

Downloaded via the EU tax law app / web

Začasna izdaja

SODBA SODIŠÇA (četrti senat)

z dne 16. septembra 2021(*)

„Predhodno odločanje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Področje uporabe – člen 2(1)(c) – Opravljanje storitev za plačilo – Izključitev avdiovizualnih medijskih storitev, ponujenih televizijskim gledalcem, ki so financirane s subvencijo iz državnega proračuna in za katere gledalci ne plačujejo nadomestila – člen 168 – Pravica do odbitka – Davčni zavezanec, ki opravlja hkrati obdavčljive transakcije in transakcije, ki ne spadajo na področje uporabe DDV“

V zadevi C-21/20,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Administrativno sodišče mesta Sofija (upravno sodišče mesta Sofija, Bolgarija) z odločbo z dne 31. decembra 2019, ki je na Sodišče prispela 17. januarja 2020, v postopku

Balgarska nacionalna televizija

proti

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachnoosiguritelna praktika“ – Sofia pri Tsentralno upravlenie na NAP,

SODIŠČE (četrti senat),

v sestavi M. Vilaras, predsednik senata, N. Piçarra, D. Šváby, S. Rodin, sodniki, in K. Jürimäe (poročevalka), sodnica,

generalni pravobranilec: M. Szpunar,

sodni tajnik: M. Aleksejev, vodja oddelka,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za Balgarska nacionalna televizija M. Raykov in I. Dimitrova, advokati,
- za špansko vlado S. Jiménez García, agent,
- za Evropsko komisijo sprva C. Georgieva in N. Gossement, nato C. Georgieva in L. Lozano Palacios, agenti,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 25. marca 2021

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 2(1)(c), člena 132(1)(q) in člena 168 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1; v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Bolgarska nacionalna televizija (bolgarska nacionalna televizija, v nadaljevanju: BNT) in Direktor na Direktsia „Obzhavane i danachnoosiguritelna praktika“ – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (direktor direktorata za pritožbe in davčne prakse ter prakse na področju socialne varnosti za mesto Sofija pri centralni upravi nacionalne agencije za javne prihodke (NAP), Bolgarija; v nadaljevanju: direktor) glede obsega pravice BNT do odbitka davka na dodano vrednost (DDV).

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 2(1)(c) Direktive o DDV določa:

„Predmet DDV so naslednje transakcije:

[...]

(c) storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo.“

4 Člen 25(c) te direktive določa:

„Opravljanje storitev lahko med drugim vključuje eno od naslednjih transakcij:

[...]

(c) opravljanje storitev na podlagi naloga ali v imenu državnega organa ali na podlagi zakona.“

5 Člen 132(1)(q) navedene direktive določa:

„Države članice oprostitijo naslednje transakcije:

[...]

(q) dejavnosti, razen komercialnih, ki jih opravijo javne radijske in televizijske ustanove.“

6 Člen 168 iste direktive določa:

„Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčenih transakcij, ima davčni zavezanec v državi članici, v kateri opravlja te transakcije, pravico, da odbije od zneska DDV, ki ga je dolžan plačati, naslednje zneske:

(a) DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal v tej državi članici za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec;

[...]“

7 Členi od 173 do 175 Direktive o DDV določajo pravila, ki urejajo izračun odbitnega deleža.

8 V tem okviru člen 173(1) te direktive določa:

„Za blago in storitve, ki jih davčni zavezanec uporablja bodisi za transakcije iz členov 168, 169 in 170, pri katerih ima pravico do odbitka DDV, bodisi za transakcije, pri katerih nima pravice do odbitka DDV, odbije samo takšen delež DDV, ki se pripiše prvim transakcijam.

Odbitni delež se doloži v skladu s členoma 174 in 175 za vse transakcije, ki jih opravlja davčni zavezanec.“

Bolgarsko pravo

9 Člen 2(1) zakon za danak varhu dobavenata stoinost (zakon o davku na dodano vrednost) z dne 21. julija 2006 (DV št. 63 z dne 4. avgusta 2006, str. 8) v različici, ki se uporablja v sporu o glavni stvari (v nadaljevanju: ZDDS), določa:

„Predmet [DDV] je naslednje:

1. vsaka odplačna obdavčljiva dobava blaga in vsako opravljanje storitve [...]“

10 Člen 3 ZDDS določa:

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

[...]

(5) Država ter državni in lokalni organi niso davčni zavezanci za vse njihove dejavnosti ali transakcije kot državni organi ali lokalne oblasti, vključno s pobiranjem davkov, dajatev ali pristojbin za te dejavnosti ali transakcije, razen:

1. naslednjih dejavnosti ali transakcij:

[...]

(n) komercialnih radiodifuzijske dejavnosti in dejavnosti razširjanja televizijskih programov [...]“

11 Člen 42(2) ZDDS določa:

„Oproščene transakcije so:

[...]

2. Dejavnost bolgarskega nacionalnega radia, [BNT] in bolgarske agencije za telegraf, za katero ti subjekti prejemajo plačila iz državnega proračuna.“

12 Člen 69(1) ZDDS določa:

„Kadar se blago in storitve uporabljajo za namene obdavčljivih transakcij, ki jih opravi identificirani davčni zavezanec, ima ta pravico odbiti:

1. davek na blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo dobavil dobavitelj ali opravil ponudnik storitev, ki mora prav tako biti identificirani davčni zavezanec v skladu s tem zakonom [...]“

13 Člen 73(1) ZDDS določa:

„Identificirana oseba ima pravico do delnega odbitka vstopnega DDV v zvezi z davkom na blago ali storitve, ki se uporabljajo tako za transakcije, za katere ima ta oseba pravico do odbitka, kot za transakcije ali dejavnosti, za katere ta oseba nima te pravice.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

14 BNT je pravna oseba, nacionalni javni ponudnik avdiovizualnih medijskih storitev. BNT v skladu z zakonom za radioto in televizijo (zakon o radiu in televiziji) z dne 23. septembra 1998 (DV št. 138 z dne 24. novembra 1998) v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari (v nadaljevanju: ZRT), med drugim zagotavlja medijske storitve vsem bolgarskim državljanom.

15 BNT od svojih televizijskih gledalcev ne prejema nobenega plačila.

16 Njena dejavnost se v skladu z ZRT financira s subvencijo iz državnega proračuna, ki je namenjena pripravi, ustvarjanju in razširjanju nacionalnih in regionalnih programov. Znesek te subvencije se določi na podlagi regulativnega pavšalnega zneska na uro programa, ki se potrdi v svetu ministrov. Poleg tega BNT prejema subvencije za vnaprej določene cilje, namenjene pridobitvi in temeljiti obnovi osnovnih sredstev na podlagi seznama, ki ga letno potrdi minister za finance.

17 Dejavnost BNT se financira tudi z lastnimi prihodki od oglaševanja in sponzorstva, z dohodki iz dodatnih dejavnosti, povezanih s televizijsko dejavnostjo, donacijami in volili, z obrestmi in drugimi prihodki, povezanimi s televizijsko dejavnostjo.

18 Do marca 2015 je BNT delno odbijala vstopni DDV za vse opravljene nakupe. Nato je uporabila metodo „neposredne dodelitve“, pri čemer je ločeno upoštevala vsak nakup, ki ga je opravila, glede na to, ali je bil uporabljen ali bi se lahko uporabil za „komercialno“ dejavnost, kot so razvedrilne oddaje, filmi ali športne oddaje, ali pa za dejavnost, povezano z opravljanjem njenih „javnih funkcij“, kot so predvajanje sej parlamentarnega nadzornega odbora, prenos verskih obredov ali volilnih kampanj. Poleg tega je BNT menila, da njena dejavnost razširjanja televizijskih programov ni „oproščena transakcija“ v smislu ZDDS, ampak dejavnost, ki ni predmet DDV, in da ta davek velja le za njeno „komercialno“ dejavnost.

19 Družba BNT je na podlagi te metode v celoti odbila vstopni DDV za nakupe, opravljene za njene „komercialne“ dejavnosti. Vstopni DDV je delno odbila za nakupe, ki so se uporabljali hkrati za „komercialne“ dejavnosti in za dejavnosti, ki niso imele takih značilnosti.

20 Bolgarski davčni organi so po davčnem nadzoru, ki se je nanašal na obdobje od 1. septembra 2015 do 31. marca 2016, z odločbo o odmeri davka z dne 14. decembra 2016 zavrnilo priznanje pravice do celotnega odbitka za nakupe BNT in v breme BNT ugotovili dolg DDV, ki je za to obdobje znašal 1.568.037,04 bolgarskih levov (BGN) (približno 801.455 EUR), skupaj z obrestmi.

21 Po mnenju teh organov je bila oglaševalska dejavnost BNT obdavčljiva, medtem ko je njena dejavnost razširjanja programov spadala med oproščene transakcije. Vendar naj BNT ne bi mogla v celoti odbiti vstopnega DDV, ker ni bilo mogoče ugotoviti, ali so bili nakupi, opravljeni za njeno gospodarsko dejavnost, namenjeni za transakcije, ki so predmet DDV, ali za transakcije, ki so bile po mnenju navedenih organov oproščene DDV. BNT bi lahko v celoti odbila vstopni DDV za te nakupe samo, če bi se dejavnosti razširjanja športnih oddaj, ustvarjanja in razširjanja razvedrilnih programov ter razširjanja tujih filmov v celoti financirale s prihodki od oglaševanja, in ne s

subvencijami iz državnega proračuna. V obravnavani zadevi naj ne bi bilo tako.

22 Direktor je z odločbo z dne 27. februarja 2017 zavrnil pritožbo, ki jo je BNT vložila zoper odločbo o odmeri davka z dne 14. decembra 2016.

23 BNT je nato zoper to odločbo vložila tožbo pri Administrativnem sodišču mesta Sofija (upravno sodišče mesta Sofija, Bolgarija), ki je predložitveno sodišče.

24 Navedeno sodišče meni, da je treba za odločitev v sporu o glavni stvari ugotoviti, ali dejavnost razširjanja programov BNT kot javnega gospodarskega subjekta, ki mu ZRT dodeljuje posebne naloge in ki prejema subvencije iz državnega proračuna, pomeni opravljanje storitev za plačilo v smislu člena 2(1)(c) Direktive o DDV, vendar je na podlagi člena 132(1)(q) te direktive oproščena DDV, ali pa ne pomeni obdavčljive transakcije, ki spada na področje uporabe navedene direktive. Po mnenju navedenega sodišča bo na podlagi odgovora na to vprašanje mogoče ugotoviti, ali je treba tako dejavnost razširjanja upoštevati pri ugotavljanju pravice do odbitka vstopnega DDV za obdavčljive transakcije, katerih prejemnica je BNT.

25 Predložitveno sodišče dodaja, da je Sodišče v sodbi z dne 22. junija 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470), sicer preučilo vprašanje, ali dejavnost javne radiodifuzije češkega nacionalnega radia, za katero zadnjenavedeni pobira prispevke, ki jih plačajo lastniki ali imetniki radijskega sprejemnika, pomeni dejavnost, ki se opravlja za plačilo, vendar Sodišče še ni odločilo o dejavnosti javne televizije, financirane s subvencijami iz državnega proračuna.

26 Predložitveno sodišče pojasnjuje tudi, da se je Sodišče v sodbi z dne 27. marca 2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185), sicer izreklo o vprašanju, ali pavšalno plačilo, ki ga opravi nacionalni nosilec zdravstvenega zavarovanja, spada na področje uporabe DDV, vendar iz tega ni mogoče sklepati o enotnem odgovoru za potrebe spora o glavni stvari.

27 Poleg tega se predložitveno sodišče – če bi bilo treba šteti, da ima dejavnost BNT dvojno naravo, in sicer, da zajema oproščene in obdavčljive transakcije – sprašuje, ali je odbiten samo tisti del vstopnega DDV, za katerega se lahko šteje, da je povezan z delom njene dejavnosti, ki je „komercialen“. Poleg tega se navedeno sodišče v takem primeru sprašuje, po katerih merilih bi bilo treba določiti obseg pravice do odbitka.

28 V teh okoliščinah je Administrativni sodišču mesta Sofija (upravno sodišče mesta Sofija) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali se lahko avdiovizualne medijske storitve, ki jih javna televizija opravlja za gledalce, štejejo za storitve, ki se opravijo za plačilo, v smislu člena 2(1)(c) Direktive [o DDV], če se financirajo z državnimi sredstvi, ne da bi gledalci plačevali prispevek za oddajanje, ali pa se sploh ne štejejo za opravljanje storitev za plačilo v smislu te določbe in ne spadajo na področje uporabe te direktive?

2. Ali je treba, če je odgovor, da avdiovizualne medijske storitve, ki se ponujajo gledalcem javne televizije, spadajo na področje uporabe člena 2(1)(c) Direktive [o DDV], šteti, da gre za oproščene dobave v smislu člena 132(1)(q) te direktive, in ali je dopustna nacionalna ureditev, v skladu s katero je ta dejavnost oproščena samo zaradi tega, ker javna televizija prejema sredstva iz državnega proračuna, neodvisno od tega, ali je ta dejavnost tudi komercialna?

3. Ali je v skladu s členom 168 Direktive [o DDV] dopustna praksa, v skladu s katero pravica do odbitka vstopnega DDV za nakupe ni odvisna samo od uporabe kupljenega blaga ali storitev (za obdavčljivo ali neobdavčljivo dejavnost), ampak tudi od načina financiranja teh nakupov – po eni strani, z lastnimi prihodki (med drugim od storitev oglaševanja) in, po drugi strani, hkrati z

državnimi sredstvi – in v skladu s katero se pravica do celotnega odbitka vstopnega DDV prizna samo za nakupe, ki se plačajo z lastnimi prihodki, ne pa tudi za nakupe, ki se plačajo z državnimi sredstvi, pri čemer je treba obe vrsti nakupov knjižiti ločeno?

4. Če se zavzame stališče, da dejavnost javne televizije vključuje obdavčljive in oproščene dobave, in če se upošteva mešano financiranje te dejavnosti: v kolikšnem obsegu za te nakupe velja pravica do odbitka vstopnega DDV in katera merila je treba uporabiti za njeno opredelitev?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

29 Predložitveno sodišče želi s prvim vprašanjem v bistvu izvedeti, ali je treba člen 2(1)(c) Direktive o DDV razlagati tako, da dejavnost nacionalnega javnega ponudnika televizije, pri kateri gre za zagotavljanje avdiovizualnih medijskih storitev televizijskim gledalcem, ki jo država financira s subvencijami in za katero televizijski gledalci ne plačujejo prispevka za televizijsko oddajanje, pomeni opravljanje storitev za plačilo v smislu te določbe.

30 Glede tega je treba opozoriti, da so v skladu s členom 2(1)(c) Direktive o DDV, ki opredeljuje področje uporabe DDV, predmet tega davka storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo.

31 V smislu te določbe je storitev opravljena „za plačilo“, 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 storitve, pomeni dejansko protivrednost individualizirane storitve, opravljene za prejemnika. Za tak primer gre, če obstaja neposredna povezava med opravljeno storitvijo in prejeto protivrednostjo (glej v tem smislu sodbe z dne 8. marca 1988, *Apple and Pear Development Council*, 102/86, EU:C:1988:120, točke 11, 12 in 16; z dne 22. junija 2016, *Český rozhlas*, C-11/15, EU:C:2016:470, točka 22, in z dne 22. novembra 2018, *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia*, C-295/17, EU:C:2018:942, točka 39).

32 Glede avdiovizualnih medijskih storitev, ki jih nacionalni javni ponudnik zagotavlja televizijskim gledalcem, ki jih država financira s subvencijami in za katere televizijski gledalci ne plačujejo prispevka, ni niti pravnega razmerja med tem ponudnikom in temi televizijskimi gledalci, v katerem bi se izmenjale vzajemne storitve, niti neposredne povezave med temi avdiovizualnimi medijskimi storitvami in to subvencijo (glej po analogiji sodbo z dne 22. junija 2016, *Český rozhlas*, C-11/15, EU:C:2016:470, točka 23).

33 Najprej je treba namreč navesti, da v okviru zagotavljanja navedenih storitev navedenega ponudnika in navedenih televizijskih gledalcev ne veže niti nikakršno pogodbeno razmerje ali transakcija, ki bi zajemala določitev cene, niti nikakršna pravna zaveza, ki bi jo ena stran svobodno prevzela v korist druge. Prav tako je dostop teh televizijskih gledalcev do avdiovizualnih medijskih storitev, ki jih zagotavlja ta ponudnik, prost in zadevna dejavnost na splošno koristi vsem potencialnim televizijskim gledalcem.

34 Dalje, poudariti je treba, da sta sama subvencija in subvencionirana dejavnost organizirana na podlagi zakona. Dodelitev subvencije, katere namen je na splošno financiranje dejavnosti nacionalnega javnega ponudnika, ki zajema pripravo, ustvarjanje ter oddajanje nacionalnih in regionalnih oddaj ter ki se določa glede na regulativni pavšalni znesek na uro programa, ni odvisna od dejanske uporabe opravljenih avdiovizualnih medijskih storitev od televizijskih gledalcev, od identitete ali celo od konkretnega števila televizijskih gledalcev za vsak program.

35 Poleg tega je treba v zvezi z vprašanji predložitvenega sodišča, ki temeljijo na vzporednici,

ki jo je mogoče potegniti med položajem iz postopka v glavni stvari in položajem, ki je bil podlaga zadeve, v kateri je bila izdana sodba z dne 27. marca 2014, *Le Rayon d'Or* (C?151/13, EU:C:2014:185), ugotoviti, da ta položaja nista primerljiva.

36 Zadeva, v kateri je bila izdana ta sodba, se je nanašala na obdavčljivost „plačila za oskrbo“, ki ga je nacionalni nosilec zdravstvenega zavarovanja izplačeval ustanovi za nastanitev starejših oseb, odvisnih od oskrbe, za zagotavljanje storitev oskrbe oskrbovancem, pri izražunu katerega se je upoštevalo število oskrbovancev, sprejetih v vsako ustanovo, in njihova raven odvisnosti. Sodišče je v navedeni sodbi razsodilo, da obstaja neposredna zveza med storitvami, ki jih te ustanove opravljajo za svoje oskrbovance, in prejetim plačilom, to je tem „plačilom za oskrbo“, tako da tako pavšalno plačilo pomeni plačilo za oskrbo, ki jo je ena od navedenih ustanov za plačilo opravila za svoje oskrbovance, in zato spada na področje uporabe DDV. Glede tega je pojasnilo, da dejstvo, da neposredni prejemnik zadevne storitve ni nacionalni nosilec zdravstvenega zavarovanja, ki plača pavšalni znesek, temveč zavarovanec tega nosilca, ni tako, da bi prekinilo neposredno zvezo med opravljeno storitvijo in prejetim plačilom (sodba z dne 27. marca 2014, *Le Rayon d'Or*, C?151/13, EU:C:2014:185, točka 35).

37 V obravnavanem primeru pa med državo, ki plača subvencijo iz svojega proračuna za financiranje avdiovizualnih medijskih storitev, in televizijskimi gledalci, ki prejemajo te storitve, ni razmerja, ki bi bilo podobno tistemu, ki obstaja med nosilcem zdravstvenega zavarovanja in njegovimi zavarovanci. Kot je bilo navedeno v točki 33 te sodbe, navedene storitve namreč niso namenjene osebam, ki jih je mogoče jasno identificirati, temveč vsem potencialnim televizijskim gledalcem. Poleg tega se znesek zadevne subvencije določi glede na regulativni pavšalni znesek na uro programa in brez upoštevanja identitete in števila uporabnikov opravljene storitve.

38 Nazadnje, iz člena 25(c) Direktive o DDV ni mogoče izpeljati nobenega drugega sklepa. Na podlagi te določbe lahko opravljanje storitev sicer med drugim zajema opravljanje storitev na podlagi naloga ali v imenu državnega organa ali na podlagi zakona. Vendar – kot je generalni pravobranilec navedel v točkah 35 in 36 sklepnih predlogov – ta določba, ki zgolj natančneje določa, da je opravljanje storitev „lahko“ v taki obliki, ne more biti podlaga za obdavčitev storitev, ki ne bi bile opravljene za plačilo, v smislu člena 2(1)(c) te direktive, z DDV.

39 Glede na vse zgornje preudarke je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 2(1)(c) Direktive o DDV razlagati tako, da dejavnost nacionalnega javnega ponudnika televizije, pri kateri gre za zagotavljanje avdiovizualnih medijskih storitev televizijskim gledalcem, ki jo država financira s subvencijami in za katero televizijski gledalci ne plačujejo prispevka za televizijsko razširjanje, ne pomeni opravljanja storitev za plačilo v smislu te določbe.

Drugo vprašanje

40 Drugo vprašanje, ki se nanaša na razlago člena 132(1)(q) Direktive o DDV, se nanaša na primer, v katerem je treba dejavnost, na katero se nanaša prvo vprašanje, opredeliti kot opravljanje storitev za plačilo v smislu člena 2(1)(c) te direktive, in z njim se v bistvu sprašuje, ali je taka storitev oproščena.

41 Vendar po eni strani iz odgovora na prvo vprašanje izhaja, da taka dejavnost ni zajeta s pojmom „opravljanje storitev za plačilo“ v smislu člena 2(1)(c) navedene direktive, tako da ni obdavčljiva transakcija v smislu te direktive.

42 Po drugi strani je treba opozoriti, da se člen 132(1)(q) Direktive o DDV, ki določa oprostitve za „dejavnosti javnih radijskih in televizijskih ustanov, razen komercialnih“, uporablja le, če so te dejavnosti „predmet DDV“ v smislu člena 2 te direktive (glej v tem smislu sodbo z dne 22. junija 2016, Český rozhlas, C-111/15, EU:C:2016:470, točka 32).

43 V teh okoliščinah na drugo vprašanje ni treba odgovoriti.

Tretje in četrto vprašanje

44 Najprej je treba ugotoviti, da je iz elementov spisa, ki ga ima na voljo Sodišče, razvidno, da se tretje in četrto vprašanje, ki se nanašata na pravico do odbitka vstopnega DDV, nanašata na primer, v katerem je treba dejavnost nacionalnega javnega ponudnika televizije, ki zajema zagotavljanje avdiovizualnih medijskih storitev televizijskim gledalcem, ki jo financira država s subvencijo in za katero televizijski gledalci ne plačujejo prispevka za televizijsko razširjanje, opredeliti kot opravljanje storitev za plačilo in zato kot obdavčljivo transakcijo v smislu člena 2(1)(c) Direktive o DDV. Predložitveno sodišče želi tako razjasniti določitev obsega pravice do odbitka vstopnega DDV, ki ga je plačal davčni zavezanec, ki opravlja hkrati obdavčljive in oproščene transakcije.

45 Iz odgovora na prvo vprašanje pa je razvidno, da ta dejavnost ni opravljanje storitev za plačilo v smislu te določbe.

46 Vendar je treba opozoriti, da mora Sodišče v skladu z ustaljeno sodno prakso v okviru sodelovanja med nacionalnimi sodišči in Sodiščem, ki je uvedeno s členom 267 PDEU, nacionalnemu sodišču podati koristen odgovor, ki mu omogoča rešitev spora, o katerem odloča. S tega vidika mora Sodišče po potrebi preoblikovati vprašanja, ki so mu bila predložena (sodbi z dne 5. marca 2020, X (Oprostitev plačila DDV za telefonsko svetovanje), C-48/19, EU:C:2020:169, točka 35, in z dne 25. novembra 2020, SABAM, C-372/19, EU:C:2020:959, točka 20 in navedena sodna praksa).

47 V teh okoliščinah in da bi se predložitvenemu sodišču dal koristen in celosten odgovor, je treba tretje in četrto vprašanje, ki ju je treba preučiti skupaj, preoblikovati tako, da predložitveno sodišče s tema vprašanjema v bistvu želi izvedeti, ali je treba člen 168 Direktive o DDV razlagati tako, da nacionalni javni ponudnik televizije sme v celoti ali delno odbiti vstopni DDV za nakupe blaga in storitev, ki se uporabljajo za njegove dejavnosti, pri katerih ima pravico do odbitka, in za njegove dejavnosti, ki ne spadajo na področje uporabe DDV.

48 Glede tega je treba opozoriti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča pravica davčnih zavezancev, da od DDV, ki ga morajo plačati, odbijejo vstopni DDV, ki je dolgovan ali ki je bil plačan za vstopno blago, ki so ga pridobili, in za vstopne storitve, ki so bile opravljene zanje, pomeni temeljno načelo skupnega sistema DDV, vzpostavljenega z zakonodajo Unije. Kot je Sodišče večkrat poudarilo, je ta pravica sestavni del sistema DDV in načeloma ne sme biti omejena (glej v tem smislu sodbi z dne 15. septembra 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, točki 26 in 37 ter navedena sodna praksa, in z dne 18. marca 2021, A. (Uveljavljanje pravice do odbitka), C-895/19, EU:C:2021:216, točka 32).

49 Namen sistema odbitkov, uvedenega z Direktivo o DDV, je namreč podjetnika v celoti razbremeniti bremena DDV, ki ga je dolžan ali ki ga je plačal v okviru vseh svojih gospodarskih dejavnosti. Skupni sistem DDV zato zagotavlja popolno nevtralnost v zvezi z davčnim bremenom vseh gospodarskih dejavnosti, ne glede na njihove cilje ali rezultate, če so navedene dejavnosti načeloma predmet DDV (sodbi z dne 10. novembra 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, točka 42 in navedena sodna praksa, in z dne 18. marca 2021, A. (Uveljavljanje pravice do

odbitka), C?895/19, EU:C:2021:216, to?ka 33).

50 Zato na prvem mestu iz ?lena 168(a) Direktive o DDV izhaja, da mora biti po eni strani za pridobitev pravice do odbitka zadevna oseba „dav?ni zavezanec“ v smislu te direktive ter da mora po drugi strani dav?ni zavezanec blago in storitve, na katere opira to pravico, uporabiti za potrebe svojih izstopnih obdav?ljivih transakcij in da mora to vstopno blago dobaviti ali te vstopne storitve opraviti drug dav?ni zavezanec (sodbi z dne 5. julija 2018, Marle Participations, C?320/17, EU:C:2018:537, to?ka 26 in navedena sodna praksa, in z dne 3. julija 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C?316/18, EU:C:2019:559, to?ka 23).

51 Kadar pa so blago ali storitve, ki jih pridobi dav?ni zavezanec, povezani z oproš?enimi transakcijami ali ne spadajo na podro?je uporabe DDV, ni mogo?e niti pobrati izstopnega davka niti odbiti vstopnega davka (glej v tem smislu sodbi z dne 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C?132/16, EU:C:2017:683, to?ka 30, in z dne 3. julija 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C?316/18, EU:C:2019:559, to?ka 24).

52 Iz te sodne prakse izhaja, da je uporaba vstopnega blaga in vstopnih storitev, pridobljenih za obdav?ljive transakcije, upravi?ena z odbitkom vstopnega DDV. Druga?e povedano, na?in financiranja takih nakupov, naj bo to s prihodki od gospodarskih dejavnosti ali subvencijami, prejetimi iz dr?avnega prora?una, ni upošteven za dolo?itev pravice do odbitka.

53 Na drugem mestu, ?e bi dav?ni zavezanec blago in storitve, ki jih je kupil kot vstopne, uporabil tako za transakcije, pri katerih je davek odbiten, kot za transakcije, ki ne spadajo na podro?je uporabe DDV, je treba še dodati, da je iz ?lenov od 173 do 175 Direktive o DDV razvidno, da se izra?un odbitnega deleža za dolo?itev zneska odbitnega DDV na?eloma uporabi samo za blago in storitve, ki jih dav?ni zavezanec uporablja za to, da opravlja hkrati gospodarske transakcije, pri katerih je davek odbiten, in gospodarske transakcije, pri katerih davek ni odbiten (glej v tem smislu sodbi z dne 14. decembra 2016, Mercedes Benz Italia, C?378/15, EU:C:2016:950, to?ka 34, in z dne 25. julija 2018, Gmina Ryjewo, C?140/17, EU:C:2018:595, to?ka 57), kakršne so oproš?ene transakcije (glej v tem smislu sodbo z dne 29. aprila 2004, EDM, C?77/01, EU:C:2004:243, to?ka 73).

54 Nasprotno, ker vstopni DDV, odmerjen na stroške, nastale dav?nemu zavezancu, ne more biti odbiten, ?e se nanaša na dejavnosti, ki glede na to, da niso gospodarske, ne spadajo na podro?je uporabe Direktive o DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 13. marca 2008, Securenta, C?437/06, EU:C:2008:166, to?ka 30), morajo biti take dejavnosti izklju?ene iz izra?una odbitnega deleža iz ?lenov od 173 do 175 Direktive o DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 29. aprila 2004, EDM, C?77/01, EU:C:2004:243, to?ka 54 in navedena sodna praksa).

55 Glede tega iz sodne prakse Sodiš?a izhaja, da je dolo?itev metod in meril razdelitve zneskov vstopnega DDV med gospodarske in negospodarske dejavnosti predmet diskrecijske pravice dr?av ?lanic. Te morajo pri izvajanju te pravice upoštevati cilj in sistematiko te direktive in na tej podlagi predvideti na?in izra?unavanja, ki objektivno odraža dejanski del vstopnih stroškov, ki se pripišejo vsaki od teh dveh dejavnosti (sodbi z dne 6. septembra 2012, Portugal Telecom, C?496/11, EU:C:2012:557, to?ka 42, in z dne 25. julija 2018, Gmina Ryjewo, C?140/17, EU:C:2018:595, to?ka 58), da zagotovijo, da se odbije le del DDV, ki je sorazmeren znesku, ki se nanaša na transakcije, katerih davek je odbiten (glej v tem smislu sodbi z dne 13. marca 2008, Securenta, C?437/06, EU:C:2008:166, to?ka 37, in z dne 12. novembra 2020, Sonaecom, C?42/19, EU:C:2020:913, to?ka 47).

56 V okviru izvajanja te diskrecijske pravice so dr?ave ?lanice pristojne, da uporabijo kakršna koli ustrezna merila za razdelitev, na primer glede na naravo transakcije, ne da bi se jim bilo treba

omejiti samo na eno od posameznih metod (glej v tem smislu sodbo z dne 13. marca 2008, *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, točka 38).

57 Glede na vse zgornje preudarke je treba na tretje in četrto vprašanje odgovoriti, da je treba člen 168 Direktive o DDV razlagati tako, da sme nacionalni javni ponudnik televizije odbiti vstopni DDV za nakupe blaga in storitev, ki se uporabljajo za njegove dejavnosti, pri katerih ima pravico do odbitka, in da ne sme odbiti vstopnega DDV za nakupe blaga in storitev, ki se uporabljajo za njegove dejavnosti, ki ne spadajo na področje uporabe DDV. Države članice morajo ob upoštevanju cilja in sistematike te direktive ter ob spoštovanju načela sorazmernosti določiti metode in merila za razdelitev zneskov vstopnega DDV med obdavčljive transakcije in transakcije, ki ne spadajo na področje uporabe DDV.

Stroški

58 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (četrti senat) razsodilo:

1. **Člen 2(1)(c) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da dejavnost nacionalnega javnega ponudnika televizije, pri kateri gre za zagotavljanje avdiovizualnih medijskih storitev televizijskim gledalcem, ki jo država financira s subvencijami in za katero televizijski gledalci ne plačujejo prispevka za televizijsko razširjanje, ne pomeni opravljanja storitev za plačilo v smislu te določbe.**

2. **Člen 168 Direktive 2006/112 je treba razlagati tako, da sme nacionalni javni ponudnik televizije odbiti vstopni davek na dodano vrednost (DDV) za nakupe blaga in storitev, ki se uporabljajo za njegove dejavnosti, pri katerih ima pravico do odbitka, in da ne sme odbiti vstopnega DDV za nakupe blaga in storitev, ki se uporabljajo za njegove dejavnosti, ki ne spadajo na področje uporabe DDV. Države članice morajo ob upoštevanju cilja in sistematike te direktive ter ob spoštovanju načela sorazmernosti določiti metode in merila za razdelitev zneskov vstopnega DDV med obdavčljive transakcije in transakcije, ki ne spadajo na področje uporabe DDV.**

Podpisi

* Jezik postopka: bolgarščina.