznog poreza ni odbitka ulaznog poreza (vidjeti u tom smislu presude od 14. rujna 2017., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, t. 30. i od 3. srpnja 2019., The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, t. 24.).

- 52 Iz te sudske prakse proizlazi da uporaba ulazne robe i usluga u svrhu oporezivih transakcija opravdava odbijanje pretporeza. Drugim riječima, način financiranja tih kupnji, bilo da je riječ o prihodima od gospodarskih aktivnosti ili subvencijama iz državnog proračuna, nije relevantan za utvrđivanje prava na odbitak.
- 53 Kao drugo, ako porezni obveznik upotrebljava ulazne robe i usluge i za transakcije koje dovode do prava na odbitak i za transakcije koje nisu obuhvaćene područjem primjene PDV-a, valja još nadodati da iz članaka 173. do 175. Direktive o PDV-u proizlazi da se izračun udjela odbitka za određivanje iznosa PDV-a koji se može odbiti načelno odnosi samo na robu i usluge koje porezni obveznik koristi i u transakcijama kod kojih postoji pravo na odbitak i u transakcijama kod kojih ne postoji pravo na odbitak (vidjeti u tom smislu presude od 14. prosinca 2016., Mercedes Benz Italia, C-378/15, EU:C:2016:950, t. 34. i od 25. srpnja 2018., Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, t. 57.), kao što su to izuzete transakcije (vidjeti u tom smislu presudu od 29. travnja 2004., EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, t. 73.).
- 54 Nasuprot tomu, budući da porezni obveznici nemaju pravo odbiti pretporez plaćen na izdatke povezane s njihovim aktivnostima koje, s obzirom na svoju negospodarsku prirodu, ne ulaze u područje primjene Direktive o PDV-u (vidjeti u tom smislu presudu od 13. ožujka 2008., Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, t. 30.), takve aktivnosti treba isključiti iz izračuna udjela za odbitak iz članaka 173. do 175. Direktive o PDV-u (vidjeti u tom smislu presudu od 29. travnja 2004., EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, t. 54. i navedenu sudsku praksu).
- 55 U tom pogledu, iz sudske prakse Suda proizlazi da države članice imaju diskrecijsku ovlast utvrđivanja metoda i kriterija raspodjele iznosa pretporeza između gospodarskih aktivnosti i negospodarskih aktivnosti. Prilikom izvršavanja tog prava moraju uzeti u obzir cilj i strukturu te direktive i na temelju toga propisati način izračuna koji objektivno odražava udio stvarnog uračunavanja ulaznih troškova za svaku od tih dviju aktivnosti (presude od 6. rujna 2012., Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, t. 42. i od 25. srpnja 2018., Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, t. 58.), na način koji jamči da se taj odbitak primjenjuje samo na dio PDV-a koji je proporcionalan iznosu koji se odnosi na transakcije koje dovode do prava na odbitak (vidjeti u tom smislu presude od 13. ožujka 2008., Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, t. 37. i od 12. studenoga 2020., Sonaecom, C-42/19, EU:C:2020:913, t. 47.).
- 56 U okviru izvršavanja te diskrecijske ovlasti države članice ovlaštene su primijeniti svaki primjereni kriterij za raspodjelu, kao što su kriteriji s obzirom na prirodu transakcije, pri čemu se ne moraju ograničiti samo na jednu određenu metodu (vidjeti u tom smislu presudu od 13. ožujka 2008., Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, t. 38.).
- 57 S obzirom na prethodna razmatranja, na treće i četvrto pitanje valja odgovoriti tako da članak 168. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da je nacionalni javni pružatelj televizijskih usluga ovlašten odbiti pretporez za kupnje dobara i usluga upotrijebljenih za potrebe svojih aktivnosti koje dovode do prava na odbitak, a da nije ovlašten odbiti pretporez za kupnje dobara i usluga upotrijebljenih za potrebe svojih aktivnosti koje nisu obuhvaćene područjem primjene PDV-a. Na državama članicama je da utvrde metode i kriterije za raspodjelu iznosâ pretporeza između oporezivih transakcija i transakcija koje nisu obuhvaćene područjem primjene PDV-a, uz uzimanje u obzir cilja i strukture te direktive te poštovanje načela proporcionalnosti.

Troškovi

- 58 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (četvrto vijeće) odlučuje:

- 1. Članak 2. stavak 1. točku (c) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da aktivnost nacionalnog javnog pružatelja televizijskih usluga, koja se sastoji od pružanja audiovizualnih medijskih usluga televizijskim gledateljima, koju posredstvom subvencije financira država i za koju televizijski gledatelji ne plaćaju nikakvu pristojbu za televizijsko emitiranje, ne čini isporuku usluga uz naknadu u smislu te odredbe.**
- 2. Članak 168. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da je nacionalni javni pružatelj televizijskih usluga ovlašten odbiti pretporez za kupnje dobara i usluga upotrijebljenih za potrebe svojih aktivnosti koje dovode do prava na odbitak, a da nije ovlašten odbiti pretporez za kupnje dobara i usluga upotrijebljenih za potrebe svojih aktivnosti koje nisu obuhvaćene područjem primjene PDV-a. Na državama članicama je da utvrde metode i kriterije za raspodjelu iznosâ pretporeza između oporezivih transakcija i transakcija koje nisu obuhvaćene područjem primjene PDV-a, uz uzimanje u obzir cilja i strukture te direktive te poštovanje načela proporcionalnosti.**

Potpisi