

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

MACIEJA SZPUNARJA,

predstavljeni 17. marca 2016(1)

Zadeva C-11/15

Odvolací finanční ředitelství

proti

český rozhlas

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Nejvyšší správní soud (vrhovno upravno sodišče, Češka republika))

„Obdavčenje – Davek na dodano vrednost – Oprostitev davka – Dejavnosti javnih radijskih in televizijskih ustanov, ki niso komercialne – Javna storitev radiodifuzije – Financiranje z obveznimi prispevki – Opredelitev takega opravljanja storitev“

Uvod

1. Sistem davka na dodano vrednost (DDV) temelji na dvojnem mehanizmu, in sicer plačilu izstopnega davka in odbitku plačane davka. Ta mehanizem omogoča, da je ta davek nevtralen z vidika gospodarskih subjektov, saj njegovo finančno breme nosijo le potrošniki.
2. Da se davni upravi zagotovi dejansko pobiranje tega, kar ji pripada, je nujno, da se odbitek nanaša zgolj na blago in storitve, pridobljene za obdavčeno dejavnost, tako da se vstopni DDV pravilno odbije od zneska plačane davka izstopnega DDV. Če davni zavezanec hkrati opravlja obdavčeno in oproščeno dejavnost, veljajo posebna pravila, da se določi del plačane davka izstopnega DDV, ki ga je mogoče odbiti. Položaj je še bolj zapleten, če davni zavezanec poleg tega opravlja dejavnost, ki sploh ne spada v sistem DDV, saj nima značilnosti gospodarske dejavnosti, ki se opravlja za plačilo, v smislu določb, ki urejajo sistem DDV. Ta zadeva ponuja priložnost za natančnejšo določitev pomena sodne prakse Sodišča na tem področju.

Pravni okvir

Pravo Unije

3. Člen 2, točka 1, Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero(2) (v nadaljevanju: Šesta direktiva) določa:

„Predmet [DDV] je naslednje:

1. dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo“.

4. člen 13(A)(1)(q) te direktive določa:

„Oprostitev za določene dejavnosti, ki so v javnem interesu

1. Brez vpliva na druge določbe Skupnosti države članice pod pogoji, ki jih določijo zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe oprostitvev in preprečevanja vsakršnih možnih utaj, izogibanj ali zlorab, oprostijo:

[...]

(q) dejavnosti javnih radijskih in televizijskih ustanov, razen komercialnih.“

5. člen 17(2)(a) in (5) Šeste direktive določa:

„2. Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčljivih transakcij, je davčni zavezanec upravičen odbiti [DDV], ki ga je dolžan plačati:

(a) [DDV], ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal za blago ali storitve na ozemlju države, ki mu jih je dobavil ali mu jih bo dobavil drug davčni zavezanec;

[...]

5. Za blago in storitve, ki jih bo davčni zavezanec uporabil bodisi za transakcije iz odstavkov 2 in 3, pri katerih je davek na dodano vrednost odbiten, bodisi za transakcije, pri katerih davek na dodano vrednost ni odbiten, je odbiten samo takšen delež [DDV], ki se pripiše prvim transakcijam.

Ta delež se v skladu s členom 19 določi za vse transakcije, ki jih opravlja davčni zavezanec.

[...]“

6. člen 19(1) Šeste direktive določa:

„Odbitni delež po prvem pododstavku člena 17(5) se določi z ulomkom, ki ima:

– v števcu skupni znesek letnega prometa brez davka na dodano vrednost, ki se nanaša na transakcije, pri katerih je [DDV] odbiten po členu 17(2) in (3),

– v imenovalcu skupni znesek letnega prometa brez davka na dodano vrednost, ki se nanaša na transakcije, vključene v števcu, in transakcije, pri katerih [DDV] ni odbiten. Države članice lahko v imenovalcu vključijo tudi znesek subvencij, razen subvencij iz člena 11A(1)(a).

[...]“

Češko pravo

7. Navedene določbe Šeste direktive so bile v češko pravo prenesene s členi 2(1), 51(1)(b), 72 ter 76(1) in (2) zakona št. 235/2004 o davku na dodano vrednost (zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty).

8. Na podlagi zakona št. 348/2005 o radijskem in televizijskem prispevku ter o spremembi nekaterih zakonov (zákon č. 348/2005 Sb. o rozhlasových a televizních poplatcích a o změně

n?kterých zákon?, v nadaljevanju: zakon št. 348/2005) v razli?ici, ki se uporablja za spor o glavni stvari, je uveden radijski prispevek za financiranje storitev ?eške javne radiodifuzije. V skladu s ?lenom 3 tega zakona je zavezanec za radijski prispevek fizi?na ali pravna oseba, ki ima v lasti radijski sprejemnik, ali oseba, ki ?eprav ni lastnik radijskega sprejemnika, radijski sprejemnik vsaj en mesec poseduje ali uporablja na drugi pravni podlagi. ?len 7 istega zakona dolo?a, da dav?ni zavezanec radijski prispevek pla?a zakonitemu izdajatelju radijskega programa, in sicer ali neposredno ali prek pooblaš?ene osebe.

9. Dejavnost radiodifuzije, ki se financira z radijskim prispevkom, se v ?eškem pravu šteje za dejavnost, ki je oproš?ena DDV.

Dejansko stanje, postopek in vprašanje za predhodno odlo?anje

10. ?eský rozhlas je ?eška ustanova za javno radiodifuzijo, ki je bila ustanovljena z zakonom in se financira zlasti z radijskim prispevkom, dolo?enim na podlagi zakona št. 348/2005.

11. Ustanova ?eský rozhlas je z dodatnimi dav?nimi napovedmi za obdobje od marca do decembra 2006 dodatno zvišala svojo pravico do odbitka DDV, tako da je iz izra?una koli?nika, uporabljenega za odbitek DDV, izklju?ila storitve, ki ustrezajo radijskim prispevkom, ki so ji bili pla?ani, in jih je sprva prijavila kot storitve, oproš?ene DDV brez pravice do odbitka davka. Ustanova ?eský rozhlas je v zvezi s tem trdila, da ti prispevki niso pla?ilo za opravljeno storitev javne radiodifuzije.

12. Dav?ni organi niso sprejeli tega stališ?a ustanove ?eský rozhlas in so z dodatnimi odlo?bami o odmeri zavrnil izklju?itev navedenih storitev iz izra?una odbitnega deleža.

13. Ker je bil ugovor ustanove ?eský rozhlas zavrnjen, je ta odlo?be dav?nih organov izpodbijala pred M?stský soud v Praze (okrožno sodiš?e v Pragi), ki jih je s sodbo z dne 6. junija 2014 razglasilo za ni?ne.

14. Pritožnik v glavni stvari je pri predložitvenem sodiš?u vložil kasacijsko pritožbo zoper to sodbo. V tem okviru je Nejvyšší správní soud (vrhovno upravno sodiš?e) prekinilo odlo?anje in Sodiš?u v predhodno odlo?anje predložilo to vprašanje:

„Ali se lahko javna radiodifuzija, ki se financira z obveznimi zakonskimi prispevki na podlagi lastništva radijskega sprejemnika, njegovega posedovanja ali pravice do uporabe na drugi pravni podlagi, šteje za ‚opravljanje pla?ljive storitve‘ v smislu ?lena 2, to?ka 1, Šeste direktive [...], ki mora biti oproš?eno [DDV] v skladu s ?lenom 13(A)(1)(q) navedene direktive, ali pa gre za negospodarsko dejavnost, ki sploh ni predmet [DDV] na podlagi ?lena 2 Šeste direktive in za katero se zato ne uporablja oprostitev davka v skladu s ?lenom 13(A)(1)(q) navedene direktive?“

15. Sodiš?e je predložitveno odlo?bo prejelo 13. januarja 2015. Stranki v postopku v glavni stvari, vlade Republike ?eške, Gr?ije in Združenega kraljestva ter Evropska komisija so predložile pisna stališ?a. Na obravnavi 17. decembra 2015 so bile zastopane ustanova ?eský rozhlas, ?eška vlada, vlada Združenega kraljestva in Komisija.

Analiza

16. Predložitveno sodiš?e želi z vprašanjem za predhodno odlo?anje v bistvu izvedeti, ali je treba ?len 2, to?ka 1, Šeste direktive razlagati tako, da je dejavnost ustanove za javno radiodifuzijo, ki se financira z obveznim zakonsko dolo?enim prispevkom, ki ga pla?ajo vsi imetniki radijskega sprejemnika, gospodarska dejavnost, ki je predmet DDV, v smislu te dolo?be. ?e je odgovor pritrdilen, bi morala biti taka dejavnost logi?no oproš?ena DDV v skladu s ?lenom

13(A)(1)(q) Šeste direktive.

17. Vendar ob tem ne smemo pozabiti, da je bilo to vprašanje postavljeno v okviru spora med ustanovo Český rozhlas in davčnimi organi, katerega predmet je pravica do odbitka vstopnega DDV na blago in storitve, ki jih je ta ustanova pridobila v zvezi s svojimi dejavnostmi. Za koristen odgovor na postavljeno vprašanje Sodišče torej ne sme prezreti tega vidika.

18. Zato je treba preužiti, prvič, pojem dejavnosti, „ki se opravlja za plačilo“, v smislu člena 2, točka 1, Šeste direktive. Toda najprej bom v nekaj uvodnih pripombah obravnaval dvome, ki jih je v pisnih stališih navedla ustanova Český rozhlas, v zvezi z upoštevnostjo vprašanja za predhodno odločanje za rešitev spora o glavni stvari.

Upoštevnost vprašanja za predhodno odločanje

19. Ustanova Český rozhlas v pisnih stališih trdi, da se spor o glavni stvari nanaša izključno na naravo radijskega prispevka. Šlo naj bi za to, ali je ta prispevek mogoče obravnavati kot plačilo za storitve, ki jih opravlja Český rozhlas kot javna ustanova za radiodifuzijo, odgovor na to vprašanje pa je bil v sodbi, ki je bila predmet kasacijske pritožbe v postopku v glavni stvari, nikalen. Toda po mnenju ustanove Český rozhlas je predložitev sodišče, na katero so v zvezi s tem vplivale trditve pritožnika v glavni stvari, izkrivilo problem, saj je Sodišče prosilo, naj opredeli, ali je dejavnost javne radiodifuzije kot taka dejavnost, ki spada v sistem DDV. To vprašanje pa po mnenju ustanove Český rozhlas ni upošteвно, saj je to dejavnost mogoče financirati tudi z drugimi sredstvi kot z radijskim prispevkom.

20. Ne strinjam se z dvomi ustanove Český rozhlas. Res je sicer, da mora biti financiranje dejavnosti javne radiodifuzije določeno v nacionalnem pravnem redu vsake države članice in da prispevek, kot je češki radijski prispevek, morda ne pokriva vseh stroškov te dejavnosti. Toda besedilo vprašanja za predhodno odločanje, ki se nanaša na „javno radiodifuzijo, ki se financira z obveznimi zakonskimi prispevki“, nujno pomeni, da je njegov predmet dejavnost javne radiodifuzije, ker se financira z radijskim prispevkom.

21. Za odgovor na vprašanje, ali je treba tako dejavnost obravnavati kot opravljanje storitev za plačilo v smislu člena 2, točka 1, Šeste direktive, pa bo bistveno analizirati naravo radijskega prispevka. Ugotoviti bo namreč treba, ali je ta prispevek mogoče opredeliti kot plačilo za storitve ustanove Český rozhlas. Ne bi pa bilo dovolj, če bi se omejili samo na tako analizo – kot bi želela ustanova Český rozhlas – saj namreč spor o glavni stvari ne zadeva narave samega radijskega prispevka, temveč naravo obsega pravice ustanove Český rozhlas do odbitka. Menim, da je vprašanje za predhodno odločanje oblikovano povsem ustrezno.

Pojem dejavnosti „za plačilo“

22. Merila, na podlagi katerih je mogoče opredeliti, ali se dejavnost opravlja za plačilo, izhajajo iz ustaljene sodne prakse Sodišča.(3) V skladu s to sodno prakso je storitev opravljena za plačilo v smislu člena 2, točka 1, Šeste direktive in je zato obdavčljiva le, če med izvajalcem in prejemnikom storitve obstaja pravno razmerje, v okviru katerega se izmenjajo vzajemne dajatve oziroma storitve, pri čemer plačilo, ki ga prejme izvajalec, pomeni dejansko protivrednost storitve, opravljene za prejemnika. Nujen je torej obstoj neposredne povezave med opravljeno storitvijo in prejetjo protivrednostjo.(4) Kadar dejavnost izvajalca storitev predstavlja izključno opravljanje storitev brez neposrednega plačila, ne obstaja davčna osnova in te storitve niso predmet DDV.(5)

23. Ob upoštevanju teh meril je treba zdaj analizirati naravo dejavnosti radiodifuzije, ki se financira s takim prispevkom, kot je zadevni radijski prispevek v postopku v glavni stvari.

Razmerje med ustanovo ?eský rozhlas in zavezanci

24. Ker se položaj analizira z vidika razmerja med ustanovo ?eský rozhlas in osebami, ki so dolžne pla?ati radijski prispevek, menim, da je nujno ugotoviti, da dejavnost ustanove ?eský rozhlas, ki se financira z radijskim prispevkom, ne izpolnjuje meril, da bi jo bilo mogo?e obravnavati kot dejavnost, ki je predmet DDV.
25. Treba je namre? ugotoviti, da v tem primeru ni potrebne neposredne pravne vezi. Na prvem mestu, dejavnost ustanove ?eský rozhlas je organizirana na podlagi zakona, nadaljevanje te dejavnosti pa ni odvisno ne od identitete poslušalcev ne od njihovega dejanskega števila. Ker je to dejavnost javne radiodifuzije, sta zanjo zna?ilna dva bistvena elementa. Prvi?, gre za radiodifuzijo, ki je prosto dostopna. Drugi?, ker gre za dejavnost, ki se financira ravno iz javnih sredstev, vsebina oddajanih programov ni odvisna od stroškovne u?inkovitosti.
26. Na drugem mestu, obveznost pla?ila radijskega prispevka je tudi z vidika zavezanca popolnoma neodvisna od dejanske uporabe storitev javne radiodifuzije. Obveznost iz naslova radijskega prispevka je zakonska obveznost, ki ne nastane na podlagi poslušanja javnega radia, temve? na podlagi posedovanja radijskega sprejemnika. Ker lahko vzporedno z javnim radijem obstajajo tudi zasebni izdajatelji radijskega programa, posedovanje radijskega sprejemnika nikakor ni enakovredno uporabi storitev javne radiodifuzije. Zato dejstvo, da nekdo ne posluša javnega radia, ne razbremenjuje obveznosti pla?ila radijskega prispevka. Prav tako možnost poslušanja tega radia ni pogojena s pla?ilom tega prispevka, ker je javna radiodifuzija prosto dostopna. Osebi, ki ni pla?ala prispevka, kve?jemu grozijo morebitne upravne sankcije.
27. Ta možnost uporabe radijskega sprejemnika za druge namene kot za poslušanje programov javnega radia po mojem mnenju nujno izklju?uje trditev, da pridobitev takega sprejemnika pomeni željo po uporabi storitev javne radiodifuzije, katerih cena je radijski prispevek. Obveznost pla?ila tega prispevka je zakonska obveznost, ki je dejansko povezana s posedovanjem radijskega sprejemnika, vendar je, nasprotno, popolnoma neodvisna od uporabe ali neuporabe storitev javne radiodifuzije.
28. Obveznost pla?ila radijskega prispevka tako ne ustvari nobenega pravnega razmerja med zavezancem in javnim izdajateljem radijskega programa, ker, prvi?, dejstvo, na podlagi katerega ta obveznost nastane, ne temelji na uporabi storitev, ki jih ponuja zadevni izdajatelj radijskega programa, temve? na posedovanju radijskega sprejemnika, in drugi?, dostop do navedenih storitev ni odvisen od pla?ila tega prispevka.
29. Iz tega izhaja, da radijski prispevek z vidika zavezanca ni protivrednost za storitve javnega izdajatelja radijskega programa.

Razmerje med ustanovo ?eský rozhlas in ?eško državo

30. ?eška vlada v svojih stališ?ih poda druga?no analizo, in sicer obstoj tristranskega pravnega razmerja, v katerem ?eška država naloži ustanovi ?eský rozhlas nalogo, da storitev v splošnem interesu ponuja v korist prejemnikov (morebitnih uporabnikov), pri ?emer ji zagotovi finan?no protidajatev v obliki radijskega prispevka.
31. Ta analiza me ne prepri?a iz preprostega razloga, ker razmerje med ustanovo ?eský rozhlas in ?eško državo ni pogodbeno razmerje, ki se nanaša na opravljanje storitev.
32. Javna radiodifuzija je vzpostavljena v splošnem interesu, in sicer za izpolnjevanje demokrati?nih, socialnih in kulturnih potreb družbe ter za ohranitev medijske pluralnosti.(6) Države

s tem namenom ustanovijo javne ustanove, odgovorne za storitve radiodifuzije, in jim zagotovijo financiranje, ki je pogosto v obliki prispevka, kot je zadevni radijski prispevek v postopku v glavni stvari. Te ustanove izpolnjujejo poslanstvo javne radiodifuzije, v skladu s katerim ponujajo brezplačno storitev, ki je prosto dostopna in neodvisna od ekonomskih ali drugih omejitev, ki so v nasprotju z njihovim poslanstvom. Protokol o sistemu javne radiotelevizije v državah članicah s tega vidika določa, da pravila iz Pogodb ne posegajo v pristojnost držav članic glede financiranja javne radiotelevizije.

33. Ustanove za javno radiodifuzijo ustanovi država, ki določi njihovo nalogo, skrbi za izpolnjevanje te naloge in zagotavlja njihovo financiranje tako, da jim na primer dodeli prihodke iz obveznega prispevka, ki se uvede posebej za to. Ne gre torej za ekonomsko razmerje, h kateremu bi se svobodno zavezala dva avtonomna subjekta, država in ustanova za radiodifuzijo, in za katerega bi sicer morala v celoti veljati pravila Pogodb in sekundarne zakonodaje. Ustanova za javno radiodifuzijo za svoje storitve ne zahteva „cene“, prispevek pa ni plačilo take cene.

34. Med trditvami, navedenimi v okviru te zadeve, je bil prispevek iz postopka v glavni stvari predstavljen kot oblika davka, namenjenega financiranju določene vrste javne dejavnosti. Prej bi rekel, da je tak prispevek – kar drži še zlasti, če se uporablja tako kot češki radijski prispevek, torej prispevek, ki ga zavezanci plačajo neposredno ustanovi za radiodifuzijo prejemnici – podoben subvenciji kot posebni obliki lastnega sredstva, ki ga država dodeli tej ustanovi. Dejavnosti, za katero davčni zavezanec od prejemnikov ne pobira nobene protidajatve in ki se financira s subvencijo, katere namen je splošno financiranje dejavnosti tega davčnega zavezanca, zagotovo ni mogoče šteti za dejavnost, ki se opravlja za plačilo.

35. Tudi če se radijski prispevek analizira z vidika razmerja med ustanovo Český rozhlas in češko državo, ga zato ni mogoče obravnavati kot protidajatev za storitev javne radiodifuzije, dejavnost ustanove Český rozhlas, ki se financira s tem prispevkom, pa ni dejavnost, ki se opravlja za plačilo, v smislu Šeste direktive.

Vprašanje upoštevnosti sodbe Le Rayon d'Or

36. Predložitveno sodišče Sodišče opozarja še na njegovo sodbo Le Rayon d'Or(7), pri čemer se sprašuje, ali je rešitev iz te sodbe ali posebno analogno rešitev mogoče uporabiti za javno radiodifuzijo, ki se financira s prispevkom.

37. Menim, da je treba tako razlago zavrniti. Sodišče je v tej sodbi sicer menilo, da je treba za storitve, ki jih ponuja ustanova za starejše, šteti, da se opravijo za plačilo, čeprav teh storitev niso plačali prejemniki navedenih storitev, ki se nanašajo na konkretno oskrbo, temveč jih pavšalno plača zdravstvena zavarovalnica.

38. Toda zadeva, v kateri je bila izdana sodba Le Rayon d'Or(8), se od te zadeve razlikuje, saj je dejansko obstajala pravna vez med prejemniki storitev, torej stanovalci v ustanovi za starejše, in to ustanovo. Edina posebnost tega razmerja je bila v posredovanju zdravstvene zavarovalnice, ki je na neki način sodelovala pri obveznostih stanovalcev tako, da je krila stroške storitev, ki so jih prejeli. Kot sem navedel v točki 28 teh sklepnih predlogov, pa v primeru javne radiodifuzije ravno tega pravnega razmerja ni. Rešitve Sodišča iz sodbe Le Rayon d'Or(9) zato ni mogoče prenesti na to zadevo.

Ratio legis člena 13(A)(1)(q) Šeste direktive

39. Predložitveno sodišče se sprašuje tudi, s kakšnimi nameni je zakonodajalec Skupnosti uvedel določbo člena 13(A)(1)(q) Šeste direktive, če bi se za dejavnost javne radiodifuzije, ki se običajno financira s prispevkom, kot se obravnava v postopku v glavni stvari, štelo, da ne spada

na njeno področje uporabe. Oprostitev iz te določbe bi bila po mnenju češke vlade v takem primeru brezpredmetna.

40. S tem pomislekom se ne strinjam. Člen 13(A)(1)(q) Šeste direktive je del dolgega seznama oprostitev „za določene dejavnosti, ki so v javnem interesu“. Te dejavnosti so zaradi svoje narave ali zaradi oseb, ki jih opravljajo, pogosto izključene s področja uporabe Šeste direktive, saj ne gre za dejavnosti, ki se opravljajo za plačilo, v smislu te direktive. Toda te dejavnosti se lahko financirajo na različne načine. Opravljati jih je mogoče tudi za plačilo, vsaj delno. To velja tudi za dejavnosti javnih ustanov za radiodifuzijo, ki se ne financirajo nujno v celoti s prispevkom, kar sicer priznava tudi sama češka vlada.⁽¹⁰⁾ Taki so položaji, za katere člen 13(A)(1)(q) Šeste direktive določa oprostitev teh dejavnosti. Zaradi dejstva, da gre v praksi pogosto za dejavnosti, ki nikakor ne spadajo v sistem DDV, ta oprostitev ne postane brezpredmetna.

41. Treba je dodati, da določbe Šeste direktive, ki določa oprostitev določene dejavnosti – kot je njen člen 13(A)(1)(q) – nikakor ni mogoče razlagati kot način za razširitev področja uporabe te direktive, ki ga določa njen člen 2. Razvrstitev v kategorijo obdavčljivih dejavnosti je torej pogoj za morebitno oprostitev, in ne obratno.

Ugotovitev v zvezi z naravo dejavnosti ustanove češki rozhlas, ki se financira z radijskim prispevkom

42. Na podlagi navedenih elementov menim, da je treba šteti, da dejavnost ustanove češki rozhlas – ker se financira z radijskim prispevkom – ne spada na področje uporabe Šeste direktive, saj ne gre za dejavnost, ki se opravlja za plačilo.

43. Ta ugotovitev na celoma zadostuje za odgovor na vprašanje za predhodno odločanje, kot ga je postavilo predložitveno sodišče. Toda zdi se mi, da bi lahko Sodišče v duhu sodelovanja z nacionalnimi sodišči, ki ga poudarja člen 267 PDEU, in zato, da bi predložitvenemu sodišču podalo kar najbolj koristen odgovor za rešitev spora v glavni stvari, svoje razmišljanje razvilo tako, da bi se lotilo vprašanja v zvezi z obsegom pravice ustanove češki rozhlas do odbitka plačane vstopnega davka.

Pravica do odbitka za davčne zavezance, ki hkrati izvajajo obdavčene transakcije in transakcije, ki ne spadajo v sistem DDV

Uvodne opombe

44. Člen 17(2) Šeste direktive določa, da „[d]okler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčljivih transakcij, je davčni zavezanec upravičen odbiti [DDV], ki ga je dolžan plačati“, in sicer DDV, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal za to blago in storitve. Pravica do odbitka vstopnega davka je bistveni mehanizem sistema DDV, ker omogoča, da je ta davek nevtralen za gospodarske subjekte, saj njegovo breme na celoma nosijo le potrošniki.

45. Toda da bi DDV dejansko bremenil potrošnike, lahko pravica do odbitka zadeva le blago in storitve, ki jih davčni zavezanci nato uporabijo za obdavčene transakcije. Vstopni DDV bo od izstopnega DDV, ki ga bo davčni zavezanec odtegnil svojim sopogodbenim strankam, odbit tako, da ga bo davčni zavezanec vključil v ceno lastnih dobav blaga ali opravljanja storitev. Nasprotno, če bi bil davčni zavezanec upravičen do odbitka vstopnega DDV na blago in storitve, ki se ne bodo uporabljali za njegove obdavčljive transakcije, bi mu bilo treba ta DDV povrniti, tako da obdavčljivo blago in storitve v praksi ne bi bili obdavčeni. V takem primeru mora torej davčni zavezanec nositi breme obdavčenja namesto potrošnika.

46. Sistem DDV vključuje popravne mehanizme, če se blago in storitve, ki jih pridobi davčni

zavezanec, ne uporabijo za potrebe njegovih obdavčljivih transakcij. Dva najbolj pogosta položaja sta, kadar davčni zavezanec blago ali storitve deloma ali v celoti uporablja za oproščene transakcije in kadar jih uporablja za lastne potrebe ali potrebe svojih uslužbencev.

47. Toda Šesta direktiva ne vsebuje posebnih pravil, ki bi se uporabljala za položaj davčnega zavezanca, ki hkrati izvaja obdavčljive transakcije in transakcije, ki nikakor ne spadajo v sistem DDV. Kar zadeva blago in storitve, katerih uporabo s strani davčnega zavezanca za eno ali drugo kategorijo transakcij (za obdavčljive in neobdavčljive transakcije) je zlahka mogoče določiti, je rešitev preprosta in izhaja neposredno iz člena 17(2) Šeste direktive. Blago in storitve, ki se uporabljajo za obdavčljive transakcije, dajejo namreč pravico do odbitka (razen če so te transakcije oproščene), blago in storitve, ki se uporabljajo za transakcije, ki ne spadajo v sistem DDV, pa ne dajejo pravice do nikakršnega odbitka. Zastavlja pa se vprašanje glede obsega pravice do odbitka, kar zadeva blago in storitve, ki se uporabljajo hkrati in neločljivo za obdavčene transakcije in transakcije, ki ne spadajo v sistem DDV. To blago in te storitve so lahko raznovrstni in so lahko velik del stroška gospodarske dejavnosti, na primer električna energija, najem poslovnih prostorov, storitve čiščenja, nekatera oprema itd.

Primer ustanove česky rozhlas

48. Tak bo tudi položaj ustanove česky rozhlas, če se Sodišče pridruži mojemu predlogu glede odgovora na vprašanje za predhodno odločanje, kar zadeva opredelitev njene dejavnosti, ki se financira z radijskim prispevkom.(11) V tem primeru bo treba zavrniti trditev čeških davčnih organov, da dejavnost ustanove česky rozhlas, ki se financira z radijskim prispevkom, spada v sistem DDV, vendar je oproščena v skladu s členom 13(A)(1)(q) Šeste direktive. Metode za izračun pravice do odbitnega deleža iz členov 17(5) in 19 Šeste direktive tedaj ne bo mogoče uporabiti. Izraz „transakcije, pri katerih davek na dodano vrednost ni odbiten“, ki se uporablja v teh določbah, namreč ne zajema transakcij, izvedenih v okviru dejavnosti, ki ne spada na področje uporabe sistema DDV.(12)

49. Ustanova česky rozhlas pa v postopku v glavni stvari trdi, da bi morala zavrnitev opredelitve radijskega prispevka kot plačila povzročiti izključitev zneskov, pridobljenih na podlagi tega prispevka, iz izračuna odbitnega deleža. Njena pravica do odbitka bi morala posledično znašati 100 % vstopnega DDV.(13) To stališče ni neupoštevno, še zlasti če se je analiza nanašala izključno na naravo prihodkov, pridobljenih iz naslova radijskega prispevka. V skladu z ustaljeno sodno prakso je namreč pravica do odbitka sestavni del sistema DDV, ki je napoloma ni mogoče omejiti in ki se uporabi za vse davke, ki so bili odmerjeni za vstopne obdavčljive transakcije.(14) Dejstvo, da davčni zavezanec prejema prihodke, ki niso protidajatev za njegove storitve in niso del njegovega prometa, napoloma ne bi smelo pomeniti omejitve njegove pravice do odbitka.

50. Toda s to analizo se zanemarja dejstvo, da radijski prispevek ni postranski prihodek ustanove česky rozhlas, temveč eden njenih glavnih načinov financiranja.(15) Ta prispevek namreč omogoča financiranje njene statutarne dejavnosti ali vsaj bistven del te dejavnosti. Narava tako financirane dejavnosti je torej neločljiva od same narave njenega financiranja, ki v obravnavani zadevi ni v obliki plačila za opravljene storitve, temveč bolj v obliki lastnega sredstva.(16) Te dejavnosti v skladu z mojim predlogom za odgovor v tej zadevi ni mogoče šteti za dejavnost, ki se opravlja za plačilo, v smislu člena 2, točka 1, Šeste direktive. Vprašanje je torej, ali lahko ta dejavnost daje pravico do odbitka vstopnega DDV, kar zadeva blago in storitve, ki se uporabljajo hkrati za namene te dejavnosti in obdavčenih dejavnosti.

51. Menim, da je treba na to vprašanje odgovoriti nikalno. Podeliti pravico do odbitka za blago in storitve, ki se uporabljajo za dejavnost, ki ne spada na področje uporabe sistema DDV, bi bilo namreč v nasprotju z logiko tega sistema ter, natančneje, s kategoričnim in jasnim besedilom člena 17(2) Šeste direktive.(17) V takem primeru se vstopni DDV ne bi odbil od izstopnega DDV,

ki ga je davčni zavezanec dolžan plačati za obdavčene transakcije (ker ga ne bi bilo), bi pa zadnji navedeni zanj lahko zahteval povračilo. Tega DDV na koncu torej ne bi plačal nihče, blago in storitve iz verige izstopnih transakcij pa bi bili dejansko oproščeni, s čimer bi bilo kršeno načelo univerzalnosti DDV.

52. To velja še toliko bolj v primeru davčnega zavezanca v vlogi javnega izdajatelja radijskega programa, saj bi bile njegove dejavnosti – če bi bile opravljene za plačilo in bi bile torej obdavčljive – oproščene v skladu s členom 13(A)(1)(q) Šeste direktive, razen komercialnih dejavnosti, ki pa se tukaj ne obravnavajo, in ne bi dale nikakršne pravice do odbitka.(18) Ne bi bilo torej logično podeliti pravico do odbitka za dejavnosti, ki niso obdavčljive, ker se ne opravljajo za plačilo, in ne podeliti te pravice za enake dejavnosti, če bi bile obdavčljive.

53. Zgovorna bi bila morda primerjava s položajem zasebnega izdajatelja radijskega programa. Tudi tak izdajatelj radijskega programa lahko svoje programe, kar pogosto drži, oddaja prostodostopno, torej brez pobiranja plačila od poslušalcev. Toda ker ne pobira nobenega prispevka in ne prejema drugega načina javnega financiranja, mora svojo dejavnost financirati tako, da oddaja „komercialna sporočila“, če uporabimo izraz iz Direktive o avdiovizualnih medijskih storitvah(19), torej oglase, sponzorirane programe itd. Ta komercialna sporočila so namenjena poslušalcem programov izdajatelja radijskega programa, tako da je oddaja komercialnih sporočil neločljiva od oddaje programov. Z gospodarskega vidika so vse te oddaje torej dejavnost izdajatelja radijskega programa, financirana s prihodkom iz komercialnih sporočil, ki pomeni promet tega izdajatelja. Tako bo vstopni DDV na blago in storitve, ki jih ta izdajatelj radijskega programa uporablja za vso svojo dejavnost, odbit od izstopnega DDV, vključenega v ceno komercialnih sporočil, ki jo ta zaračuna. Ta vključitev torej upravičuje njegovo pravico do odbitka celotnega vstopnega DDV.

54. Javni izdajatelj radijskih programov, čigar dejavnost se vsaj delno financira s prispevkom, pa ni v takem položaju. Ker ta prispevek ni protidajatev za opravljene storitve, ni izstopnega DDV, zato vstopnega DDV torej ni mogoče odbiti. Javni izdajatelj radijskih programov lahko seveda opravlja tudi komercialno dejavnost, ki se financira na drugačne načine. Ta dejavnost mu bo torej odprla pravico do odbitka, vendar samo za blago in storitve, ki se uporabljajo za namene te komercialne dejavnosti.

55. Da bi odpravil vse dvoumnosti, moram dodati, da po mojem mnenju rešitve Sodišča iz sodbe Kretztechnik(20) ni mogoče prenesti na položaj javnega izdajatelja radijskih programov. Sodišče je v tej sodbi dovolilo odbitek vstopnega DDV na stroške davčnega zavezanca, povezane z izdajo delnic, pri čemer je menilo, da je bila ta izdaja delnic namenjena gospodarski dejavnosti (torej obdavčeni) tega davčnega zavezanca v celoti. Toda dejavnost javnega izdajatelja radijskega programa se ne opravlja za pridobitev prispevka. Nasprotno, namen izdajatelja radijskega programa je opravljanje te dejavnosti radiodifuzije, pri čemer je prispevek le način njenega financiranja. Poleg tega bi bila taka dejavnost oproščena v skladu s členom 13(A)(1)(q) Šeste direktive, čeprav bi se opravljala za plačilo. Položaj torej v ničemer ni analogen položaju iz zadeve, v kateri je bila izdana sodba Kretztechnik.

Izračun obsega pravice do odbitka

56. Ugotovitev, da dejavnost, ki se financira s prispevkom, ne daje nobene pravice do odbitka vstopnega DDV, velja tako za blago in storitve, ki jih davčni zavezanci uporabljajo izključno za svoje neobdavčljive dejavnosti, kot za tiste, ki se hkrati in neločljivo uporabljajo za take dejavnosti in za obdavčene dejavnosti. Blago in storitve iz prve kategorije niso problematični, ker davčni zavezanec preprosto nima pravice do odbitka. Kar zadeva drugo kategorijo, pa je treba opredeliti, v kolikšni meri mora biti davčnemu zavezancu omogočeno, da koristi svojo pravico do odbitka, da se ta pravica po eni strani ohrani za del, povezan z njegovimi obdavčenimi transakcijami, da pa po

drugi strani ne pride do neupravičenega „nezmernega nadomestila“.

57. Kot je ugotovilo Sodišče v sodbi *Securenta*(21), določbe Šeste direktive ne vsebujejo nobenega pravila o metodah ali merilih, ki jih morajo uporabiti države članice pri sprejemanju določb, ki dopuščajo razdelitev vstopnih zneskov DDV glede na to, ali se ustrezni stroški nanašajo na obdavčljive ali neobdavčljive dejavnosti.

58. Komisija v pisnih stališjih predlaga, da bi bilo prispevek, kot je radijski prispevek iz postopka v glavni stvari, mogoče analizirati kot subvencijo v smislu člena 19(1), druga alineja, Šeste direktive. Države članice bi imele v skladu s to določbo tako možnost, da tak prispevek vključijo v imenovalca odbitnega deleža, s čimer bi sorazmerno omejile obseg pravice do odbitka.

59. Vendar pa menim, da te možnosti ni mogoče uporabiti za prispevek, ki je namenjen financiranju javnih subjektov za radiodifuzijo v državah članicah. Neodvisno od dejstva, da je radijski prispevek iz postopka v glavni stvari subvencija, ki ima posebno naravo lastnega sredstva, v tem namreč vidim dve neugodnosti.

60. Prvič, s to rešitvijo bi se v sistem DDV vključile dejavnosti, ki vanj ne spadajo. Kot sem pojasnil v točki 50 teh sklepnih predlogov, radijskega prispevka ni mogoče analizirati ločeno od dejavnosti, ki jo financira. Zaradi tega financiranja se ta dejavnost ne opravlja za plačilo in ne spada v sistem DDV. Če se mehanizem iz člena 19 Šeste direktive ne uporablja za neobdavčljive dejavnosti,(22) vanj ni mogoče vključiti zneskov, ki ustrezajo tem dejavnostim.

61. Drugič, mehanizem iz tega člena se uporablja le za „mešanega“ davčnega zavezanca, torej za takega, ki hkrati izvaja obdavčene in oproščene transakcije. Ni ga mogoče uporabiti za davčnega zavezanca, ki izvaja izključno obdavčene transakcije in poleg tega prejema subvencije, zaradi česar bi bil imenovalca deleža sestavljen izključno iz prometa v zvezi z obdavčenimi transakcijami in zneska subvencij.(23) Javni izdajatelji radijskih programov lahko poleg dejavnosti, ki se financira s prispevkom, opravljajo druge dejavnosti, ki bodo oproščene na podlagi člena 13(A)(1)(q) Šeste direktive, vendar pa prav tako lahko ne izvajajo takih dejavnosti. Rešitev, ki jo priporoča Komisija, bi se uporabljala le za prve, kar bi lahko privedlo do znatnega izkrivljanja konkurence in škodilo cilju v zvezi z usklajevanjem iz Šeste direktive.

62. Menim, da je treba problematiko prispevkov, ki so namenjeni financiranju javnih izdajateljev radijskih programov, rešiti na podlagi rešitve Sodišča iz sodbe *Securenta*. Ker je Sodišče v tej sodbi ugotovilo, da v določbah Šeste direktive ni pravil o določitvi obsega pravice do odbitka za davčne zavezanca, ki hkrati opravljajo obdavčljive (in obdavčene) dejavnosti in neobdavčljive dejavnosti, je presodilo, da je določitve metod in meril razdelitve zneskov vstopnega DDV med obdavčljive in neobdavčljive dejavnosti predmet diskrecijske pravice držav članic, ki morajo pri izvajanju tega pooblastila upoštevati cilj in sistematično Šeste direktive ter na podlagi tega predvideti način izraževanja, ki objektivno odraža dejanska dela vstopnih stroškov, ki se pripišeta temu dejavnostima.(24)

63. Sodba *Securenta* se je sicer nanašala na poseben problem v zvezi s stroški, ki so povezani z izdajo delnic in vrednostnih papirjev. Toda rešitev iz te sodbe ni posebej omejena na to področje in jo je po mojem mnenju mogoče v celoti prenesti na druge položaje davčnih zavezancev, ki hkrati opravljajo obdavčeno dejavnost in dejavnost, ki ne spada v sistem DDV.

Predlog

64. Ob upoštevanju navedenega Sodišču predlagam, naj na vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je postavilo Nejvyšší správní soud (vrhovno upravno sodišče), odgovori:

1. Člen 2, točka 1, Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero je treba razlagati tako, da dejavnost javne ustanove za radiodifuzijo, ki se financira z obveznim prispevkom, ki ga določa zakon in ga plačajo vsi imetniki radijskega sprejemnika, ni dejavnost, ki se opravlja za plačilo, v smislu te določbe in ne daje pravice do odbitka dolgovanega ali plačanega davka na dodano vrednost na blago in storitve, ki jih ta ustanova pridobi in se uporabljajo za to dejavnost.
2. Določitev metod in meril razdelitve zneskov vstopnega davka na dodano vrednost med to dejavnost in dejavnost, ki daje pravico do odbitka, je predmet diskrecijske pravice držav članic, ki morajo pri izvajanju tega pooblastila upoštevati cilj in sistematiko Šeste direktive 77/388 ter na podlagi tega določiti način izraževanja, ki objektivno odraža dejanska dela vstopnih stroškov, ki se pripišeta temu dejavnostma.
 - 1 – Jezik izvirnika: francoščina.
 - 2 – UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23.
 - 3 – Med temi merili bodo navedena le tista, ki so upoštevna za analizo vprašanja za predhodno odločanje v tej zadevi.
 - 4 – Glej med drugim sodbi Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, točka 14) in Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, točka 27).
 - 5 – Glej med drugim sodbi Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121, točka 10) in GFKL Financial Services (C-93/10, EU:C:2011:700, točka 17).
 - 6 – Protokol (št. 29) o sistemu javne radiotelevizije v državah članicah, priložen Pogodbi EU in Pogodbi DEU.
 - 7 – C-151/13, EU:C:2014:185.
 - 8 – C-151/13, EU:C:2014:185.
 - 9 – C-151/13, EU:C:2014:185.
 - 10 – Težko je tukaj navesti vse konkretne primere, ker mora biti v zakonodaji vsake države članice določeno, kaj je javno in kaj komercialno v dejavnosti javnih izdajateljev radijskega programa. Toda prodajo programov, ustvarjenih v okviru javnega poslanstva, zasebnim izdajateljem radijskega programa je mogoče šteti za dejavnost, oproščeno na podlagi člena 13(A)(1)(q) Šeste direktive.
 - 11 – Če bo torej menilo, da dejavnost ustanove Český rozhlas, ki se financira z radijskim prispevkom, ne spada v sistem DDV.
 - 12 – Glej med drugim sklepne predloge generalnega pravobranilca J. Mazáka v zadevi Securenta (C-437/06, EU:C:2007:777, točka 40 in navedena sodna praksa) in sodbo Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, točka 33).
 - 13 – Natančneje, znašala bi 100 %, če so vse transakcije ustanove Český rozhlas za plačilo komercialne dejavnosti v smislu člena 13(A)(1)(q) Šeste direktive, ker te dejavnosti niso oproščene. Če pa ustanova Český rozhlas, nasprotno, izvaja tudi transakcije, ki so obdavčljive, vendar oproščene na podlagi te določbe, kar ne izhaja jasno iz predložitvene odločbe, bi bilo treba

za odbitek celotnega vstopnega DDV uporabiti delež, v katerem se upoštevajo zgolj prihodki iz transakcij, ki so predmet DDV (obdavčenih in oproščenih).

14 – Glej zlasti sodbi BP Soupergaz (C-62/93, EU:C:1995:223, točka 18) in Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, točka 24).

15 – V skladu s členom 10 zakona o češkem radiu (zákon o českém rozhlasu) so viri financiranja ustanove český rozhlas radijski prispevek in prihodki iz lastnih gospodarskih dejavnosti.

16 – Glej točko 34 teh sklepnih predlogov.

17 – Naj spomnim, da ta določba podeljuje pravico do odbitka, „[d]okler se blago in storitve uporabljajo za namene [...] obdavčljivih transakcij [davčnega zavezanca]“ (moj poudarek).

18 – Oprostitev iz člena 13(A)(1)(q) Šeste direktive je pravzaprav subjektivna: oprošcene so vse dejavnosti javnih ustanov za radiodifuzijo razen komercialnih dejavnosti.

19 – Direktiva 2010/13/EU Evropskega parlamenta in Sveta z dne 10. marca 2010 o usklajevanju nekaterih zakonov in drugih predpisov držav članic o opravljanju avdiovizualnih medijskih storitev (UL L 95, str. 1).

20 – C-465/03, EU:C:2005:320.

21 – C-437/06 (EU:C:2008:166, točka 33).

22 – Glej točko 49 teh sklepnih predlogov in navedeno sodno prakso.

23 – Glej sodbo Komisija/Španija (C-204/03, EU:C:2005:588, točki 25 in 26).

24 – Sodba Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, točka 2 izreka).