Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
M. SZPUNAR
представено на 17 март 2016 година[1]

Дело C-11/15

Odvolací finanční ředitelství
срещу
Český rozhlas

(Преюдициално запитване, отправено от Nejvyšší správní soud (Върховен административен съд, Чешка република)

„Данъчни въпроси — Данък върху добавената стойност — Освобождаване от данъка — Дейности с нетърговски характер на обществените радио- и телевизионни оператори — Обществена услуга за радиоразпръскване — Финансиране със задължителни такси — Квалифициране на такова предоставяне на услуга“

Въведение

1. Системата на данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) се основава на двоен механизъм, а именно плащане на данък за извършени доставки и приспадане на платения за получени доставки данък. Този механизъм позволява неутрализиране на данъка от гледна точка на икономическите оператори; единствено потребителите понасят финансовата му тежест.

2. За да се гарантира, че данъчната администрация на практика получава дължимото ѝ, необходимо е приспадането да засяга единствено стоките и услугите, придобити за целите на облагаема дейност, така че ДДС за получени доставки действително да бъде приспаднат от размера на платения за извършени доставки данък. Ако данъчнозадълженото лице извършва едновременно както облагаема, така и освободена от данък дейност, се налагат специфични правила, за да се определи платената по получени доставки част от ДДС, която може да бъде приспадната. Положението се усложнява още повече, когато данъчнозадълженото лице освен това извършва дейност, която по никакъв начин не попада в обхвата на системата на ДДС, тъй като не е възмездно извършвана икономическа дейност по смисъла на разпоредбите, уреждащи системата на ДДС. Настоящото дело е повод да се уточни обхватът на практиката на Съда в тази област.

1 — Език на оригиналния текст: френски.

Правна уредба

Правото на Съюза

3. Член 2, точка 1 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа[2] (наричана по-нататък „Шеста директива“) гласи:

„С [ДДС] се облага:

1. доставката на стоки или услуги, извършена възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“. [неофициален превод]

4. Съгласно член 13А, параграф 1, буква р) от тази директива:

„Освободени доставки при някои дейности от обществен интерес

1. Без да се засягат други общностни разпоредби, държавите членки при условия, които те определят, за да осигурят правилно и ясно прилагане на правилата за освободени доставки и да предотвратят възможно отклонение от данъчно облагане, избягване на данъци или злоупотреба, освобождават от данък върху добавената стойност:

[…]

р) дейностите на обществени радио- и телевизионни организации, освен дейностите с търговски характер“. [неофициален превод]

5. Съгласно член 17, параграф 2, буква а) и член 5 от Шеста директива:

„2. Доколкото стоките и услугите се използват за нуждите на неговата облагаема сделка, данъчнозадълженото лице има право да приспадне от дължимия [ДДС]:

а) дължимия или платен на територията на страната [ДДС] за стоки или услуги, които друго данъчнозадължено лице му е доставило или предстои да му достави;

[…]

5. Що се отнася до стоките и услугите, предназначени да бъдат използвани от данъчнозадълженото лице както за сделки, попадащи в обхвата на параграфи 2 и 3, за които [ДДС] подлежи на приспадане, така и за сделки, за които данъкът върху добавената стойност не подлежи на приспадане, приспада се само частта от данъка върху добавената стойност, която се приписва на първата категория сделки.

Тази част се определя в съответствие с член 19 за всички сделки, извършвани от данъчнозадълженото лице.

[…]“. [неофициален превод]

2 — ОВ L 145, стр. 1.

6. Член 19, параграф 1 от Шеста директива гласи:

„Подлежащата на приспадане част съгласно първата алинея от член 17, параграф 5 представлява дробна величина:

— с числител общата сума без [ДДС] на годишния оборот от сделки, за които [ДДС] подлежи на приспадане съгласно член 17, параграфи 2 и 3,

— със знаменател общата сума без [ДДС] на годишния оборот от сделките, включени в числителя, и от сделките, за които данъкът върху добавената стойност не подлежи на приспадане. Държавите членки могат също да включват в знаменателя сумата на субсидиите освен посочените в член 11, част A, параграф 1, буква a).

[…]“. [неофициален превод]

Чешкото право

7. Цитираните по-горе разпоредби на Шеста директива са транспонирани в чешкото право с член 2, параграф 1, член 51, параграф 1, буква b), член 72 и член 76, параграфи 1 и 2 от Закон № 235/2004 за данъка върху добавената стойност (zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty).

8. Закон № 348/2005 за таксите за радио и телевизия и за изменение на някои закони (zákon č. 348/2005 Sb. o rozhlasových a televizních poplatcích a o změně některých zákonů) в неговата редакция, приложима към спора в главното производство (наричан по-нататък „Закон № 348/2005“), въвежда такса за радио, с която се финансира чешката обществена услуга в областта на радиоразпръскването. Съгласно член 3 от този закон такса за радио дължи физическо или юридическо лице, което притежава радиоприемник или което, макар да не притежава такъв, държи или използва на друго правно основание радиоприемник поне един месец. Член 7 от същия закон предвижда, че задълженото лице плаща таксата за радио на определения със закон радиооператор пряко или чрез упълномощено лице.

9. Съгласно чешкото право финансираната от таксата за радио дейност по радиоразпръскване се счита за освободена от ДДС.

Обстоятелства по главното производство, производството и преюдициалният въпрос

10. Český rozhlas е чешкият оператор за публично радиоразпръскване, създаден със закон и финансиран по-специално от установената със Закон № 348/2005 такса за радио.

11. С допълнителни данъчни декларации за периода от март до декември 2006 г. Český rozhlas увеличил допълнително размера на правото си да приспадне ДДС, като от изчисляването на коефициента, използван за определяне на това му право на приспадане, изключил доставките, съответстващи на платените му такси за радио, които доставки първоначално декларирал като освободени от ДДС без право на приспадане за тях. В това отношение Český rozhlas изтъква, че тези такси не представляват възнаграждение за предоставяната услуга за публично радиоразпръскване.

12. Тази позиция на Český rozhlas не е приета от данъчните органи, които с допълнителни актове за установяване на задължение отказват да изключат тези доставки при изчисляването на подлежащата на приспадане част.

13. След като жалбата, подадена по административен ред от Český rozhlas, е отхвърлена, той оспорва решенията на данъчните органи пред Městský soud v Praze (Градски съд, Прага), който ги отменя с решение от 6 юни 2014 г.

14. Жалбоподателят в главното производство сезира запитващата юрисдикция с касационна жалба срещу това решение. В този контекст Nejvyšší správní soud (Върховен административен съд) решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Може ли дейността на общественото радио — финансирана от задължителни нормативнопредвидени такси в законоустановен размер, плащани при наличие на радиоприемник, притежаван или ползван на друго правно основание — да се разглежда като „доставка на услуга, извършвана възмездно“ по смисъла на член 2, параграф 1 от Шеста директива […], която трябва да бъде освободена от [ДДС] съгласно член 13A, параграф 1, буква p) от същата директива, или това е нестопанска дейност, която изобщо не се облага с [ДДС] съгласно член 2 от Шеста директива и поради това не подлежи и на предвиденото в член 13A, параграф 1, буква p) от тази директива освобождаване от ДДС?“.

15. Актът за преюдициално запитване постъпва в Съда на 13 януари 2015 г. Писмени становища представят страните в главното производство, чешкото, гръцкото правителство и това на Обединеното кралство, както и Европейската комисия. В съдебното заседание, проведено на 17 декември 2015 г., са представлявани Český rozhlas, чешкото правителство, правителството на Обединеното кралство и Комисията.

Анализ

16. С преюдициалния си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали член 2, точка 1 от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че дейността на обществен радиооператор — финансирана със задължителна законоустановена такса, плащана от всеки притежател на радиоприемник — представлява икономическа дейност, облагаема с ДДС по силата на тази разпоредба. При утвърдителен отговор такава дейност логично би трябвало да бъде освободена от ДДС в съответствие с член 13A, параграф 1, буква p) от Шеста директива.

17. Все пак трябва да се има предвид, че този въпрос се поставя в рамките на спор между Český rozhlas и данъчните органи относно правото на приспадане на платения по получени доставки ДДС върху стоките и услугите, придобити от Český rozhlas във връзка с дейността му. Следователно, за да даде полезен отговор на поставения въпрос, Съдът не може да не отчете този аспект.

18. Поради това на първо място следва да се разгледа понятието за възмездна дейност по смисъла на член 2, точка 1 от Шеста директива. Все пак в рамките на няколко предварителни бележки в началото ще изложа съмненията, изтъкнати от Český rozhlas в писменото му становище, относно релевантността на преюдициалния въпрос с оглед решаването на спора в главното производство.

По релевантността на преюдициалния въпрос

19. В писменото си становище Český rozhlas твърди, че спорът в главното производство е само относно естеството на таксата за радио. Ставало въпрос за това дали тази такса може да бъде квалифицирана като възнаграждение за предоставяните от Český rozhlas услуги в качеството му на обществен радиооператор — въпрос, на който в решението, обжалвано по касационен ред в главното производство, се дава отрицателен отговор. При все това според Český rozhlas запитващата юрисдикция, повлияна в това отношение от доводите на жалбоподателя в главното

производство, изопачила проблема, като поискала от Съда да определи дали сама по себе си дейността по публично радиоразпръскване попада в обхвата на системата на ДДС. Според Český rozhlas обаче този въпрос не е релевантен, тъй като тази дейност може да бъде финансирана и с други средства, освен с таксата за радио.

20. Не споделям съмненията на Český rozhlas. Ясно е, че финансирането на дейността по публично радиоразпръскване следва да се организира в националния правен ред на всяка държава членка и че е възможно такса от вида на чешката такса за радио да не покрива всички разходи за тази дейност. При все това формулировката на преюдициалния въпрос, в който се посочва „дейността на общественото радио — финансирана от задължителни нормативнопредвидени такси“, при всички случаи означава, че става дума за дейността по публично радиоразпръскване, *доколкото* тя се финансира с таксата за радио.

21. За да се отговори обаче на въпроса дали такава дейност трябва да се разглежда като възмездно предоставяне на услуги по смисъла на член 2, точка 1 от Шеста директива, от съществено значение е да се анализира естеството на таксата за радио. Всъщност трябва да се определи дали тази такса може да се квалифицира като възнаграждение за доставките на Český rozhlas. Обратното, само този анализ, както би искал Český rozhlas, няма да е достатъчен, тъй като спорът в главното производство всъщност не е относно естеството на самата такса за радио, а относно обхвата на правото на Český rozhlas да приспадне данъка. Ето защо според мен преюдициалният въпрос е формулиран съвсем уместно.

По понятието за възмездна дейност

22. Критериите за определяне на възмездния характер на дадена дейност произтичат от трайно установената практика на Съда[3]. Съгласно тази съдебна практика доставката на услуги е извършена „възмездно“ по смисъла на член 2, точка 1 от Шеста директива и следователно подлежи на облагане с ДДС само ако между доставчика и получателя съществува правоотношение, в рамките на което се правят взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на услугата, предоставена на получателя. Следователно е необходимо да съществува пряка връзка между извършената услуга и получената насрещна престация[4]. Така, когато дейността на доставчика се състои единствено в предоставянето на услуги без пряка насрещна престация, няма данъчна основа и следователно тези услуги не се облагат с ДДС[5].

23. Ето защо именно в светлината на тези критерии сега следва да се анализира характерът на дейността по радиоразпръскване, финансирана с такса като разглежданата в главното производство такса за радио.

Отношението между Český rozhlas и задължените лица

24. Тъй като анализът се извършва от гледна точка на отношението между Český rozhlas и задължените за таксата за радио лица, според мен неизбежният извод е, че финансираната с таксата за радио дейност на Český rozhlas не изпълнява необходимите критерии, за да се счете за дейност от обхвата на ДДС.

3 — От тези критерии ще бъдат упоменати единствено релевантните за целите на анализа на преюдициалния въпрос по настоящото дело.

4 — Вж. по-специално решения Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, т. 14) и Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, т. 27).

5 — Вж. по-специално решения Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121, т. 10) и GFKL Financial Services (C-93/10, EU:C:2011:700, т. 17).

25. Всъщност налага се изводът, че необходимата пряка правна връзка в случая липсва. От една страна, дейността на Český rozhlas е организирана въз основа на закона и извършването ѝ не зависи нито от това кои са слушателите, нито какъв е конкретният им брой. Това е дейност по публично радиоразпръскване, поради което има две съществени характеристики. Първо, става въпрос за радиоразпръскване със свободен достъп. Второ, тъй като става въпрос за дейност, която е обществено финансирана, съдържанието на разпространяваните програми не е продиктувано от съображения за икономическа рентабилност.

26. От друга страна, от гледна точка на задълженото лице задължението за плащане на таксата за радио по никакъв начин не зависи и от това дали услугите по публично радиоразпръскване са действително използвани. Задължението за плащане на таксата за радио е законово задължение и то възниква не защото се слуша общественото радио, а поради притежаването на радиоприемник. Доколкото, наред с общественото радио, могат да съществуват и частни радиооператори, притежаването на радиоприемник по никакъв начин не означава, че се използват услугите по публично радиоразпръскване. От друга страна, фактът, че не се слуша общественото радио, не води до освобождаване от задължението за плащане на таксата за радио. Също така слушането на радио не зависи от плащането на тази такса, тъй като публичното радиоразпръскване е със свободен достъп. В най-лошия случай на пропусналото да плати таксата лице могат да бъдат наложени евентуални административни санкции.

27. Според мен възможността радиоприемник да се използва за цели, различни от слушането на програми на общественото радио, по необходимост опровергава тезата, че придобиването на такъв приемник е израз на желанието да се използват услугите по публично радиоразпръскване, чиято цена е таксата за радио. Задължението за плащане на тази такса е законово задължение, което действително е свързано с притежаването на радиоприемник, но за сметка на това продължава по никакъв начин да не зависи от това дали се използват услугите по публично радиоразпръскване.

28. Така задължението за плащане на таксата за радио не създава никакво правоотношение между задълженото лице и обществения радиооператор, тъй като, първо, това задължение възниква не от използването на предоставяните от въпросния радиооператор доставки, а от притежаването на радиоприемник и второ, достъпът до споменатите услуги не зависи от плащането на таксата.

29. От това следва, че от гледна точка на задълженото лице таксата за радио не представлява насрещна престация за доставките на обществения радиооператор.

Отношението между Český rozhlas и чешката държава

30. В становището си чешкото правителство представя различен анализ, а именно за наличието на тристранно правоотношение, в рамките на което чешката държава поверява на Český rozhlas задачата да предоставя услуга от общ интерес в полза на адресати (потенциални потребители), като същевременно осигурява на този оператор насрещна финансова престация под формата на таксата за радио.

31. Този анализ не ми звучи убедително само защото отношението между Český rozhlas и чешката държава няма характер на договор за предоставяне на услуги.

32. Публичното радиоразпръскване е установено в общ интерес, за да отговори на демократичните, социалните и културните потребности на обществото, както и за да запази плурализма в медиите[6]. За целта държавите създават обществени организации, на които възлагат услугите по радиоразпръскване и чието финансиране осигуряват, често под формата на такса като разглежданата в главното производство такса за радио. Тези институции осигуряват изпълнението на задачата за публично радиоразпръскване, състояща се в предоставянето на безплатна услуга, на достъп, свободен и независим от икономическите или други ограничения, които са в разрез с тяхната задача. Именно от тази гледна точка Протоколът за системата на публичното радиоразпръскване в държавите членки постановява, че правилата на Договорите не накърняват компетентността на държавите членки да финансират публичното радиоразпръскване.

33. Обществените радиооператори се създават от държавата, която определя тяхната задача, следи за изпълнението ѝ и осигурява финансирането им, например като им предоставя приходите от задължителна вноска, въведена специално с тази цел. Следователно не става въпрос за икономическо отношение, установено свободно от два самостоятелни субекта — държавата и радиооператора, което впрочем би трябвало изцяло да бъде подчинено на правилата на Договорите и на вторичното право. Обществеият радиооператор не изисква „цена“ за услугите си, а таксата не представлява плащане на такава цена.

34. Според някои от доводите, изтъкнати в рамките на настоящото дело, разглежданата в главното производство такса е вид данък, предназначен да финансира определен тип обществена дейност. По-скоро бих казал, че такава такса — и това важи особено за начина, по който е устроена чешката такса за радио, а именно такса, плащана пряко от задължените лица на радиооператора получател — е подобна на субсидия под особена форма на собствен ресурс, зачислен от държавата на този оператор. При все това дейността, за която данъчнозадълженото лице не получава никаква насрещна престация от адресатите, финансирана е с дотация и има за цел да финансира общо дейността на това лице, със сигурност не може да се квалифицира като възмездна дейност.

35. Следователно, дори и да се анализира от гледна точка на отношението между Český rozhlas и чешката държава, таксата за радио не може да се счита за насрещна престация за услугата по публично радиоразпръскване, а финансираната с тази такса дейност на Český rozhlas не е „възмездна“ дейност по смисъла на Шеста директива.

Въпросът за релевантността на решение Le Rayon d'Or

36. Запитващата юрисдикция насочва вниманието на Съда и към неговото решение Le Rayon d'Or[7], като се пита дали е възможно възприетото в него разрешение или аналогично конкретно за случая разрешение да се приложи и за финансирано от такса публично радиоразпръскване.

37. Това предложение според мен трябва да бъде отхвърлено. В посоченото решение Съдът действително приема, че доставките от заведение за възрастни хора е следвало да се считат за възмездно извършени, при все че възнаграждението за тях е било заплащано не от получателите на тези доставки, свързани с конкретни грижи, а от здравноосигурителната каса, при това като общо плащане.

6 — Протокол (№ 29) за системата на публичното радиоразпръскване в държавите членки, приложен към Договора за ЕС и Договора за функционирането на ЕС.

7 — C-151/13, EU:C:2014:185.

38. При все това делото, по което е постановено решение Le Rayon d'Or [8], се различава от настоящото дело по правоотношението, съществувало в действителност между получателите на доставките, тоест настанените в заведението за възрастни хора лица, и това заведение. Единствената особеност на това правоотношение е била здравноосигурителната каса, участвала, така да се каже, в задълженията на настанените лица, за да покрие разходите на ползваните от тях доставки. В случая с публичното радиоразпръскване обаче, както споменах в точка 28 от настоящото заключение, липсва именно това правоотношение. Следователно възприетото от Съда в решение Le Rayon d'Or [9] не може да се приложи в настоящото дело.

По ratio legis на член 13A, параграф 1, буква p) от Шеста директива

39. Запитващата юрисдикция иска да установи също какви са били намеренията на законодателя на Общността, въвел разпоредбата на член 13A, параграф 1, буква p) от Шеста директива, в хипотезата, при която се счете, че дейността по публично радиоразпръскване, обикновено финансирана с такса като разглежданата в главното производство, не попада в обхвата на тази директива. Според чешкото правителство в такъв случай предвиденото в тази разпоредба освобождаване би било безсмислено.

40. Не споделям това опасение. Член 13A, параграф 1, буква p) от Шеста директива е част от дълъг списък с освободени „дейности от обществен интерес“. Независимо дали поради присъщия им характер или поради лицата, които ги изпълняват, тези дейности често ще се оказват изключвани от приложното поле на Шеста директива, тъй като не са „възмездни“ по смисъла на директивата. Същевременно начинът им на финансиране може да е различен. Те могат да бъдат извършвани и възмездно, поне частично. Такъв е случаят и с обществените радиооператори, които може и да не са финансирани изцяло с такса — което самото чешко правителство впрочем признава [10]. Такива са положенията, при които член 13A, параграф 1, буква p) от Шеста директива предвижда освобождаване на тези дейности. Фактът, че на практика често става въпрос за дейности, които по никакъв начин не попадат в обхвата на системата на ДДС, не прави това освобождаване безпредметно.

41. Трябва да се добави, че при всички положения разпоредба на Шеста директива, предвиждаща освобождаването на дадена дейност, каквато е член 13A, параграф 1, буква p), не може да се тълкува по начин, който разширява определеното в член 2 от нея приложно поле. Следователно условие за евентуално освобождаване е принадлежността към категорията с облагаемите дейности, а не обратното.

Извод по естеството на дейността на Český rozhlas, финансирана от таксата за радио

42. С оглед на изложените по-горе съображения според мен следва да се приеме, че доколкото е финансирана с таксата за радио, дейността на Český rozhlas не попада в приложното поле на Шеста директива, тъй като не става въпрос за възмездна дейност.

8 — C-151/13, EU:C:2014:185.

9 — C-151/13, EU:C:2014:185.

10 — В случая е трудно да се дадат конкретни примери, тъй като законодателството на всяка държава членка следва да определи какво попада в обществената и какво в търговската част от дейността на обществените радиооператори. Продажбата на програми обаче, произведени в рамките на обществената задача, на частни радиооператори би могла да се счете за дейност, освободена по силата на член 13A, параграф 1, буква p) от Шеста директива.

43. Тази констатация по принцип е достатъчна, за да се отговори на преюдициалния въпрос във вида, в който е формулиран от запитващата юрисдикция. При все това ми се струва, че в духа на сътрудничество с националните юрисдикции, залегнал в основата на член 267 ДФЕС, и за да даде на запитващата юрисдикция най-полезния за разрешаването на спора в главното производство отговор, Съдът би могъл да продължи разсъжденията си, като разгледа въпроса за обхвата на правото на Český rozhlas да приспадне данъка, платен по получени доставки.

По правото на приспадане на данъчнозадължените лица, извършващи едновременно облагаеми сделки и сделки, които не попадат в обхвата на системата на ДДС

Предварителни бележки

44. Съгласно член 17, параграф 2 от Шеста директива, „[д]околкото стоките и услугите се използват за нуждите на неговите облагаеми сделки, данъчнозадълженото лице има право да приспадне от дължимия [ДДС]“ дължимия или платен за тези стоки и услуги ДДС. Правото на приспадане на данъка за получени доставки е ключовият механизъм на системата на ДДС, тъй като благодарение на него този данък е неутрален за икономическите оператори и по принцип единствено потребителите понасят неговата тежест.

45. Все пак, за да се плаща ДДС действително от потребителите, право на приспадане може да има единствено за стоките и услугите, впоследствие използвани от данъчнозадълженото лице за облагаемите му сделки. Така ДДС за получените доставки ще се приспадне от ДДС за извършените доставки, който данъчнозадълженото лице ще начисли на своите съдоговорители, като го включи в цената на собствените доставки на стоки или услуги. За сметка на това, ако данъчнозадълженото лице имаше право да приспадне ДДС, платен за получени доставки на стоки и услуги, които няма да използва за облагаемите си сделки, този ДДС би трябвало да му бъде възстановен, което на практика води до това, че облагаеми стоки и услуги няма да бъдат обложени. В такъв случай тежестта на облагането вместо потребителя понася данъчнозадълженото лице.

46. Системата на ДДС съдържа механизми за корекция, когато придобитите от данъчнозадълженото лице стоки и услуги не са използвани за нуждите на облагаемите му сделки. В двете най-често срещани положения данъчнозадълженото лице използва стоките или услугите, изцяло или частично, както за освободените си сделки, така и за свои нужди или за нуждите на служителите си.

47. Шеста директива обаче не съдържа конкретни правила, приложими в случаите, когато данъчнозадължено лице извършва едновременно облагаеми сделки и такива, които по никакъв начин не попадат в обхвата на системата на ДДС. Що се отнася до стоките и услугите, чието използване от данъчнозадълженото лице — за едната или за другата от тези категории сделки (тоест за облагаемите и необлагаемите сделки) — може лесно да бъде определено, решението е просто и произтича пряко от член 17, параграф 2 от Шеста директива. Всъщност стоките и услугите, използвани за облагаеми сделки, дават право на приспадане (освен ако тези сделки не са освободени), а стоките и услугите, използвани за сделки, които не попадат в обхвата на системата на ДДС, не дават право на никакво приспадане. За сметка на това възниква въпросът за обхвата на правото на приспадане във връзка със стоките и услугите, използвани едновременно и без да е възможно разграничение, за облагаеми сделки и за сделки, които не попадат в обхвата на системата на ДДС. Тези стоки и услуги могат да бъдат разнообразни и да представляват значителна част от разходите за икономическата дейност, например за електроенергия, наем на офиси, услугите по почистване, някои видове оборудване и пр.

Случаят с Český rozhlas

48. Такова ще бъде положението и при Český rozhlas, ако Съдът възприеме предложението ми за отговор на преюдициалния въпрос относно квалификацията на финансираната с таксата за радио негова дейност [11]. В този случай следва да се отхвърли тезата на чешките данъчни органи, че финансираната с таксата за радио дейност на Český rozhlas попада в обхвата на системата на ДДС, но е освободена по силата на член 13A, параграф 1, буква р) от Шеста директива. Следователно няма да може да се приложи методът за определяне на подлежащата на приспадане пропорционална част, предвиден в член 17, параграф 5 и член 19 от Шеста директива. Всъщност използваният в тези разпоредби израз „сделки, за които данъкът върху добавената стойност не подлежи на приспадане“ не включва сделките, извършени в рамките на дейност, която не попада в приложното поле на системата на ДДС [12].

49. От своя страна Český rozhlas поддържа в главното производство, че в резултат от отказа таксата за радио да бъде квалифицирана като възнаграждение, получените като такса суми трябвало да бъдат изключени при изчисляване на подлежащата на приспадане пропорционална част. Вследствие на това правото на Český rozhlas на приспадане трябвало да възлиза на 100 % от платения по получени доставки ДДС [13]. Тази гледна точка не е ирелевантна особено ако анализът се отнасяше единствено до естеството на приходите, получени като такса за радио. Всъщност съгласно установената съдебна практика правото на приспадане е неразделна част от действащия механизъм на облагане с ДДС; по принцип то не може да се ограничава и се упражнява по отношение на всички данъци, начислени по получени облагаеми доставки [14]. Фактът, че данъчнозадължено лице получава приходи, които не са насрещна престация за неговите доставки и не са част от оборота му, по принцип не би трябвало да води до ограничаване на правото му на приспадане.

50. Този анализ обаче игнорира факта, че таксата за радио е не допълнителен приход на Český rozhlas, а едно от основните му средства за финансиране [15]. Всъщност благодарение на тази такса се финансира дейността му по учредителния акт или поне съществената част от нея. Следователно естеството на финансираната по този начин дейност е неразривно свързано с естеството на самото ѝ финансиране, което в настоящия случай не се проявява под формата на възнаграждение за извършени доставки, а по-скоро като собствен ресурс [16]. Ето защо в съответствие с предложението ми за отговор по настоящото дело не може да се приеме, че тази дейност е възмездна по смисъла на член 2, точка 1 от Шеста директива. Поради това въпросът е дали тя може да породи право на приспадане на ДДС за получени доставки, що се отнася до стоките и услугите, използвани едновременно за целите на тази дейност и на облагаемите дейности.

51. Според мен на този въпрос трябва да се даде отрицателен отговор. Всъщност, да се предостави право на приспадане за стоки и услуги, използвани за дейност, която не попада в приложното поле на системата на ДДС, би противоречало на логиката на тази система, и по-специално на ясната и категорична формулировка на член 17, параграф 2 от Шеста

11 — Тоест, ако приеме, че финансираната с таксата за радио дейност на Český rozhlas не попада в обхвата на системата на ДДС.

12 — Вж. по-специално заключението на генералния адвокат Mazák по дело Securenta (C-437/06, EU:C:2007:777, т. 40 и цитираната съдебна практика) и решение Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, т. 33).

13 — По-конкретно то би възлязло на 100 %, ако всички възмездни сделки на Český rozhlas са търговски дейности по смисъла на член 13A, параграф 1, буква р) от Шеста директива, тъй като тези дейности не са освободени. Ако обаче Český rozhlas извършва и облагаеми, но освободени от тази разпоредба сделки, нещо, което не личи ясно от акта за преюдициално запитване, би трябвало да се определи каква част от целия подлежащ на приспадане ДДС за получени доставки съответства само на приходите от сделките, обхванати от ДДС (обложени и освободени).

14 — Вж. по-специално решения BP Soupergaz (C-62/93, EU:C:1995:223, т. 18) и Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, т. 24).

15 — Съгласно член 10 от Закона за чешкото радио (zákon o Českém rozhlasu) Český rozhlas се финансира с таксата за радио и с приходите от собствена икономическа дейност.

16 — Вж. точка 34 от настоящото заключение.

директива[17]. В такъв случай ДДС за получени доставки няма да може да се приспадне от ДДС за извършени доставки, дължим от данъчнозадълженото лице за облагаемите му сделки (тъй като няма да има такива), и то би могло да поиска неговото възстановяване. Следователно в крайна сметка този ДДС няма да бъде платен от никого и извършените по веригата доставки на стоки и услуги de facto биха се оказали освободени, в нарушение на принципа на универсалност на ДДС.

52. Това важи в още по-голяма степен в случая на данъчнозадължено лице — обществен радиооператор, тъй като, ако бяха извършвани възмездно и следователно бяха облагаеми, дейностите му щяха да бъдат освободени от член 13A, параграф 1, буква p) от Шеста директива — с изключение на търговските дейности, за които обаче тук не става въпрос — и нямаше да възникне никакво право на приспадане[18]. Следователно би било нелогично да се предоставя право на приспадане за необлагаеми дейности, с мотива че не са били извършени възмездно, а да не се дава такова право за същите дейности, ако те са облагаеми.

53. Сравнение с положението на частен радиооператор вероятно би било показателно. Такъв радиооператор също може, и това често е така, да разпространява програмите си при свободен достъп, тоест, без да получава възнаграждение от слушателите. При положение обаче че не получава никаква такса или други средства за обществено финансиране, той трябва да финансира дейността си, като разпространява „търговски съобщения“, ако се използва терминът от Директивата за аудиовизуалните медийни услуги[19], тоест реклами, спонсорирани програми и пр. Тези търговски съобщения са предназначени за слушателите на програмите на радиооператора, така че разпространението на този вид съобщения е неразривно свързано с разпространението на програмите. Следователно от икономическа гледна точка всички тези емисии представляват дейността на радиооператора, финансирана с генерираните от търговските съобщения приходи, съставляващи неговия оборот. Така ДДС за получени доставки върху стоките и услугите, използвани от този радиооператор за цялата му дейност, ще се приспадне от ДДС за извършени доставки, включен във фактурираната от него цена на търговските съобщения. Следователно това включване обосновава правото му на приспадане на целия ДДС за получени доставки.

54. Това не е така при обществен радиооператор, чиято дейност поне частично е финансирана с такса. Тъй като тази такса не е насрещна престация за извършените доставки, няма ДДС за извършени доставки и следователно не може да бъде приспаднат ДДС за получени доставки. Разбира се, обществеият радиооператор може да има и търговска дейност, финансирана с други средства. Тогава тази дейност ще му даде право на приспадане, но само за частта от стоките и услугите, използвана за целите на тази търговска дейност.

55. За да избегна всякакво двусмислие, бих добавил, че според мен към положението на обществен радиооператор не следва да се прилага възприетото от Съда в неговото решение Kretztechnik[20]. В това решение Съдът допуска приспадането на платения ДДС върху разходите, направени за емитирането на акции от данъчнозадълженото лице, като приема, че това емитиране е обслужвало цялостната икономическа дейност (която следователно е обложена) на данъчнозадълженото лице. Обществеият радиооператор обаче не упражнява дейност, за да получи такса. Напротив, целта му е да упражнява дейността по радиоразпръскване, а таксата е

17 — Ще припомня, че тази разпоредба предоставя право на приспадане, „[*д*]*околкото* стоките и услугите се използват за нуждите на [...] облагаеми сделки [на данъчнозадълженото лице]“ (курсивът е мой).

18 — Всъщност, предвиденото в член 13A, параграф 1, буква p) от Шеста директива освобождаване има субективно естество: освободени са всички дейности на обществените организации за радиоразпръскване с изключение на търговските дейности.

19 — Директива 2010/13/ЕС на Европейския парламент и на Съвета от 10 март 2010 година за координирането на някои разпоредби, установени в закони, подзаконови и административни актове на държавите членки, отнасящи се до предоставянето на аудиовизуални медийни услуги (ОВ L 95, стр. 1).

20 — C-465/03, EU:C:2005:320.

само средство за нейното финансиране. Впрочем, дори такава дейност да се упражнява възмездно, тя би била освободена от член 13A, параграф 1, буква p) от Шеста директива. Следователно няма никаква аналогия с положението по делото, по което е постановено решение Kretztechnik.

Изчисляване на обхвата на правото на приспадане

56. Констатацията, че финансираната посредством таксата дейност не дава никакво право на приспадане на ДДС за получени доставки, е валидна както за стоките и услугите, използвани от данъчнозадълженото лице изключително за целите на необлагаемите му дейности, така и за стоките и услугите, използвани едновременно и без разграничение за необлагаеми и облагаеми дейности. Стоките и услугите от първата категория не представляват никакъв проблем, тъй като данъчнозадълженото лице просто няма право на приспадане. За сметка на това за втората категория следва да се определи в каква степен това лице трябва да може да упражни правото си на приспадане, от една страна, за да се запази това право за частта, съответстваща на облагаемите му сделки, и от друга страна, за да няма недължимо „свръхкомпенсиране“.

57. Както отбелязва Съдът в решение Securenta [21], разпоредбите на Шеста директива не съдържат никакво правило относно методите или критериите, които държавите членки са длъжни да прилагат при приемането на разпоредби, въз основа на които платеният за получени доставки ДДС да се разпредели според това дали съответните разходи се отнасят до облагаеми, или до необлагаеми дейности.

58. В писменото си становище Комисията предлага такса като обсъжданата в главното производство такса за радио да се разглежда като субсидия по смисъла на член 19, параграф 1, второ тире от Шеста директива. Така съгласно тази разпоредба държавите членки щели да могат да я включат в знаменателя при изчисляване на подлежащата на приспадане част и така да ограничат пропорционално обхвата на правото на приспадане.

59. Тази възможност обаче според мен не е приложима за таксата, с която се финансират обществените радиооператори в държавите членки. Независимо от факта, че разглежданата в главното производство такса за радио е субсидия с особен характер на собствен ресурс, по този пункт виждам две затруднения.

60. Първо, това разрешение би включило в системата на ДДС дейности, които не попадат в нейния обхват. Както обясних в точка 50 от настоящото заключение, таксата за радио не може да се разглежда отделно от дейността, която финансира. Поради този начин на финансиране въпросната дейност не се упражнява възмездно и не попада в обхвата на системата на ДДС. Ако предвиденият в член 19 от Шеста директива механизъм е неприложим за необлагаемите дейности [22], в него не могат да се включат сумите, съответстващи на тези дейности.

61. Второ, предвиденият в този член механизъм е приложим единствено в случая на данъчнозадължено лице „от смесен тип“, тоест, което извършва едновременно облагаеми и освободени сделки. Той не може да се приложи по отношение на данъчнозадължено лице, което извършва само облагаеми сделки и получава от друго място субсидии, така че при изчисляване на подлежащата на приспадане част знаменателят ще се състои единствено от оборота от облагаемите сделки и размера на субсидиите [23]. Обществените радиооператори могат да упражняват, наред с финансираната с таксата дейност, други дейности, които ще бъдат

21 — C-437/06 (EU:C:2008:166, т. 33).

22 — Вж. точка 49 от настоящото заключение и цитираната съдебна практика.

23 — Вж. решение Комисия/Испания (C-204/03, EU:C:2005:588, т. 25 и 26).

освободени от член 13A, параграф 1, буква р) от Шеста директива, но те могат и да не упражняват друга дейност. Застъпеното от Комисията разрешение на случая обаче би било приложимо единствено по отношение на първите, което би могло да доведе до тежки нарушения на конкуренцията и да накърни целта на Шеста директива за хармонизиране.

62. Според мен проблемът с таксите за финансиране на обществените радиооператори трябва да бъде решен въз основа на възприетото от Съда в решение Securenta. В него Съдът, след като установява, че в разпоредбите на Шеста директива липсват правила за определяне на обхвата на правото на приспадане на данъчнозадължените лица, които упражняват едновременно облагаеми (и облагани) дейности и необлагаеми дейности, приема, че определянето на методите и критериите за разпределение на сумата заплатен ДДС по получени доставки между облагаеми и необлагаеми дейности е в правото на преценка на държавите членки, които при упражняването му трябва да имат предвид целта и структурата на Шеста директива и в тази връзка да предвидят начин за изчисляване, който обективно да отразява действителното съотношение на направените разходи по получени доставки за всяка от двете дейности [24].

63. Действително в решение Securenta се разглежда специфичният проблем за разходите, свързани с емитиране на акции и инвестиционни ценни книжа. При все това постановеното в посоченото решение не се отнася само до тази област и според мен отлично може да се приложи и в други случаи, в които данъчнозадължени лица упражняват едновременно облагаема дейност и дейност извън обхвата на системата на ДДС.

Заключение

64. С оглед на гореизложените съображения предлагам на Съда да отговори на поставения от Nejvyšší správní soud (Върховен административен съд) преюдициален въпрос по следния начин:

1) Член 2, точка 1 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа, трябва да се тълкува в смисъл, че дейността на обществен радиооператор, финансирана със задължителна законоустановена такса и плащана от всеки притежател на радиоприемник, не представлява възмездна дейност по смисъла на тази разпоредба и не дава право на приспадане на данъка върху добавената стойност, дължим или платен върху стоките и услугите, придобити от този оператор и използвани за целите на тази дейност.

2) Определянето на методите и критериите за разпределение на сумата заплатен данък върху добавената стойност по получени доставки между тази дейност и дейността, която дава право на приспадане, е в правото на преценка на държавите членки, които при упражняването му трябва да имат предвид целта и структурата на Шеста директива 77/388 и в тази връзка да предвидят начин за изчисляване, който обективно да отразява действителното съотношение на направените разходи по получени доставки за всяка от двете дейности.

24 — Решение Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, т. 2 от диспозитива).