Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA MACEJA ŠPUNARA [*MACIEJ SZPUNAR*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2021. gada 25. martā [1]

Lieta C-21/20

Balgarska natsionalna televizia
pret
Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" – Sofia pri Tsentralno upravlenie na NAP

(*Administrativen sad Sofia-grad* (Sofijas pilsētas Administratīvā tiesa, Bulgārija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts – Piemērošanas joma – Pakalpojumu sniegšana par atlīdzību – 132. panta 1. punkta q) apakšpunkts – Atbrīvojums – Televīzijas raidījumu raidīšana, kas finansēta daļēji no valsts budžeta un daļēji no komercdarbības – Tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu

Ievads

1. Dalībvalstīs pastāv divas sabiedriskā radio un televīzijas finansēšanas pamatmetodes: ieviešot speciālu nodevu, kura parasti ir saistīta ar radio vai televīzijas uztvērēja atrašanos īpašumā un ieņēmumi no kuras tiek izmantoti sabiedrisko raidorganizāciju vajadzībām (nodevas), vai arī tieši no valsts budžeta [2]. Dažas dalībvalstis apvieno šīs divas metodes un, atzīstot ienākumus no nodevām par nepietiekamiem sabiedrisko raidorganizāciju sabiedrisko un politisko uzdevumu izpildei, papildina tās ar tiešām valsts budžeta subsīdijām.

2. Šī lieta ir par to, kā šīs sabiedrisko raidorganizāciju finansēšanas metodes ir jākvalificē pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – "PVN") mērķiem, un par sekām, kādas tāda kvalifikācija izraisa minētajām raidorganizācijām kā šī nodokļa maksātājām.

3. Tiesai jau ir bijusi iespēja izlemt, ka darbība, kura tiek finansēta no likumā noteiktas nodevas – ko maksā personas, kuru īpašumā vai valdījumā ir radiouztvērējs, – un kuru veic saskaņā ar likumu izveidota raidorganizācija, nav uzskatāma par pakalpojumu sniegšanu "par atlīdzību" tiesību

[1] Oriģinālvaloda – poļu.

[2] Skat. Ch.E. Berg, A. B. Lund, "Financing Public Service Broadcasting – A Comparative Perspective", *Journal of Media Business Studies*, Nr. 9/2012, 7. lpp.; Ch.M. Bron, "Le financement et le contrôle des offres des radiodiffuseurs de service public", *Observatoire européen de l'audiovisuel*, *IRIS Plus 2010-4. Médias de service public: pas de contenu sans financement*, Strasbūra, 2010, 7. lpp.

normu par PVN izpratnē un līdz ar to neietilpst to piemērošanas jomā [3]. Tomēr rodas jautājums, vai tāds pats risinājums ir jāpiemēro attiecībā uz raidorganizāciju, kas tiek finansēta no valsts budžeta subsīdijām.

4. Tiesa, izskatot jautājumus par sabiedriskas raidorganizācijas tiesībām atskaitīt priekšnodokli par precēm un pakalpojumiem, ko iegādājas savas darbības vajadzībām, šajā sakarā varēs arī paplašināt judikatūru.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

5. Saskaņā ar Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 2. panta 1. punkta c) apakšpunktu [4]:

"PVN uzliek šādiem darījumiem:

[..]

c) pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds;

[..]."

6. Direktīvas 132. panta 1. punkta q) apakšpunktā ir noteikts:

"Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

[..]

q) radio un televīzijas organizāciju darbība, kas nav komerciāla rakstura.

[..]"

7. Saskaņā ar šīs pašas direktīvas 168. pantu:

"Ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā dalībvalstī, kurā viņš veic šos darījumus, atskaitīt no nodokļa, par kuru nomaksu viņš ir atbildīgs:

a) PVN, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

b) PVN, kas maksājams par darījumiem, kurus pielīdzina preču piegādei vai pakalpojumu sniegšanai saskaņā ar 18. panta a) punktu un 27. pantu;

[3] Spriedums, 2016. gada 22. jūnijs, *Český rozhlas* (C-11/15, EU:C:2016:470, rezolutīvā daļa).

[4] OV 2006, L 347, 1. lpp.

c) PVN, kas maksājams par preču iegādēm Kopienas iekšienē saskaņā ar 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta i) punktu;

d) PVN, kas maksājams par darījumiem, kurus pielīdzina preču iegādei Kopienas iekšienē saskaņā ar 21. un 22. pantu;

e) PVN, kas maksājams vai samaksāts par preču importu attiecīgajā dalībvalstī."

8. Visbeidzot, saskaņā ar Direktīvas 2006/112 173. panta 1. punkta pirmo daļu:

"Attiecībā uz precēm un pakalpojumiem, ko nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem saskaņā ar 168., 169. un 170. pantu PVN ir atskaitāms, un darījumiem, par kuriem PVN nav atskaitāms, atskaitāma ir tikai tā PVN daļa, kas attiecināma uz pirmā veida darījumiem."

Bulgārijas tiesības

9. Saskaņā ar *Zakon za radioto i televiziata* (Likums par radio un televīziju) 6. panta 3. punktu *Balgarska natsionalna televizia* (turpmāk tekstā – "*BNT*") ir juridiska persona, valsts sabiedriskais audiovizuālo mediju pakalpojumu sniedzējs. Saskaņā ar šī likuma 70. panta 3. punktu *BNT* tiek finansēta no valsts budžeta subsīdijām, ienākumiem no reklāmas u. tml., kā arī citiem avotiem.

10. Direktīva 2006/112 ir transponēta Bulgārijas tiesībās ar *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (Likums par pievienotās vērtības nodokli). Šī likuma 42. pants atbrīvo no PVN tostarp *BNT* darbību, kas tiek finansēta no valsts budžeta.

Fakti, tiesvedība un prejudiciālie jautājumi

11. *BNT* ir Bulgārijas sabiedriskā raidorganizācija, proti, struktūra, kuras darbība principā var būt atbrīvota no nodokļa saskaņā ar Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta q) apakšpunktu. *BNT* tiek finansēta daļēji no valsts budžeta subsīdijām un daļēji no ienākumiem, kas gūti no tās komercdarbības. Šī darbība izpaužas gan kā maksas satura, it īpaši reklāmu, raidīšana, gan kā darbība, kas nav raidīšana, piemēram, intelektuālā īpašuma tiesību pārdošana vai aprīkojuma iznomāšana.

12. Pamatlietā strīds ir par *BNT* tiesībām atskaitīt priekšnodokli par tās iegādātajām precēm un pakalpojumiem, ko izmanto *BNT* darbības mērķiem. Tas izriet no tā, ka *BNT* un Bulgārijas nodokļu iestādes PVN mērķiem atšķirīgi interpretē *BNT* darbību. *BNT* ieskatā, valsts budžeta subsīdijas nav atlīdzība par raidījumu raidīšanu, līdz ar to tā pilnībā ir izslēgta no PVN sistēmas. Tādēļ *BNT* secina, ka attiecībā uz precēm un pakalpojumiem, ko izmanto darbības, kura tiek finansēta gan no subsīdijām, gan no komercdarbības ieņēmumiem, vajadzībām, tai ir tiesības atskaitīt priekšnodokli pilnā apmērā. Savukārt nodokļu iestādes uzskata, ka *BNT* darbība, kas tiek finansēta no valsts budžeta, ir atbrīvota no nodokļa saskaņā ar Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta q) apakšpunktu un tādēļ tiesības atskaitīt priekšnodokli ir tikai proporcionāli apmēram, kādā *BNT* raidīšana tiek finansēta no komercdarbības ieņēmumiem.

13. Šī strīda rezultātā 2016. gada 14. decembrī tika izdots paziņojums par nodokli, ar kuru nodokļu iestāde lika koriģēt *BNT* deklarēto priekšnodokļa summu, ko tai ir tiesības atskaitīt par laikposmu no 2015. gada 1. septembra līdz 2016. gada 31. martam. Par šo paziņojumu *BNT* iesniedza sūdzību, kuru nodokļu iestāde, kas ir puse pamatlietā, ar 2017. gada 27. februāra lēmumu noraidīja. Šo lēmumu *BNT* pārsūdzēja iesniedzējtiesā.

14. Ņemot vērā šos apsvērumus, *Administrativen sad Sofia-grad* (Sofijas pilsētas Administratīvā tiesa, Bulgārija) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai sabiedriskās televīzijas audiovizuālo mediju pakalpojumu sniegšanu televīzijas skatītājiem var uzskatīt par pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību Direktīvas [2006/112] 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē, ja valsts to finansē subsīdiju veidā, turklāt televīzijas skatītāji par apraidi nemaksā nodevas, vai arī tā nav pakalpojumu sniegšana par atlīdzību šīs tiesību normas izpratnē un neietilpst šīs direktīvas piemērošanas jomā?

2) Ja atbilde ir tāda, ka sabiedriskās televīzijas skatītājiem sniegtie audiovizuālo mediju pakalpojumi ietilpst Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta darbības jomā, vai ir jāuzskata, ka tie ir no nodokļa atbrīvotas piegādes Direktīvas [2006/112] 132. panta 1. punkta q) apakšpunkta izpratnē, un vai ir pieļaujams valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru šī darbība ir atbrīvota no nodokļa tikai no valsts budžeta saņemtā maksājuma dēļ, ko sabiedriskā televīzija saņem neatkarīgi no tā, vai šai darbībai ir arī komerciāls raksturs?

3) Vai saskaņā ar Direktīvas 2006/112 168. pantu ir pieļaujama prakse, saskaņā ar kuru tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu par pirkumiem ir atkarīgas ne tikai no pirkumu izmantošanas veida (darbībai, par kuru uzliek vai neuzliek nodokli), bet arī no šo pirkumu finansēšanas veida, proti, no saviem ieņēmumiem (reklāmas pakalpojumi u.c.), no vienas puses, un no valsts subsīdijām, no otras puses, un saskaņā ar kuru tiesības uz pilnīgu priekšnodokļa atskaitīšanu ir tikai par pirkumiem, kas finansēti no saviem ieņēmumiem, bet ne tiem, kas finansēti no valsts subsīdijām, un turklāt ir nepieciešama to nošķiršana?

4) Ja tiek uzskatīts, ka sabiedriskās televīzijas darbība ietver gan piegādes, par kurām uzliek nodokli, gan tādas, par kurām to neuzliek, un ņemot vērā to jaukto finansējumu – kādā apmērā ir tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu šādu pirkumu gadījumā un kādi kritēriji ir jāpiemēro to noteikšanai?"

15. Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu Tiesā ir iesniegts 2020. gada 17. janvārī. Rakstveida apsvērumus iesniedza *BNT*, Spānijas valdība un Eiropas Komisija. *BNT* un Komisija iesniedza rakstveida atbildes uz Tiesas jautājumiem.

Analīze

16. Iesniedzējtiesa uzdeva četrus prejudiciālos jautājumus. Izskatīšu tos to uzdošanas secībā.

Par pirmo prejudiciālo jautājumu

17. Uzdodot pirmo prejudiciālo jautājumu, iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka sabiedriskās raidorganizācijas darbība, kas balstīta uz televīzijas pakalpojumu sniegšanu, apmērā, kādā tā tiek finansēta no valsts budžeta subsīdijām, ir pakalpojumu sniegšana par atlīdzību šīs tiesību normas izpratnē.

Ievada apsvērumi

18. Iesniedzējtiesas šaubas šajā jautājumā ir saistītas ar *Varhoven administrativen sad* (Augstākā administratīvā tiesa, Bulgārija) 2018. gada 23. aprīļa spriedumu, kurā šī tiesa konstatēja, ka *BNT* darbībai ir piemērojama kopējā PVN sistēma. Minētā tiesa spriedumu pamatoja jo īpaši ar Direktīvas 2006/112 25. panta c) punktu, saskaņā ar kuru pakalpojumu sniegšana šīs direktīvas izpratnē tostarp var būt pakalpojumu sniegšana, pildot valsts iestādes vai tās vārdā izdotu rīkojumu vai arī pildot kādu tiesību aktu[5]. Minētās tiesas ieskatā, tā ir gadījumā, kad *BNT* veic likumā noteiktu darbību. Šajā sakarā *Varhoven administrativen sad* atsaucās uz Tiesas spriedumu *Le Rayon d'Or*[6]. Vienlaicīgi tā atzina, ka, ņemot vērā atšķirības starp *BNT* un sabiedrisko raidorganizāciju, kas tiek finansētas no nodevām, finansēšanas veidu, attiecībā uz *BNT* nav piemērojams Tiesas spriedums *Český rozhlas*[7].

19. Nodokļu iestāžu nostāja pamatlietā atbilst norādītajam 2018. gada 23. aprīļa spriedumam.

20. Lai šajā lietā atbildētu uz pirmo prejudiciālo jautājumu, būtiska nozīme ir jautājumam, vai no sprieduma *Český rozhlas*[8] izrietošie secinājumi ir piemērojami attiecībā uz sabiedrisko raidorganizāciju, kas tiek finansēta no valsts budžeta subsīdijām. Tādēļ īsumā atgādināšu šo spriedumu.

Spriedums Český rozhlas

21. Spriedumā *Český rozhlas*[9] Tiesa atsaucās vispirms uz savu iepriekšējo judikatūru, saskaņā ar kuru pakalpojumi tiek sniegti "par atlīdzību" Direktīvas 77/388/EEK[10] 2. panta 1. punkta izpratnē un tādējādi ir apliekami ar nodokļiem vienīgi tad, ja starp pakalpojumu sniedzēju un saņēmēju pastāv tiesiskas attiecības, kuru laikā notiek savstarpēja izpildījuma apmaiņa, un pakalpojumu sniedzēja saņemtā atlīdzība veido faktisku atlīdzību par saņēmējam sniegto pakalpojumu[11]. Tādēļ

5 Šī tiesību norma nav tieši transponēta Bulgārijas tiesībās, taču *Varhoven administrativen sad* atzina, ka tai piemīt tieša iedarbība. Šajā pēdējā jautājumā, manuprāt, tiesai ir taisnība, ka Direktīvas 2006/112 25. pants ir pakalpojuma šīs direktīvas izpratnē definīcijas elements un kā tādu to nav nepieciešams atsevišķi transponēt valsts tiesībās. Tomēr šī tiesību norma nav piemērojama *BNT* darbībai, kura tiek finansēta no valsts budžeta subsīdijām, par ko izklāstīts turpinājumā (skat. šo secinājumu 33.–37. punktu).

6 Spriedums, 2014. gada 27. marts, C-151/13, EU:C:2014:185.

7 Spriedums, 2016. gada 22. jūnijs, C-11/15, EU:C:2016:470.

8 Spriedums, 2016. gada 22. jūnijs, C-11/15, EU:C:2016:470.

9 Spriedums, 2016. gada 22. jūnijs, C-11/15, EU:C:2016:470.

10 Padomes Sestā direktīva (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.). Pašlaik attiecībā uz pakalpojumu sniegšanu – Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts.

11 Spriedums, 2016. gada 22. jūnijs, *Český rozhlas* (C-11/15, EU:C:2016:470, 21. punkts).

atbilstoši Tiesas judikatūrai jēdziens "pakalpojumu sniegšana par atlīdzību" minētā Direktīvas 77/388 2. panta 1. punkta izpratnē nozīmē tiešas saiknes pastāvēšanu starp sniegto pakalpojumu un saņemto atlīdzību [12].

22. Turpinājumā Tiesa konstatēja, ka tādas tiesiskas attiecības nepastāv starp sabiedrisko raidorganizāciju, ko finansē no nodevām, un personām, kas maksā šīs nodevas. Proti, no vienas puses, tāds pienākums nav atkarīgs no sabiedriskās raidorganizācijas pakalpojumu faktiskās izmantošanas, bet gan no radiouztvērēja atrašanās īpašumā un, no otras puses, piekļuve šiem pakalpojumiem nav atkarīga no nodevas samaksas. Tādējādi šī nodeva nav samaksa par pakalpojumu, ko sniedz sabiedriskā raidorganizācija [13].

23. Tiesa noraidīja arī Čehijas valdības argumentus, ka pastāv tādas tiesiskās attiecības starp sabiedrisko raidorganizāciju un valsti, kas nodrošina sabiedriskai raidorganizācijai finansējumu obligātas nodevas veidā [14].

24. Tāpat Tiesa noliedza iespēju piemērot sabiedriskai raidorganizācijai, kas tiek finansēta no nodevām, secinājumus, kādi izriet no sprieduma *Le Rayon d'Or* [15]. Proti, Tiesa norādīja, ka lietā, kurā tika izdots norādītais spriedums, pastāvēja tieša saikne starp pakalpojumu sniegšanu un saņemto atlīdzību – pat ja šī atlīdzība bija vienotas likmes maksājums – un līdz ar to šāds vienotas likmes maksājums ir uzskatāms par atlīdzību par pakalpojumiem, kas tiek veikti par atlīdzību, un šis maksājums kā tāds ietilpst PVN piemērošanas jomā. Tomēr sabiedriskas raidorganizācijas gadījumā, kas tiek finansēta no nodevām, šāda tieša saikne neeksistē [16].

25. Līdz ar to Tiesa nolēma, ka tāda sabiedriskā radio apraide kā pamatlietā, saistībā ar ko tika izdots spriedums *Český rozhlas*, kura tiek finansēta no likumā noteiktas nodevas – ko maksā personas, kuru īpašumā vai valdījumā atrodas radiouztvērējs – un kuru veic saskaņā ar likumu izveidota raidorganizācija, nav uzskatāma par pakalpojumu sniegšanu "par atlīdzību" Direktīvas 77/388 2. panta 1. punkta izpratnē un līdz ar to neietilpst minētās direktīvas piemērošanas jomā [17].

Piemērošana šajā lietā

26. Uzskatu, ka ir jāpieņem analoģisks risinājums attiecībā uz sabiedrisko raidorganizāciju, kas tiek finansēta no valsts budžeta subsīdijām. Šāda raidorganizācija neizmanto speciālo nodevu, ko maksā personas, kuru īpašumā ir radiouztvērēji. Taču tās vietā saņem valsts budžeta subsīdijas, no kurām ir jāfinansē uzdevumi, kas tai ir uzticēti saskaņā ar tiesību normām.

27. Principā tas tomēr neietekmē šādas raidorganizācijas darbības analīzi saistībā ar PVN. Proti, šīs subsīdijas nav atlīdzība par sabiedriskās raidorganizācijas pakalpojumiem, bet gan ir konkrētu sabiedrisko interešu finansēšanas veids. Gadījumā, kad tiek uzticēta šādu sabiedrisko interešu realizācija, tādu subsīdiju piešķiršana vai cita finansēšanas veida iedibināšana ir obligāta un neatņemama sastāvdaļa. Citiem vārdiem sakot, te nepastāv savstarpēju funkcionāli neatkarīgu izpildījumu – sabiedriskas raidorganizācijas sniegtu pakalpojumu un atlīdzības, kas tiek

[12] Spriedums, 2016. gada 22. jūnijs, *Český rozhlas* (C-11/15, EU:C:2016:470, 22. punkts).
[13] Spriedums, 2016. gada 22. jūnijs, *Český rozhlas* (C-11/15, EU:C:2016:470, 23.–27. punkts).
[14] Spriedums, 2016. gada 22. jūnijs, *Český rozhlas* (C-11/15, EU:C:2016:470, 29.–30. punkts).
[15] Spriedums, 2014. gada 27. marts, C-151/13, EU:C:2014:185.
[16] Spriedums, 2016. gada 22. jūnijs, *Český rozhlas* (C-11/15, EU:C:2016:470, 34.–35. punkts).
[17] Spriedums, 2016. gada 22. jūnijs, *Český rozhlas* (C-11/15, EU:C:2016:470, rezolutīvā daļa).

izmaksāta no valsts budžeta, – apmaiņa. Šādā situācijā darbību veic valsts, kas nodrošina tādu sabiedrisku pakalpojumu kā radio vai televīzija, uzticot tā izpildi sabiedriskai raidorganizācijai, un vienlaicīgi nodrošina šī pakalpojuma finansēšanu, piemēram, šai raidorganizācijai piešķirtas subsīdijas veidā. No šī viedokļa raugoties, šāda raidorganizācija principā neatšķiras no tādām sabiedriskajām iestādēm kā skolas, armija vai policija [18].

28. Tādēļ – līdzīgi kā starp sabiedrisko raidorganizāciju un personām, kurām jāmaksā nodeva, – arī starp sabiedrisko raidorganizāciju, kas tiek finansēta no subsīdijām, un valsti nav tiesisku attiecību, kurās pastāvētu savstarpējs izpildījums Tiesas judikatūras par kopējās PVN sistēmas piemērošanu izpratnē [19]. Ciktāl pastāv tieša saikne starp sabiedriskās raidorganizācijas pakalpojumu un tās saņemto subsīdiju, šī saikne nav starp savstarpējiem izpildījumiem, bet ir neatdalāma un nepieciešama saikne starp konkrēta sabiedriska pakalpojuma izpildi un tā finansēšanu.

29. Tādēļ sabiedriskas raidorganizācijas gadījumā, kas tiek finansēta no valsts budžeta subsīdijām, nevar piemērot risinājumu, kāds tika pieņemts Tiesas spriedumā *Le Rayon d'Or* [20]. Lietā, kurā tika taisīts šis spriedums, runa bija par pakalpojumiem, kuri tika sniegti konkrētiem pakalpojumu saņēmējiem un par kuriem pakalpojuma sniedzējs saņēma atlīdzību, kam, lai gan to vienotas likmes apmērā izmaksāja cita persona, nevis pakalpojuma saņēmējs, bija savstarpēja izpildījuma raksturs.

30. Šo iemeslu dēļ piekrītu gan *BNT*, gan Spānijas valdības apsvērumiem, ka valsts budžeta subsīdija, kas paredzēta sabiedriskās televīzijas darbības finansēšanai, nav atlīdzība, bet pati šī darbība, ciktāl tiek finansēta no šīs subsīdijas, nav par atlīdzību sniegts pakalpojums Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē.

31. Taisnība, ka var būt situācijas, kurās valsts no sabiedriskās raidorganizācijas iegādājas noteiktus pakalpojumus par atlīdzību Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē. Tomēr tā tas varētu būt konkrēti noteiktos gadījumos, kuros sabiedriskā raidorganizācija sniedz pakalpojumus, kas pārsniedz likumā noteiktos uzdevumus, un atlīdzībai par šiem pakalpojumiem būtu jābūt tieši saistītai ar to izpildi un jāatspoguļo šo pakalpojumu apjoms un vērtība tā, lai šo atlīdzību varētu atzīt par konkrēto pakalpojumu cenu. Proti, atbilstoši Direktīvas 2006/112 1. panta 2. punktam PVN uzlikšanas pamatā ir cena [21].

32. Toties valsts budžeta subsīdija, kas paredzēta sabiedriskās raidorganizācijas darbības vispārīgi noteikto izdevumu segšanai, neatbilst šiem nosacījumiem. Līdz ar to es nepiekrītu Komisijas apsvērumiem, ka *BNT* piešķirtās subsīdijas varētu kvalificēt kā atlīdzību par šīs raidorganizācijas pakalpojumiem, kaut vai tikai tādēļ, ka tā tiek aprēķināta proporcionāli raidīšanas laikam. Subsīdijas apmēra aprēķināšanas veids nekādā veidā nemaina faktu, ka tā ir raidorganizācijas sniegto sabiedrisko pakalpojumu finansēšanas forma, nevis atlīdzība par tās sniegtajiem pakalpojumiem. Nodokļu maksātāja darbības kvalifikācija PVN mērķiem ir jābalsta uz šīs darbības būtiskajām pazīmēm, tostarp tās finansēšanas veidu, ja šis finansējums ietekmē minēto kvalifikāciju, nevis uz šī finansējuma apmēra aprēķina veidu.

[18] Papildus par attiecībām starp sabiedrisku raidorganizāciju un valsti skat. manus secinājumus lietā *Český rozhlas* (C-11/15, EU:C:2016:181, 30.–35. punkts).

[19] Skat. spriedumu, 2016. gada 22. jūnijs, *Český rozhlas* (C-11/15, EU:C:2016:470, 21. punkts un tajā minētā judikatūra).

[20] Spriedums, 2014. gada 27. marts, C-151/13, EU:C:2014:185.

[21] Taču šajā gadījumā norādītie pakalpojumi varētu būt atbrīvoti no PVN saskaņā ar Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta q) apakšpunktu.

Direktīvas 2006/112 25. panta c) punkts.

33. Šie secinājumi par sabiedriskās raidorganizācijas darbības, ko neaptver kopējā PVN sistēma, raksturu nav pretrunā Direktīvas 2006/112 25. panta c) punktam.

34. Norādītā tiesību norma atrodas minētās direktīvas IV sadaļā "Darījumi, par kuriem uzliek nodokli". Šī sadaļa ietver Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punktā uzskaitīto darījumu, par kuriem uzliek nodokli, definīcijas. Šīs sadaļas 3. nodaļa attiecas uz pakalpojumu sniegšanu. Pakalpojumu sniegšanas vispārīgu definīciju ietver minētās direktīvas 24. panta 1. punkts. Šī definīcija nav izsmeļoša, jo nosaka, ka pakalpojumu sniegšana ir jebkurš darījums, kas nav preču piegāde. Tālākās šīs nodaļas tiesību normas papildina un paskaidro šo definīciju, kā arī pieļauj iespēju dalībvalstīm izdarīt konkrētas atkāpes.

35. Direktīvas 2006/112 25. pantā ir noteikts, ka pakalpojumu sniegšana *inter alia* var aptvert trīs darījumu veidus, kuri intuitīvi acīmredzami neietilpst pakalpojumu sniegšanas jēdzienā. Tie ir: nemateriālā īpašuma nodošana (25. panta a) punkts), pienākums atturēties no kādas darbības vai pieļaut kādu darbību vai situāciju (25. panta b) punkts) un, visbeidzot, pakalpojumu sniegšana, pildot valsts iestādes vai tās vārdā izdotu rīkojumu vai arī pildot kādu tiesību aktu (25. panta c) punkts). Šajā tiesību normā ietvertais formulējums "var" nenozīmē, ka dalībvalstīm ir tiesības atzīt vai neatzīt šos darījumus par pakalpojumu sniegšanu[22], bet gan ar to ir konstatēts, ka pakalpojumu sniegšana atsevišķos gadījumos var izpausties kā viens no minētajiem darījumiem.

36. Līdz ar to direktīvas 25. pants nepaplašina pakalpojumu sniegšanas definīciju, bet tikai to paskaidro gadījumā, ja pastāv šaubas, vai konkrēts darījums ir pakalpojumu sniegšana. Tomēr tas nemaina to, ka saskaņā ar Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunktu pakalpojumu sniegšana ir apliekama ar PVN tikai tad, ja minētās tiesību normas izpratnē pakalpojums tiek sniegts par atlīdzību. Šis nosacījums attiecas uz visiem darījumiem, kas ir pakalpojumu sniegšana, tostarp 25. pantā minētajiem. Tādēļ gan nemateriāla īpašuma nodošana, gan pienākums atturēties no kādas darbības vai pieļaut kādu darbību vai situāciju, kā arī pakalpojumu sniegšana, pildot valsts iestādes vai tās vārdā izdotu rīkojumu vai arī pildot kādu tiesību aktu, ir ar PVN apliekami darījumi, ciktāl tie tiek sniegti par atlīdzību minētās direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē.

37. Līdz ar to Direktīvas 2006/112 25. panta c) punkts nevar būt par pamatu, lai par pakalpojumiem, ko sniedz sabiedriska raidorganizācija, uzliktu PVN, ja šo pakalpojumu finansēšanas veids neļauj tos atzīt par pakalpojumiem, kas tiek sniegti par atlīdzību.

38. Tādēļ iesaku uz pirmo prejudiciālo jautājumu atbildēt, ka Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka televīzijas sabiedriskās raidorganizācijas darbība, kas balstīta uz televīzijas pakalpojumu sniegšanu, ciktāl tā tiek finansēta no valsts budžeta subsīdijām, nav pakalpojumu sniegšana par atlīdzību šīs tiesību normas izpratnē.

[22] Proti, tādā situācijā Savienības likumdevējs izmantotu formulējumu "dalībvalstis [..] var uzskatīt" kā Direktīvas 2006/112 27. pantā vai līdzīgu.

Par otro prejudiciālo jautājumu

39. Uzdodot otro prejudiciālo jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai sabiedriskās raidorganizācijas sniegtus pakalpojumus var atzīt par tādiem, kas saskaņā ar Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta q) apakšpunktu ir atbrīvoti no PVN tādēļ, ka tie tiek finansēti no valsts budžeta subsīdijas tādā apjomā, kādā tie tādā veidā tiek finansēti.

40. Iesniedzējtiesa šo jautājumu uzdod gadījumā, ja uz pirmo jautājumu tiks sniegta atbilde, ka sabiedriskās raidorganizācijas, kas tiek finansēta no valsts budžeta subsīdijām, pakalpojumi ir apliekami ar PVN. Manuprāt, tomēr ir vērts šo jautājumu izskatīt arī gadījumā, ja uz pirmo jautājumu tiks atbildēts tādējādi, kā es ieteicu. Neatkarīgi no tā, vai sabiedriskās raidorganizācijas darbība tiks atzīta par neietilpstošu PVN piemērošanas jomā vai par atbrīvotu no šī nodokļa, ir jāizšķir jautājums, kādā apjomā šai raidorganizācijai ir tiesības atskaitīt priekšnodokli par iepriekš iegādātām precēm. Par to ir trešais un ceturtais prejudiciālais jautājums. Otrā jautājuma analīze savukārt ļaus nošķirt sabiedriskās raidorganizācijas darbību sabiedrības interesēs[23] no tās komercdarbības.

Sabiedrisko raidorganizāciju komercdarbība

41. Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta q) apakšpunktu no PVN ir jāatbrīvo "radio un televīzijas organizāciju darbība, kas nav komerciāla rakstura". Turklāt saskaņā ar iepriekš minēto Tiesas judikatūru[24] un manu ieteikumu atbildei uz pirmo prejudiciālo jautājumu, sabiedrisko raidorganizāciju (sabiedrisko radio un televīzijas organizāciju) pakalpojumi nav apliekami ar PVN, ciktāl tos nevar atzīt par pakalpojumiem, kas sniegti par atlīdzību. Šis nodoklis savukārt tiek uzlikts darījumiem, ko sniedz minētās raidorganizācijas to "komercdarbības" ietvaros. Lai pareizi piemērotu kopējo PVN sistēmu šo raidorganizāciju darījumiem, ir nepieciešams noskaidrot jēdziena "komercdarbība" nozīmi.

42. Ne Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta q) apakšpunktā, ne arī citā šīs direktīvas normā nav definēts jēdziens "komercdarbība". It īpaši šis jēdziens nav pielīdzināms jēdzienam "saimnieciska darbība", kas ir definēts šīs direktīvas 9. panta 1. punktā, jo šīs jēdziens ietver arī no nodokļa atbrīvotus darījumus. Līdz ar to jēdziena "komercdarbība" definīcija ir jāveido, balstoties uz Direktīvas 2006/112 sistēmu un tās 132. panta 1. punkta q) apakšpunkta mērķiem.

43. Vispirms – par komercdarbību, manuprāt, ir jāatzīst tikai darījumi, kas sniegti par atlīdzību Direktīvas 2006/112 2. panta izpratnē. Ja jau sabiedrisko raidorganizāciju komercdarbība ir izņēmums no vispārējā to darbības atbrīvošanas no nodokļa principa, tad tai ir jāattiecas uz darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, un tātad uz tādiem, kas sniegti par atlīdzību, jo tikai šādi darījumi var tikt atbrīvoti no nodokļa. Tādēļ sabiedrisko raidorganizāciju sniegtie pakalpojumi, kurus, ņemot vērā to finansēšanas veidu, nevar atzīt par tādiem, kas sniegti par atlīdzību, neietilpst jēdzienā šo raidorganizāciju "komercdarbība". Citiem vārdiem sakot, sabiedriskās raidorganizācijas darbību, kas tiek finansēta no valsts budžeta subsīdijām, nevar atzīt par tās komercdarbību Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta q) apakšpunkta izpratnē.

[23] Direktīvas 2006/112 132. pants ir iekļauts šīs direktīvas IX sadaļas 2. nodaļā "Atbrīvojumi konkrētām darbībām sabiedrības interesēs".

[24] Spriedums, 2016. gada 22. jūnijs, *Český rozhlas* (C-11/15, EU:C:2016:470).

44. Radio un televīzijas raidorganizāciju pamatdarbība ir saistīta ar raidījumu raidīšanu [25]. Sabiedrisko raidorganizāciju gadījumā šī darbība bieži tiek finansēta no divu veidu avotiem. Pirmais no tiem ir valsts līdzekļi vai nu nodevas veidā kā lietā, kurā tika taisīts spriedums *Český rozhlas* [26], vai arī subsīdijas veidā kā šajā lietā. Otrais avots, izmantojot Direktīvas 2010/13/ES [27] terminoloģiju, ir reklāmu un citu "audiovizuālu komercpaziņojumu" (sponsorēšana, televeikals un produktu izvietošana) raidīšana vai tiem atbilstoši radio pakalpojumi.

45. Ciktāl šāda veida apraide tiek veikta par atlīdzību – un parasti tā ir, jo tāda ir tās loma –, tā ir pakalpojums, kas sniegts par atlīdzību Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē, un ietilpst sabiedrisko raidorganizāciju komercdarbībā šīs direktīvas 132. panta 1. punkta q) apakšpunkta izpratnē. Tādēļ principā tai uzliek nodokli, un apliekamā summa ir cena, kādu reklāmdevēji maksā par šī satura raidīšanu.

46. Tomēr ir acīmredzams, ka ieņēmumi no šo apraižu iekļaušanas netiek izmantoti tikai šo apraižu izdevumu segšanai, kas principā ir nelieli attiecībā pret radio vai televīzijas raidorganizāciju darbības kopējiem izdevumiem. Reklāmas un tamlīdzīgu paziņojumu ievietošanas mērķis ir finansēt raidorganizāciju pamatdarbību – raidījumu raidīšanu, proti, vispārīgi sakot, jebkādu saturu, izņemot komercpaziņojumus, ja par šo raidīšanu raidorganizācija no skatītājiem nesaņem samaksu. Līdz ar to rodas jautājums, kādā veidā tiesību normām par PVN ir jāattiecas uz šādu sabiedrisku raidorganizāciju raidījumu raidīšanu, ciktāl tā ir finansēta no komercpaziņojumu raidīšanas.

47. Privātu raidorganizāciju, kas tiek finansētas no ieņēmumiem, kurus gūst no komercpaziņojumu raidīšanas, gadījumā tiek atzīts, ka to visa darbība, proti, gan šo komercpaziņojumu raidīšana, gan pārējā satura raidīšana, ir viena un tā pati darbība. Tādēļ tiesību normu par PVN piemērošanas nolūkā visi ar pārraidīšanas darbību saistītie izdevumi tiek atzīti par tādiem, kas attiecas uz darījumiem – tādiem kā maksas komercpaziņojumu raidīšana –, par kuriem uzliek nodokli [28].

48. Sabiedrisko raidorganizāciju gadījumā situācija ir sarežģītāka. Pirmkārt, tās tiek finansētas daļēji no valsts budžeta (nodevas vai subsīdijas veidā), un saskaņā ar līdzšinējo Tiesas judikatūru [29] un manu ieteikumu atbildei uz pirmo prejudiciālo jautājumu to darbībai šajā jomā neuzliek nodokli. Otrkārt, pat daļā, kādā to darbībai uzliek nodokli, principā tā, izņemot komercdarbību, ir atbrīvota no nodokļa saskaņā ar Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta q) apakšpunktu. Līdz ar to paliek jautājums, vai citu raidījumu, nevis maksas komercpaziņojumu raidīšana daļā, kādā tā tiek finansēta no šo paziņojumu raidīšanas ieņēmumiem, ir jākvalificē kā šo sabiedrisko raidorganizāciju komercdarbība.

[25] Šajos secinājumos koncentrējos uz sabiedrisko raidorganizāciju pamatdarbību, kas ir arī prejudiciālo jautājumu pamatā, proti, darbību, kura saistīta ar raidījumu raidīšanu. Šīs raidorganizācijas var veikt arī citus darījumus, piemēram, pārdot intelektuālā īpašuma tiesības, iznomāt aprīkojumu, organizēt kultūras pasākumus u. tml. Šie darījumi parasti tiek sniegti par atlīdzību, un, izņemot atsevišķus gadījumus, tie ietilpst sabiedrisko raidorganizāciju komercdarbībā, proti, ir apliekami ar nodokli. Tomēr tālākajos secinājumos neņemšu tos vērā, jo tie nerada tādas interpretācijas grūtības kā raidīšana.

[26] Spriedums, 2016. gada 22. jūnijs, C-11/15, EU:C:2016:470.

[27] Skat. Eiropas Parlamenta un Padomes Direktīvas (2010. gada 10. marts), par to, lai koordinētu dažus dalībvalstu normatīvajos un administratīvajos aktos paredzētus noteikumus par audiovizuālo mediju pakalpojumu sniegšanu (Audiovizuālo mediju pakalpojumu direktīva) (OV 2010, L 95, 1. lpp.), 1. panta 1. punkta h) apakšpunktu.

[28] Šajā sakarā skat. arī manus secinājumus lietā *Český rozhlas* (C-11/15, EU:C:2016:181, 53. punkts).

[29] Spriedums, 2016. gada 22. jūnijs, *Český rozhlas* (C-11/15, EU:C:2016:470).

Valsts atbalsta noteikumi

49. Savienības tiesību sistēmā Komisijas paziņojums par valsts atbalsta noteikumu piemērošanu sabiedriskajai apraidei [30] (turpmāk tekstā – "Komisijas paziņojums") reglamentē sabiedrisko raidorganizāciju darbības sabiedrības interesēs nošķiršanu no to komercdarbības. No tā izriet, ka, Komisijas ieskatā, par komercdarbību ir jāatzīst vispirms maksas komercpaziņojumu raidīšana, elektroniskā tirdzniecība un tamlīdzīgi pakalpojumi [31], kā arī pakalpojumi, par kuriem klausītāji maksā raidorganizācijai nodevas. Savukārt pārējā satura bezmaksas raidīšana ir vai var būt darbība sabiedrības interesēs [32].

50. Ja šos nosacījumus piemērotu saistībā ar Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta q) apakšpunktu, tad ar nodokli apliekamās darbības būtu tikai maksas komercpaziņojumu raidīšana, bet visa pārējā raidīšanas darbība nebūtu apliekama ar nodokli vai kā darbība sabiedrības interesēs tā būtu atbrīvota no nodokļa.

51. Tomēr jāņem vērā, ka Komisijas paziņojuma un Direktīvas 2006/112 un it īpaši tās 132. panta 1. punkta q) apakšpunkta mērķi atšķiras. Minētā paziņojuma mērķis, no vienas puses, ir nodrošināt dalībvalstīm tā sauktā sabiedrisko pakalpojumu uzdevuma definēšanas brīvību [33], bet, no otras puses, novērst pret konkurenci vērstas darbības, tādas kā pārmērīga kompensācija par šī uzdevuma izpildi un tā dēvētā komercdarbības šķērssubsidēšana [34]. Savukārt problēmas nerada sabiedrisko pakalpojumu uzdevumu finansēšana no komercdarbības ieņēmumiem. Šo mērķu izpratnē darbība, kas tiek uzskatīta par komerciālu, ir jādefinē šauri.

52. Savukārt Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta q) apakšpunkta mērķis, no vienas puses, ir samazināt darbības sabiedrības interesēs izmaksas, to atbrīvojot no PVN, un, no otras puses, izvairīties no konkurences izkropļošanas, kāda varētu rasties, atbrīvojot no nodokļa darbības, ko konkurences apstākļos veic privātas raidorganizācijas. Šo mērķu sasniegšanai nav nepieciešama tik šaura sabiedrisko raidorganizāciju "komercdarbības" jēdziena definīcija kā Komisijas paziņojumā. No konkurences noteikumu viedokļa pietiek, ka šo raidorganizāciju darbībai uzliek nodokli par pakalpojumiem, ko tās sniedz par atlīdzību, proti, par komercpaziņojumu raidīšanas pakalpojumiem. Proti, tas nodrošina, ka šīs raidorganizācijas darbojas tirgū ar tādiem pašiem noteikumiem kā privātās raidorganizācijas. Savukārt cita satura raidīšanas, ciktāl tā tiek finansēta no maksas komercpaziņojumu raidīšanas ieņēmumiem, kvalificēšana par darījumiem, par kuriem neuzliek nodokli vai kuri ir atbrīvoti no nodokļa, nekādi neveicina Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta q) apakšpunkta mērķa sasniegšanu. Tieši pretēji, tas var veicināt šīs darbības izmaksu pieaugumu, jo tādas kvalifikācijas vienīgās sekas būtu tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu atņemšana par iepriekš iegādātām precēm un pakalpojumiem, ko izmanto savas darbības mērķiem.

53. Tādēļ uzskatu, ka kritēriji sabiedrisko raidorganizāciju darbības sabiedrības interesēs nošķiršanai no tās komercdarbības, kas ir pieņemti Komisijas paziņojumā, nav jāpiemēro saistībā ar Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta q) apakšpunktu.

30 OV 2009, C 257, 1. lpp.

31 Skat. it īpaši Komisijas paziņojuma 48. un 49., kā arī 57. punktu.

32 Skat. it īpaši Komisijas paziņojuma 65. punktu.

33 Skat. it īpaši Komisijas paziņojuma 47. punktu.

34 Skat. it īpaši Komisijas paziņojuma 70.–76. punktu.

BNT ieteiktā interpretācija

54. Par šo nošķiršanu interesantu viedokli piedāvā *BNT*. Ja pareizi saprotu tās nostāju, par komercdarbību tā uzskata visu raidījumu raidīšanu, kas, pēc tās domām, piesaista skatītājus, tādā veidā ļaujot pārdot reklāmas raidlaiku. Galvenokārt tas attiecas uz sporta pasākumu, ārvalstu filmu un izklaides pasākumu pārraidi. Laikā, uz kuru attiecas pamatlieta, *BNT* tādējādi pilnībā atskaitīja priekšnodoklī par šo raidījumu raidīšanas izmaksu elementiem samaksāto PVN. Taču, *BNT* ieskatā, pārējo raidījumu raidīšana notiek sabiedrisko pakalpojumu uzdevuma ietvaros un kā tāda nav apliekama ar nodokli.

55. Manuprāt, šis viedoklis tomēr ir kļūdains divu iemeslu dēļ.

56. Pirmkārt, *BNT* pieņemtais raidījumu sadalījums tādos, no kuriem ir ieņēmumi no reklāmām, un tādos, no kuriem nav šādu ieņēmumu, liekas patvaļīgs un ne vienmēr atbilst realitātei. Ir viegli norādīt raidījumus, kas *par excellence* atbilst sabiedrisko pakalpojumu uzdevuma nosacījumiem, vienlaikus parasti piesaistot plašu skatītāju loku, un ir lielisks reklāmas "nesējs", piemēram, informatīvie raidījumi. Savukārt raidījumi, kurus *BNT* kvalificē kā komerciālus, var lieliski iederēties sabiedrisko raidorganizāciju darbībā sabiedrības interesēs. Šī interese taču ir saistīta ar "sabiedrības [..] demokrātijas, sociālajām un kultūras vajadzībām"[35], bet šīs vajadzības ietver arī tādas nozares kā filmas, sports vai izklaide.

57. Otrkārt, *BNT* ieteiktajā tās sniegto pakalpojumu kvalifikācijas metodē netiek ņemts vērā nosacījums, uz kura balstīta PVN sistēma un kurš izpaužas kā saistība starp precēm un pakalpojumiem, ko nodokļu maksātājs iegādājas savas darbības vajadzībām, un ar nodokli apliekamo preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, kura tiek veikta šīs darbības ietvaros. Citiem vārdiem sakot, lai nodokļu maksātāja iepriekš iegādātās preces un pakalpojumi varētu tikt atzīti par tādiem, ko izmanto tā darbības mērķiem, to pirkuma cenai principā ir jābūt ar nodokli apliekamā darījuma, kuru nodokļu maksātājs veic tālākā apgrozījuma posmā, cenas daļai[36].

Ieteiktais risinājums

58. Preču vai pakalpojumu, kas nav tieši izmantoti ar nodokli apliekamo darījumu vajadzībām, iegādes izmaksas – kā tas ir bezmaksas raidījumu raidīšanas gadījumā, kuriem ir tikai netieša saistība ar maksas komercpaziņojumu raidīšanas pakalpojumu[37], – šo mērķi var sasniegt divējādi. Pirmais veids ir balstīts uz konkrēto ieņēmumu no darbības, par kuru uzliek nodokli, tiešu izmantošanu, lai iegādātos noteiktas preces vai pakalpojumus, kas kalpo bezmaksas raidījumu raidīšanai, piemēram, lai iegādātos filmas raidīšanas vai sporta sacensību pārraidīšanas tiesības. Tomēr, kā pamatlietā pareizi norāda nodokļu iestādes, tam ir nepieciešama atsevišķas grāmatvedības kārtošana, kas ļautu ieņēmumus šādi saistīt ar izmaksām.

59. Otrais veids paredz aprēķināt, kādā daļā sabiedriskās raidorganizācijas darbība ir finansēta no valsts budžeta subsīdijām (vai nodevām) un kādā – no ieņēmumiem, ko gūst no darījumiem, par kuriem uzliek nodokli. Šī otrā summa, pēc tam, kad atskaitīti iespējamie ieņēmumi no darījumiem, kas saskaņā ar Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta q) apakšpunktu ir atbrīvoti no nodokļa, atspoguļos komercdarbības daļu visā sabiedriskās raidorganizācijas darbībā. Līdz ar

[35] 29. protokols par sabiedriskās apraides sistēmu dalībvalstīs, kas pievienots LES un LESD.

[36] Skat. neseno spriedumu, 2020. gada 12. novembris, *Sonaecom* (C-42/19, EU:C:2020:913, 41. un 42. punkts).

[37] Šī saistība pastāv, no vienas puses, jo šie raidījumi piesaista sabiedrību, pateicoties kurai komercpaziņojumu raidīšanai ir jēga, bet, no otras puses, raidīšana tiek finansēta no šo komercpaziņojumu raidīšanas ieņēmumiem.

to šādā daļā varēs šo darbību saistīt ar izmaksām, ko sedza sabiedriskā raidorganizācija, bez nepieciešamības tieši sasaistīt atsevišķas izmaksu daļas ar komercdarbību vai ar darbību, kas tiek veikta sabiedrības interesēs [38].

60. Manuprāt, ir jāpieņem, ka sabiedrisko raidorganizāciju "komercdarbības" jēdziens Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta q) apakšpunkta izpratnē ietver ne tikai pakalpojumus, kas sniegti par atlīdzību tās tiešā nozīmē, kā komercpaziņojumu raidīšana, bet arī pakalpojumus, par kuriem pakalpojuma ņēmēji nemaksā nodevas, jo īpaši bezmaksas raidījumu raidīšana, ciktāl tie tiek finansēti no minētās pirmās kategorijas pakalpojumu ieņēmumiem.

61. Šķiet, ka šī nostāja sakrīt ar Spānijas valdības un Komisijas apsvērumiem šajā lietā [39]. Manuprāt, šī nostāja ir pamatota ar PVN komitejas vadlīnijām, kas izriet no 1997. gada 28.–29. maija 52. sanāksmes [40]. Dalībvalstis tajās "gandrīz vienbalsīgi" atzina, ka sabiedrisko raidorganizāciju vienīgā darbība, kas nav komercdarbība, ir no valsts līdzekļiem (proti, no nodevas vai subsīdijām) finansētu raidījumu raidīšana. Līdz ar to loģiski šķiet, ka raidījumu raidīšana, ciktāl tā tiek finansēta no komercdarbības ieņēmumiem, ir jākvalificē kā komercdarbība.

62. Tāpēc iesaku uz otro jautājumu atbildēt, ka Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta q) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka sabiedriska radio un televīzijas "komercdarbības" jēdziens šīs tiesību normas izpratnē ietver darījumus, kas sniegti par atlīdzību un nav darbība sabiedrības interesēs, kā arī bez atlīdzības sniegtus pakalpojumus, ciktāl tie tiek finansēti no šo darījumu par atlīdzību ieņēmumiem.

Par trešo un ceturto prejudiciālo jautājumu

63. Uzdodot trešo un ceturto prejudiciālo jautājumu, kurus iesaku izskatīt kopā, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot sabiedriskas raidorganizācijas tiesību atskaitīt priekšnodokli par precēm un pakalpojumiem, ko tā iegādājas savas darbības vajadzībām, apjomu, kad šī darbība tiek finansēta gan no valsts budžeta, gan no komercdarbības ieņēmumiem.

64. Detalizēti šo jautājumu attiecībā uz sabiedrisku raidorganizāciju, kas tiek finansēta no nodevām, jau analizēju savos secinājumos lietā *Český rozhlas* [41]. Tomēr minētās lietas prejudiciālie jautājumi neaptvēra šīs lietas problēmu, un Tiesa to spriedumā neatrisināja. Manuprāt, norādītos secinājumus var piemērot šajā lietā. Saistībā ar šo lietu vēlos ievienot šādus apsvērumus.

[38] Precizēšu, ka Komisijas paziņojums principā aizliedz sabiedriskām raidorganizācijām gūt peļņu no valsts finansējuma (skat. šī paziņojuma 72.–74. punktu). Tādēļ, ja tiesību normu par PVN piemērošanai vienlaicīgi ir jāatbilst valsts atbalsta sniegšanas noteikumiem, jebkādi ieņēmumi, kas pārsniedz izmaksas un ir lielāki par šajā paziņojumā pieļauto apjomu, ir jākvalificē kā komercdarbība.

[39] Tomēr ir jāuzsver, ka es nepiekrītu Komisijas apsvērumiem, saskaņā ar kuriem situācijā, kad raidorganizācijas darbība pilnībā vai daļēji ir finansēta no komercpaziņojumu raidīšanas ieņēmumiem, raidījumu raidīšanai ir otršķirīgs raksturs attiecībā pret šo komercpaziņojumu raidīšanu un šīs raidorganizācijas pakalpojumu vienīgie saņēmēji ir reklāmdevēji. Manuprāt, te drīzāk ir situācija, kad skatītājiem vai klausītājiem sniegtie pakalpojumi (raidījumu raidīšana) tiek finansēti ar citiem pakalpojumiem, proti, komercpaziņojumu raidīšanas pakalpojumiem. Tomēr no PVN mērķiem tas nemaina šo pakalpojumu kvalifikāciju.

[40] Dokuments XXI/1500/96.

[41] Secinājumi lietā C-11/15, EU:C:2016:181, 44.–63. punkts.

Nodokļa atskaitīšanas noteikumi jauktas darbības gadījumā

65. Saskaņā ar pastāvīgo Tiesas judikatūru nodokļu maksātāja darījumi, kas neietilpst PVN piemērošanas jomā, piemēram, tāpēc, ka nav veikti par atlīdzību Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta izpratnē, nedod tiesības atskaitīt priekšnodokli par precēm un pakalpojumiem, kas iegādāti šo darījumu vajadzībām. Tāds pats princips ir piemērojams no nodokļa atbrīvotajiem darījumiem [42].

66. Šo principu ir viegli piemērot attiecībā uz precēm un pakalpojumiem, ko iegādājas nodokļu maksātājs tikai ar nodokli apliekamo darījumu vajadzībām – nodokļu maksātājs neiegūst tiesības atskaitīt par šīm precēm un pakalpojumiem samaksāto nodokli.

67. Grūtības rodas saistībā ar precēm un pakalpojumiem, kurus nodokļu maksātājs izmanto gan savu ar nodokli apliekamo darījumu, gan darījumu, kas ir atbrīvoti no nodokļa un par ko neuzliek nodokli, mērķiem. Tādā situācijā atskaitīšanas tiesības nodokļu maksātājam ir proporcionāli tā iegādāto preču un pakalpojumu daļai viņa ar nodokli apliekamajos darījumos.

68. Lai gan attiecībā uz darījumiem, kas ir atbrīvoti no PVN, Direktīvas 2006/112 173.–175. pantā ir detalizēti noteikti šīs proporcijas aprēķināšanas noteikumi, šīs tiesību normas nav piemērojamas attiecībā uz darījumiem, par kuriem šo nodokli neuzliek. Šajā situācijā, ievērojot kopējās PVN sistēmas struktūru un mērķus, dalībvalsts tiesību normās ir jānosaka tās aprēķināšanas noteikumi. Šiem noteikumiem ir jāļauj objektīvi ņemt vērā izmaksu daļu ar nodokli apliekamajos un neapliekamajos darījumos [43].

Piemērošana sabiedriskām raidorganizācijām

69. Kā izriet no atbildes, kādu iesaku sniegt uz pirmo prejudiciālo jautājumu, šajā lietā sabiedriskā raidorganizācija neveic ar nodokli apliekamus darījumus, ciktāl tās darbība tiek finansēta no valsts budžeta subsīdijām. Tātad šī darbība tai nedod tiesības atskaitīt par precēm un pakalpojumiem, ko izmanto šīs darbības mērķiem, samaksāto nodokli.

70. Savukārt, kā izriet no mana ieteikuma atbildei uz otro prejudiciālo jautājumu, ciktāl sabiedriskas raidorganizācijas darbība ir finansēta no maksas komercpaziņojumu raidīšanas un citu ar nodokli apliekamu darījumu ieņēmumiem, tā ir komercdarbība Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta q) apakšpunkta izpratnē. Šī darbība pilnībā ir jāatzīst par darbību, kas tiek veikta par atlīdzību, un līdz ar to par tādu, kura dod tiesības atskaitīt priekšnodokli par precēm un pakalpojumiem, kas tiek izmantoti šīs darbības mērķiem.

71. Tādēļ sabiedriskai raidorganizācijai, kuras darbība ir finansēta gan no valsts budžeta subsīdijām un iespējamiem darījumiem, kas ir atbrīvoti no nodokļa, gan no ieņēmumiem no darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, ir tiesības atskaitīt priekšnodokli par precēm un pakalpojumiem, kas ir izmantoti šīs darbības mērķiem, ciktāl tās darbība tiek finansēta no pēdējiem minētiem ieņēmumiem.

[42] Skat. neseno spriedumu, 2019. gada 8. maijs, *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego* (C-566/17, EU:C:2019:390, 26. un 27. punkts).

[43] Skat. neseno spriedumu, 2019. gada 8. maijs, *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego* (C-566/17, EU:C:2019:390, 28. un 29. punkts).

72. Kā esmu norādījis, Direktīva 2006/112 neparedz tās izmaksu daļas aprēķināšanas noteikumus, kas attiecas uz darbību, par kuru neuzliek nodokli. Līdz ar to tie ir jānosaka dalībvalsts tiesību normās. Turklāt piekrītu Komisijas apsvērumiem tās atbildē uz Tiesas jautājumu, saskaņā ar kuriem dalībvalstis var analoģiski piemērot šīs direktīvas 173.–175. panta noteikumus darījumiem, par kuriem uzliek nodokli un kuri ir atbrīvoti no nodokļa, bet tas nav obligāti.

73. Manis ieteiktā sabiedriskās raidorganizācijas komercdarbības jēdziena definīcijas pieņemšana ļaus tostarp piemērot šīs proporcijas aprēķināšanas pamatmetodi, kas noteikta Direktīvas 2006/112 174. panta 1. punktā. Saskaņā ar šo metodi tiesības atskaitīt PVN priekšnodokli ir proporcionālas apgrozījuma par darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, apmēram attiecībā pret visu nodokļa maksātāja apgrozījumu. Izmantojot šo metodi attiecībā uz sabiedriskām raidorganizācijām, kas finansētas gan no valsts budžeta subsīdijām, gan no darījumiem par atlīdzību, daļas skaitītājā būtu jāraksta apgrozījums no šiem darījumiem, bet saucējā – šī apgrozījuma un subsīdiju summa. Tad, ja raidorganizācija ir sniegusi maksas pakalpojumus, kas atbrīvoti no PVN saskaņā ar Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta q) apakšpunktu, šādā veidā iegūtai proporcijai būtu jāpiemēro šīs direktīvas 173.–175. panta noteikumi, lai iegūtu galīgo proporciju, kādā šai raidorganizācijai ir tiesības atskaitīt PVN priekšnodokli par iepriekš iegādātām precēm un pakalpojumiem.

74. Protams, dalībvalstis var izmantot citus šīs proporcijas aprēķināšanas principus, ja tie atbilst šo secinājumu 68. punktā norādītajiem nosacījumiem.

75. Tādēļ iesaku uz trešo un ceturto prejudiciālo jautājumu atbildēt, ka Direktīvas 2006/112 168. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka sabiedriskai raidorganizācijai, kuras darbība tiek finansēta gan no valsts budžeta subsīdijām, gan no ieņēmumiem, kas gūti no darījumiem, par kuriem uzliek PVN, ir tiesības atskaitīt PVN priekšnodokli par precēm un pakalpojumiem, kas tiek izmantoti šīs darbības vajadzībām, tādā apjomā, kādā tās darbība tiek finansēta no ienākumiem, ko gūst no darījumiem, par kuriem uzliek nodokli.

Secinājumi

76. Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, iesaku Tiesai uz *Administrativen sad Sofia-grad* (Sofijas pilsētas Administratīvā tiesa, Bulgārija) uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

1) Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka sabiedriskās raidorganizācijas darbība, kas balstīta uz televīzijas pakalpojumu sniegšanu apmērā, kādā tā tiek finansēta no valsts budžeta subsīdijām, nav pakalpojumu sniegšana par atlīdzību šīs tiesību normas izpratnē.

2) Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta q) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka sabiedriska radio un televīzijas "komercdarbības" jēdziens šīs tiesību normas izpratnē ietver darījumus, kas sniegti par atlīdzību un nav darbība sabiedrības interesēs, kā arī bez atlīdzības sniegtus pakalpojumus, ciktāl tie tiek finansēti no šo darījumu par atlīdzību ieņēmumiem.

3) Direktīvas 2006/112 168. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka sabiedriskai raidorganizācijai, kuras darbība tiek finansēta gan no valsts budžeta subsīdijām, gan no ieņēmumiem, kas gūti no darījumiem, par kuriem uzliek PVN, ir tiesības atskaitīt PVN priekšnodokli par precēm un pakalpojumiem, kas tiek izmantoti šīs darbības vajadzībām, tādā apjomā, kādā tās darbība tiek finansēta no ienākumiem, ko gūst no darījumiem, par kuriem uzliek nodokli.