GENERALINIO ADVOKATO
MACIEJ SZPUNAR IŠVADA,
pateikta 2021 m. kovo 25 d.[1]

Byla C-21/20

Balgarska natsionalna televizia
prieš
Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia pri Tsentralno upravlenie na NAP

(*Administrativen sad Sofija-grad* (Sofijos administracinis teismas, Bulgarija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinės vertės mokestis (VAT) – Direktyva 2006/112/EB – 2 straipsnio 1 dalies c punktas – Taikymo sritis – Paslaugų teikimas už atlygį – 132 straipsnio 1 dalies q punktas – Neapmokestinimas – Televizijos programų, iš dalies finansuojamų iš valstybės biudžeto ir iš dalies iš komercinės veiklos, transliavimas – Teisė atskaityti PVM“

Įžanga

1. Valstybės narės gali visuomeninį radiją ir televiziją finansuoti dviem pagrindiniais būdais: nustatydamos specialų mokestį, kuris paprastai susijęs su radijo imtuvo arba televizoriaus turėjimu ir iš kurio gautos pajamos skiriamos visuomeninių transliuotojų reikmėms (abonementinis mokestis), arba tiesiogiai iš valstybės biudžeto[2]. Kai kurios valstybės narės derina šiuos du būdus, iš mokesčio gaunamas pajamas, kurios pripažįstamos nepakankamomis atsižvelgiant į visuomeniniam transliuotojui tenkančius socialinius ir politinius uždavinius, papildydamos tiesioginėmis subsidijomis iš biudžeto.

2. Ši byla susijusi su klausimu, kaip tokius visuomeninių transliuotojų finansavimo būdus reikėtų kvalifikuoti atsižvelgiant į pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), ir tokio kvalifikavimo sukeliamomis pasekmėmis minėtų transliuotojų kaip šiuo mokesčiu apmokestinamų asmenų situacijai.

3. Teisingumo Teismas jau turėjo galimybę konstatuoti, kad pagal įstatymą įsteigto visuomeninio transliuotojo veikla, finansuojama iš radijo imtuvų savininkams ir turėtojams nustatyto privalomai mokamo mokesčio, nėra „paslaugos teikimas už atlygį“, kaip tai suprantama pagal PVM

[1] Originalo kalba: lenkų.

[2] Žr. Ch. E. Berg, A. B. Lund „Financing Public Service Broadcasting – A Comparative Perspective“, *Journal of Media Business Studies*, Nr. 9/2012, p. 7; 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*, Strasbourg 2010, p. 7.

reglamentuojančias nuostatas, ir nepatenka į šių nuostatų taikymo sritį [3]. Vis dėlto kyla klausimas, ar toks pat sprendimas galimas, jei transliuotojas finansuojamas subsidijomis iš bendro valstybės biudžeto.

4. Teisingumo Teismas taip pat turės galimybę išplėtoti savo jurisprudenciją šioje srityje, nagrinėdamas klausimus dėl visuomeninio transliuotojo teisės atskaityti mokestį, apskaičiuotą ar sumokėtą už prekes ir paslaugas, kurias jis įsigyja savo veiklai.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

5. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos [4] 2 straipsnio 1 dalies c punkte nurodyta:

„PVM objektas yra šie sandoriai:

<…>

c) paslaugų teikimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

<…>“

6. Minėtos direktyvos 132 straipsnio 1 dalies q punkte nurodyta:

„Sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina PVM:

<…>

q) viešųjų radijo ir televizijos įstaigų vykdoma veikla, išskyrus komercinio pobūdžio veiklą.

<…>“

7. Minėtos direktyvos 168 straipsnyje nurodyta:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kurį sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti:

a) mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo;

b) mokėtiną PVM už sandorius, kurie laikomi prekių tiekimu arba paslaugų teikimu pagal 18 straipsnio a punktą ir 27 straipsnį;

[3] 2016 m. birželio 22 d. Sprendimas *Český rozhlas* (C-11/15, EU:C:2016:470, rezoliucinė dalis).

[4] OL L 347, 2006, p. 1.

c) mokėtiną PVM už prekių įsigijimą Bendrijos viduje pagal 2 straipsnio 1 dalies b punkto i papunktį;

d) mokėtiną PVM už sandorius, kurie laikomi įsigijimu Bendrijos viduje pagal 21 ir 22 straipsnius;

e) mokėtiną arba sumokėtą PVM už prekių importą į tą valstybę narę.“

8. Galiausiai Direktyvos 2006/112 173 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje nurodyta:

„Jeigu apmokestinamasis asmuo prekes ar paslaugas naudoja sandoriams, už kuriuos PVM gali būti atskaitomas pagal 168, 169 ir 170 straipsnius, ir sandoriams, už kuriuos PVM negali būti atskaitomas, yra atskaitoma tik pirmiesiems sandoriams priskirtina proporcinga PVM dalis“.

Bulgarijos teisė

9. Pagal *Zakon za radioto i telewiziata* (Radijo ir televizijos įstatymas) 6 straipsnio 3 dalį *Balgarska natsionalna televizia* (toliau – BNT) yra juridinis asmuo, nacionalinis visuomeninis audiovizualinės žiniasklaidos paslaugų teikėjas. Pagal šio įstatymo 70 straipsnio 3 dalį BNT finansuojama subsidijomis iš valstybės biudžeto, pajamomis iš reklamos ir pan. bei iš kitų šaltinių.

10. Direktyva 2006/112 į Bulgarijos teisę perkelta *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas) nuostatomis. Pagal šio įstatymo 42 straipsnį PVM neapmokestinama, be kita ko, ta BNT veiklos dalis, kuri finansuojama iš valstybės biudžeto.

Faktinės aplinkybės, procesas ir prejudiciniai klausimai

11. BNT yra Bulgarijos visuomeninis televizijos transliuotojas, t. y. subjektas, kurio veikla iš esmės gali būti neapmokestinama PVM pagal Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies q punktą. BNT iš dalies finansuojama subsidijomis iš valstybės biudžeto ir iš dalies iš pajamų, gaunamų iš jos pačios komercinės veiklos. Ši veikla apima ir mokamo turinio, visų pirma reklamos transliavimą, ir kitą nei transliavimo veiklą, pavyzdžiui, intelektinės nuosavybės teisių pardavimą arba įrangos nuomą.

12. Ginčas pagrindinėje byloje susijęs su BNT teise atskaityti sumokėtą arba apskaičiuotą mokestį už BNT įsigytas prekes ir paslaugas, kurias ši organizacija naudojo savo veiklai. Šis ginčas kilo išsiskyrus BNT ir Bulgarijos mokesčių institucijų pozicijoms dėl BNT veiklos vertinimo PVM atžvilgiu. BNT nuomone, subsidijos iš valstybės biudžeto negalima pripažinti atlygiu už programos transliavimą, todėl PVM sistema jai visiškai netaikoma. Taigi BNT daro išvadą, kad, kalbant apie prekes ir paslaugas, naudojamas veiklai, finansuojamai ir subsidija, ir iš komercinių pajamų, ji turi teisę atskaityti visą apskaičiuotą PVM. Mokesčių institucijos laikosi pozicijos, kad BNT veiklos daliai, finansuojamai iš valstybės biudžeto, taikytinas Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies q punkte numatytas neapmokestinimas PVM, todėl teise į atskaitą gali būti pasinaudota tik proporcingai, tiek, kiek BNT transliavimo veikla finansuojama iš pajamų, gaunamų iš komercinės veiklos.

13. Dėl tokio ginčo 2016 m. gruodžio 14 d. mokesčių institucija priėmė mokestinį sprendimą, jame nurodė patikslinti BNT deklaruotą atskaitytiną PVM sumą už laikotarpį nuo 2015 m. rugsėjo 1 d. iki 2016 m. kovo 31 d. BNT apskundė tokį sprendimą, bet mokesčių institucija, kuri yra pagrindinės bylos šalis, 2017 m. vasario 27 d. sprendimu atmetė tokį skundą. BNT apskundė pastarąjį sprendimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui.

14. Tokiomis aplinkybėmis *Administrativen sad Sofia-grad* (Sofijos administracinis teismas, Bulgarija) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar visuomeninės televizijos audiovizualinės žiniasklaidos paslaugų teikimas žiūrovams gali būti laikomas paslauga, teikiama už atlygį, kaip apibrėžta Direktyvos [2006/112] 2 straipsnio 1 dalies c punkte, jeigu ji finansuojama valstybės subsidijų forma, o žiūrovai nemoka jokių transliavimo mokesčių, o gal ji nėra už atlygį teikiama paslauga, kaip apibrėžta šioje nuostatoje, ir nepatenka į šios direktyvos taikymo sritį?

2. Jeigu būtų atsakyta taip, kad visuomeninės televizijos audiovizualinės žiniasklaidos paslaugos žiūrovams patenka į Direktyvos [2006/112] 2 straipsnio 1 dalies c punkto taikymo sritį, ar turi būti laikoma, kad tai neapmokestinamas tiekimas, kaip apibrėžta Direktyvos [2006/112] 132 straipsnio 1 dalies q punkte, ir ar leistina nacionalinės teisės nuostata, pagal kurią ši veikla yra neapmokestinama vien dėl išmokų, gaunamų iš valstybės biudžeto, kurias gauna visuomeninė televizija, nepaisant to, kad ši veikla taip pat yra komercinio pobūdžio?

3. Ar pagal Direktyvos [2006/112] 168 straipsnį leistina praktika, pagal kurią teisė atskaityti visą PVM už pirkinius priklauso ne tik nuo pirkinių paskirties (apmokestinamai ar neapmokestinamai veiklai), bet ir nuo šių pirkinių finansavimo rūšies, o būtent, viena vertus, iš savo pajamų (reklamos paslaugų ir pan.), ir, kita vertus, iš valstybės subsidijų, ir pagal kurią teisė atskaityti visą PVM suteikiama tik už pirkinius, finansuojamus iš savo pajamų, bet ne už tuos, kurie finansuojami iš valstybės subsidijų, kai reikalaujama juos atskirti?

4. Jeigu daroma prielaida, kad visuomeninės televizijos veikla susideda iš apmokestinamo ir neapmokestinamo tiekimo, atsižvelgiant į mišrų jos finansavimą – kokia yra teisės atskaityti PVM už šiuos pirkinius apimtis ir kokie kriterijai turi būti naudojami ją nustatant?“

15. Teisingumo Teismo kanceliarija prašymą priimti prejudicinį sprendimą gavo 2020 m. sausio 17 d. Rašytines pastabas pateikė BNT, Ispanijos vyriausybė ir Europos Komisija. BNT ir Komisija raštu atsakė į Teisingumo Teismo klausimus.

Analizė

16. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pateikė keturis prejudicinius klausimus. Nagrinėsiu juos iš eilės, tokia tvarka, kokia jie buvo pateikti.

Dėl pirmojo prejudicinio klausimo

17. Pirmuoju prejudiciniu klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, ar Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punktas turi būti aiškinamas taip, kad visuomeninio televizijos transliuotojo vykdoma audiovizualinės žiniasklaidos paslaugų teikimo veikla tiek, kiek ji finansuojama subsidija iš valstybės biudžeto, yra paslaugų teikimas už atlygį, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą.

Įvadinės pastabos

18. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo abejonės šiuo klausimu susijusios su 2018 m. balandžio 23 d. *Varhoven administrativen sad* (Vyriausiasis administracinis teismas, Bulgarija) priimtu sprendimu, kuriame jis konstatavo, kad BNT veiklai taikoma bendra PVM sistema. Teismas savo sprendimą grindė, be kita ko, Direktyvos 2006/112 25 straipsnio c punktu, pagal kurį paslaugų teikimas, kaip jis suprantamas pagal šią direktyvą, gali apimti, be kita ko, paslaugų teikimą vykdant valdžios institucijos ar jos vardu duotą nurodymą arba laikantis įstatymų [5]. To teismo nuomone, taip yra kalbant apie BNT veiklą, kuri vykdoma pagal teisės aktų nuostatas. *Varhoven administrativen sad* kartu rėmėsi Teisingumo Teismo sprendimu *Le Rayon d'Or* [6]. Jis taip pat pripažino, kad, atsižvelgiant į BNT finansavimo būdo skirtumus, palyginti su visuomeniniais transliuotojais, finansuojamais iš abonementinio mokesčio, Teisingumo Teismo sprendimas *Český rozhlas* [7] netaikomas BNT.

19. Mokesčių institucijų pozicija pagrindinėje byloje atitinka tame 2018 m. balandžio 23 d. sprendime išreikštą poziciją.

20. Klausimas, ar Sprendimo *Český rozhlas* [8] sukeliamos pasekmės, taikytinos visuomeninio transliuotojo, finansuojamo subsidijomis iš valstybės biudžeto, situacijai, turi esminę reikšmę atsakant į šioje byloje pateiktą pirmąjį prejudicinį klausimą. Toliau trumpai priminsiu tą sprendimą.

Sprendimas „Český rozhlas"

21. Sprendime *Český rozhlas* [9] Teisingumo Teismas pirmiausia priminė savo ankstesnę jurisprudenciją, pagal kurią paslauga teikiama „už atlygį", kaip tai suprantama pagal Direktyvos 77/388/EEB [10] 2 straipsnio 1 punktą, ir yra apmokestinama, tik jei tarp teikėjo ir gavėjo egzistuoja teisinis ryšys, kai įvykdoma abipusė prievolė, o teikėjo gautas atlygis yra reali gavėjui

[5] Ši nuostata nebuvo aiškiai perkelta į Bulgarijos teisę, tačiau *Varhoven administrativen sad* pripažino, kad ji veikia tiesiogiai. Manau, kad šiuo klausimu tas teismas yra teisus, nes Direktyvos 2006/112 25 straipsnis yra paslaugų, kaip jos suprantamos pagal šią direktyvą, sąvokos apibrėžties sudedamoji dalis, todėl jo nebūtina atskirai perkelti į nacionalinę teisę. Vis dėlto ji netaikoma BNT veiklai, finansuojamai subsidija iš valstybės biudžeto, bet apie tai vėliau (žr. šios išvados 33–37 punktus).

[6] 2014 m. kovo 27 d. sprendimas (C-151/13, EU:C:2014:185).

[7] 2016 m. birželio 22 d. sprendimas (C-11/15, EU:C:2016:470).

[8] 2016 m. birželio 22 d. sprendimas (C-11/15, EU:C:2016:470).

[9] 2016 m. birželio 22 d. sprendimas (C-11/15, EU:C:2016:470).

[10] 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 28). Dabar, kiek tai susiję su paslaugų teikimu – Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punktas.

suteiktos paslaugos vertė [11]. Atsižvelgiant į tai, remiantis Teisingumo Teismo jurisprudencija, sąvoka „paslaugų teikimas už atlygį“, kaip ji suprantama pagal Direktyvos 77/388 2 straipsnio 1 punktą, reikalauja tiesioginio ryšio tarp suteiktos paslaugos ir gauto atlygio [12].

22. Teisingumo Teismas dar nurodė, kad tarp visuomeninio transliuotojo, finansuojamo iš abonementinio mokesčio, ir asmenų, privalančių mokėti šį mokestį, nėra tokio teisinio ryšio. Viena vertus, ši pareiga priklauso ne nuo realaus naudojimosi visuomeninio transliuotojo paslaugomis, o tik nuo imtuvo turėjimo; kita vertus, galimybė gauti šias paslaugas nepriklauso nuo abonementinio mokesčio sumokėjimo. Vadinasi, šis abonementas nėra atlygis už visuomeninio transliuotojo teikiamą paslaugą [13].

23. Teisingumo Teismas taip pat atmetė Čekijos vyriausybės argumentą, kad toks teisinis ryšys visuomeninį transliuotoją sieja su valstybe, kuri užtikrina jo finansavimą, nustatydama įpareigojimą mokėti abonementinį mokestį [14].

24. Teisingumo Teismas taip pat atmetė galimybę visuomeninio transliuotojo, finansuojamo iš abonementinio mokesčio, situacijai taikyti poziciją, kurios Teisingumo Teismas laikėsi Sprendime *Le Rayon d'Or* [15]. Teisingumo Teismas nurodė, kad byloje, kurioje priimtas tas sprendimas, tarp teikiamų paslaugų ir gauto atlygio buvo tiesioginis ryšys, net jei toks atlygis buvo fiksuotas mokėjimas, ir kartu toks fiksuotas mokėjimas buvo atlygis už atlygintinai teikiamas paslaugas, todėl pateko į apmokestinimo PVM sritį. Vis dėlto, kalbant apie visuomeninį transliuotoją, finansuojamą iš abonementinio mokesčio, pažymėtina, kad tokio tiesioginio ryšio nėra [16].

25. Atsižvelgdamas į tai, Teisingumo Teismas nusprendė, kad tokia visuomeninio transliavimo veikla, kaip nagrinėta pagrindinėje byloje, dėl kurios buvo priimtas Sprendimas *Český rozhlas*, finansuojama įstatyme numatytu mokesčiu, kurį apmokestinamasis asmuo, radijo imtuvo savininkas ar turėtojas, privalo mokėti, vykdoma pagal įstatymą įsteigtos transliavimo bendrovės, nėra „paslaugos teikimas už atlygį“, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 77/388 2 straipsnio 1 punktą, todėl nepatenka į šios direktyvos taikymo sritį [17].

Taikymas šiai bylai

26. Laikausi nuomonės, kad dėl visuomeninio transliuotojo, finansuojamo subsidija iš valstybės biudžeto, reikėtų laikytis analogiškos pozicijos. Aišku, šis transliuotojas nesinaudoja specialiu mokesčiu, kurį moka imtuvų turėtojai. Tačiau jis gauna subsidiją tiesiogiai iš valstybės biudžeto ir ji skirta finansuoti užduotims, kurios šiam transliuotojui pavestos pagal teisės aktus.

27. Vis dėlto tai neturi esminės įtakos tokio transliuotojo veiklos pobūdžio analizei PVM požiūriu. Ši subsidija yra ne atlygis už visuomeninio transliuotojo teikiamas paslaugas, o tam tikrų viešųjų funkcijų finansavimo būdas. Tokios subsidijos skyrimas arba kitokio finansavimo būdo nustatymas yra būtina ir neatskiriama pavedimo vykdyti tokias viešąsias funkcijas sąlyga. Kitaip

[11] 2016 m. birželio 22 d. Sprendimas *Český rozhlas* (C-11/15, EU:C:2016:470), 21 punktas).
[12] 2016 m. birželio 22 d. Sprendimas *Český rozhlas* (C-11/15, EU:C:2016:470, 22 punktas).
[13] 2016 m. birželio 22 d. Sprendimas *Český rozhlas* (C-11/15, EU:C:2016:470, 23–27 punktai).
[14] 2016 m. birželio 22 d. Sprendimas *Český rozhlas* (C-11/15, EU:C:2016:470, 29–30 punktai).
[15] 2014 m. kovo 27 d. sprendimas (C-151/13, EU:C:2014:185).
[16] 2016 m. birželio 22 d. Sprendimas *Český rozhlas* (C-11/15, EU:C:2016:470, 34–35 punktai).
[17] 2016 m. birželio 22 d. Sprendimas *Český rozhlas* (C-11/15, EU:C:2016:470, rezoliucinė dalis).

tariant, šiuo atveju nekalbama apie dvi abipuses prievoles, kurios yra atskiros funkciniu požiūriu: visuomeninio transliuotojo teikiamas paslaugas ir iš valstybės biudžeto mokamą atlygį. Šiuo atveju kalbama apie valstybės veiklą, kai ji organizuoja viešąją radijo ir televizijos paslaugą, pavesdama ją visuomeniniam transliuotojui, ir kartu užtikrina šios paslaugos finansavimą, pavyzdžiui, šiam transliuotojui skiriama subsidija. Šiuo požiūriu toks transliuotojas iš esmės nesiskiria nuo tokių viešųjų institucijų kaip mokyklos, kariuomenė ar policija [18].

28. Atsižvelgiant į tai, kas nurodyta pirma, kaip ir tarp visuomeninio transliuotojo ir asmenų, privalančių mokėti abonementinį mokestį, taip ir tarp visuomeninio transliuotojo, finansuojamo subsidija, ir valstybės nėra jokio teisinio santykio, kuriam esant būtų vykdomos abipusės prievolės, kaip tai suprantama pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją, susijusią su bendros PVM sistemos taikymo sritimi [19]. Taigi, jei tarp visuomeninio transliuotojo teikiamos paslaugos ir jo gaunamos subsidijos yra tiesioginis ryšys, tai yra ryšys ne tarp dviejų abipusių prievolių, o nenutraukiamas ir būtinas ryšys tarp konkrečios viešosios funkcijos vykdymo ir jos finansavimo.

29. Atsižvelgiant į tai, Teisingumo Teismo pozicijos, kurios jis laikėsi Sprendime *Le Rayon d'Or* [20], negalima pritaikyti visuomeninio transliuotojo, finansuojamo subsidija iš valstybės biudžeto, situacijai. Byloje, kurioje priimtas minėtas sprendimas, buvo nagrinėjamos konkretiems paslaugų gavėjams teikiamos paslaugos, mainais už kurias paslaugų teikėjas gaudavo atlygį, ir nors jis buvo fiksuotas ir išmokamas kito asmens nei paslaugų gavėjas, tai buvo abipusė prievolė.

30. Taigi pritariu BNT ir Ispanijos vyriausybės požiūriui, kad subsidija iš valstybės biudžeto, skirta visuomeninio televizijos transliuotojo veiklai finansuoti, nėra atlygis, o pati ši veikla tiek, kiek ji finansuojama tokia subsidija, nėra paslaugų teikimas už atlygį, kaip jis suprantamas pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punktą.

31. Žinoma, tam tikrais atvejais gali būti ir taip, kad valstybė perka iš visuomeninio transliuotojo tam tikras už atlygį teikiamas paslaugas, kaip jos suprantamos pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punktą. Vis dėlto tai turėtų būti konkrečiai apibrėžti atvejai, kai visuomeninis transliuotojas teiktų paslaugas, kurių neapima įprastos jam pagal teisės aktus pavestos užduotys, o atlygis už šias paslaugas turėtų būti glaudžiai susijęs su jų teikimu ir atspindėti šių paslaugų apimtį bei vertę taip, kad šį atlygį būtų galima pripažinti tokių paslaugų kaina. Pagal Direktyvos 2006/112 1 straipsnio 2 dalį tokia kaina yra apmokestinimo PVM pagrindas [21].

32. Vis dėlto bendra subsidija iš valstybės biudžeto, skirta bendrai apibrėžtos visuomeninio transliuotojo veiklos išlaidoms padengti, neatitinka tokių kriterijų. Taigi nepritariu Komisijos pozicijai, kurią ji išreiškė savo pastabose, kad BNT skirta subsidija galėtų būti pripažinta atlygiu už šio transliuotojo teikiamas paslaugas vien todėl, kad ji apskaičiuojama proporcingai programos transliavimo laikui. Subsidijos dydžio apskaičiavimo būdas niekaip nekeičia to, kad ši subsidija yra transliuotojo vykdomų visuomeninių užduočių finansavimo būdas, o ne abipusė prievolė, siejama su jo teikiamomis paslaugomis. Vadinasi, mokesčių mokėtojo veiklos kvalifikavimas PVM atžvilgiu turi būti grindžiamas esminėmis tokios veiklos savybėmis, įskaitant jos finansavimo būdą, jei šis finansavimas turi įtaką tokiam kvalifikavimui, o ne šio finansavimo dydžio apskaičiavimo būdu.

[18] Papildomai dėl visuomeninio transliuotojo santykio su valstybe žr. mano išvadą byloje *Český rozhlas* (C-11/15, EU:C:2016:181, 30–35 punktai).

[19] 2016 m. birželio 22 d. Sprendimas *Český rozhlas* (C-11/15, EU:C:2016:470,, 21 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

[20] 2014 m. kovo 27 d. sprendimas (C-151/13, EU:C:2014:185).

[21] Tokiu atveju šios paslaugos galėtų būti neapmokestinamos PVM pagal Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies q punktą.

Direktyvos 2006/112 25 straipsnio c punktas

33. Direktyvos 2006/112 25 straipsnio c punktas neleidžia suabejoti minėtomis išvadomis, susijusiomis su visuomeninio transliuotojo veikla kaip veikla, kuriai netaikoma bendra PVM sistema.

34. Ši nuostata yra Direktyvos 2006/112 IV antraštinėje dalyje „Apmokestinamieji sandoriai“. Šioje antraštinėje dalyje pateikiamos Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalyje išvardytų apmokestinamųjų sandorių apibrėžtys. Šios antraštinės dalies 3 skyrius susijęs su paslaugų teikimu. Šios direktyvos 24 straipsnio 1 dalyje pateikiama bendra paslaugų teikimo apibrėžtis. Ši apibrėžtis yra atvira, nes joje nurodyta, kad paslaugų teikimas – tai sandoris, kuris nėra prekių tiekimas. Tolesnėse šio 3 skyriaus nuostatose ši apibrėžtis papildoma ir paaiškinama, taip pat valstybėms narėms numatoma galimybė taikyti tam tikras išimtis.

35. Direktyvos 2006/112 25 straipsnyje paaiškinama, kad paslaugų teikimas gali apimti, be kita ko, trijų rūšių sandorius, kurių atveju nėra savaime akivaizdu, kad jie patenka į paslaugų teikimo sąvokos apibrėžtį. Šie sandoriai yra: nematerialiojo turto perleidimas (25 straipsnio a punktas), įsipareigojimas susilaikyti nuo veiksmo arba toleruoti veiksmą ar aplinkybę (25 straipsnio b punktas) ir galiausiai paslaugų atlikimas vykdant valdžios institucijos ar jos vardu duotą nurodymą arba laikantis įstatymų (25 straipsnio c punktas). Šioje nuostatoje vartojamas žodis „gali“ nereiškia, kad valstybės narės turi fakultatyvią teisę pripažinti arba nepripažinti šiuos sandorius paslaugų teikimu [22], jis reiškia, kad paslaugų teikimas esant kai kurioms situacijoms gali įgyti vieno iš tokių sandorių formą.

36. Taigi šios direktyvos 25 straipsnyje paslaugų teikimo sąvoka neišplečiama ir tik paaiškinama (jei kiltų abejonių), kad kai kurie sandoriai laikomi paslaugų teikimu. Vis dėlto tai nekeičia aplinkybės, kad pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punktą paslaugų teikimas apmokestinamas PVM tik tuo atveju, kai paslaugos teikiamos už atlygį, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą. Ši sąlyga taikoma visiems sandoriams, laikomiems paslaugų teikimu, įskaitant išvardytuosius 25 straipsnyje. Taigi ir nematerialiojo turto perleidimas, ir įsipareigojimas susilaikyti nuo veiksmo arba toleruoti veiksmą ar aplinkybę, kaip ir paslaugų atlikimas vykdant valdžios institucijos ar jos vardu duotą nurodymą arba laikantis įstatymų apmokestinamas PVM, jei šios paslaugos teikiamos už atlygį, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą.

37. Taigi Direktyvos 2006/112 25 straipsnio c punktas negali būti pagrindas apmokestinti PVM visuomeninio transliuotojo teikiamas paslaugas, jeigu šių paslaugų finansavimo būdas neleidžia pripažinti jų už atlygį teikiamomis paslaugomis.

38. Siūlau į pirmąjį prejudicinį klausimą atsakyti, kad Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punktas turi būti aiškinamas taip, kad visuomeninio televizijos transliuotojo audiovizualinės žiniasklaidos paslaugų teikimo veikla tiek, kiek ji finansuojama subsidija iš valstybės biudžeto, nėra paslaugų teikimas už atlygį, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą.

[22] Tokiu atveju Sąjungos teisės aktų leidėjas būtų pavartojęs formuluotę „valstybės narės <...> gali laikyti“, kaip Direktyvos 2006/112 27 straipsnyje, arba panašią formuluotę.

Dėl antrojo prejudicinio klausimo

39. Antruoju prejudiciniu klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia nustatyti, ar visuomeninio transliuotojo teikiamas paslaugas galima laikyti PVM neapmokestinamomis paslaugomis pagal Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies q punktą, atsižvelgiant į tai, kad šios paslaugos finansuojamos subsidija iš valstybės biudžeto ir tiek, kiek jos finansuojamos šia subsidija.

40. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas kelia šį kausimą tuo atveju, jei atsakant į pirmąjį prejudicinį klausimą būtų pripažinta, kad visuomeninio transliuotojo paslaugos, finansuojamos subsidija iš valstybės biudžeto, yra apmokestinamos PVM. Vis dėlto, mano nuomone, šį klausimą vertėtų išnagrinėti ir tuo atveju, jei į pirmąjį klausimą būtų atsakyta taip, kaip siūlau. Neatsižvelgiant į tai, ar visuomeninio transliuotojo veikla bus pripažinta apmokestinama, ar neapmokestinama PVM, t. y. atleista nuo šio mokesčio, dar lieka atsakyti į klausimą, kokiu mastu šiam transliuotojui priklauso teisė atskaityti anksčiau sumokėtą arba apskaičiuotą PVM. Tai yra trečiojo ir ketvirtojo prejudicinių klausimų dalykas. Išanalizavus antrąjį prejudicinį klausimą visuomeninio transliuotojo veiklą, vykdomą siekiant viešojo intereso [23], bus galima atriboti nuo jo vykdomos komercinio pobūdžio veiklos.

Visuomeninių transliuotojų komercinė veikla

41. Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies q punkte nurodyta, kad PVM neapmokestinama „viešųjų radijo ir televizijos įstaigų vykdoma veikla, išskyrus komercinio pobūdžio veiklą“. Be to, pagal šioje išvadoje jau minėtą Teisingumo Teismo jurisprudenciją [24], taip pat atsižvelgiant į mano siūlomą atsakymą į pirmąjį prejudicinį klausimą, visuomeninių transliuotojų (viešųjų radijo ir televizijos įstaigų) teikiamos paslaugos neapmokestinamos PVM tiek, kiek jų negalima pripažinti teikiamomis už atlygį. Vis dėlto PVM apmokestinami (t. y. jie turi būti apmokestinti PVM ir nėra nuo jo atleidžiami) šių transliuotojų sandoriai jiems vykdant „komercinio pobūdžio veiklą“. Taigi, siekiant teisingai taikyti bendrą PVM sistemą šių transliuotojų vykdomiems sandoriams, reikia išsiaiškinti sąvokos „komercinio pobūdžio veikla“ reikšmę.

42. Nei Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies q punkte, nei jokioje kitoje šios direktyvos nuostatoje komercinio pobūdžio veiklos sąvoka neapibrėžta. Šios sąvokos nereikėtų tapatinti su šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje apibrėžta sąvoka „ekonominė veikla“, nes ši sąvoka taip pat apima neapmokestinamus sandorius. Taigi komercinio pobūdžio veiklos sąvoką derėtų apibrėžti remiantis Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies q punkto sistema ir tikslais.

43. Visų pirma, mano nuomone, komercinio pobūdžio veikla reikėtų pripažinti tik tuos sandorius, kurie vykdomi už atlygį, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnį. Kadangi visuomeninių transliuotojų komercinio pobūdžio veiklai taikoma bendro principo, pagal kurį jų veikla neapmokestinama, išimtis, ji turi būti susijusi su apmokestintinais sandoriais, taigi vykdomais už atlygį, nes neapmokestinimas PVM gali būti taikomas tik tokiems sandoriams. Atsižvelgiant į tai, kas nurodyta pirma, visuomeninių transliuotojų teikiamos paslaugos, kurių, atsižvelgiant į jų finansavimo būdą, negalima pripažinti teikiamomis už atlygį, nepatenka į šių

[23] Direktyvos 2006/112 132 straipsnis yra šios direktyvos IX antraštinės dalies 2 skyriuje „Tam tikros su visuomenės interesais susijusios veiklos neapmokestinimas PVM“.

[24] 2016 m. birželio 22 d. Sprendimas *Český rozhlas* (C-11/15, EU:C:2016:470).

transliuotojų „komercinio pobūdžio veiklos“ sąvoką. Kitaip tariant, visuomeninio transliuotojo veiklos, finansuojamos subsidija iš valstybės biudžeto, negalima pripažinti jo komercinio pobūdžio veikla, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies q punktą.

44. Pagrindinė radijo ir televizijos transliuotojų veikla yra programos transliavimas [25]. Visuomeninių transliuotojų veikla neretai finansuojama iš dviejų šaltinių. Pirma, tai yra viešieji šaltiniai, pavyzdžiui, abonementinis mokestis, kaip byloje, kurioje buvo priimtas Sprendimas *Český rozhlas* [26], arba dotacija, kaip šioje byloje nagrinėjamu atveju. Kitas finansavimo šaltinis yra reklamų ir kitų „komercinių audiovizualinių pranešimų“ transliavimas (rėmimas, teleparduotuvės ir prekių rodymas) (vartojant Direktyvoje 2010/13/ES [27] pateikiamas sąvokas) per televiziją arba atitinkamai per radiją.

45. Tiek, kiek tokio pobūdžio pranešimai transliuojami už atlygį (o paprastai jie transliuojami už atlygį, nes tokia yra jų paskirtis), tai yra paslaugų teikimas už atlygį, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punktą, ir jie priskiriami visuomeninių transliuotojų komercinio pobūdžio veiklai, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies q punktą. Taigi iš esmės jie yra apmokestinami, be to, apmokestinimo pagrindas yra kaina, kurią reklamos užsakovai moka už tokio turinio transliavimą.

46. Vis dėlto akivaizdu, kad pajamos iš tokių pranešimų transliavimo skirtos padengti ne vien tokio transliavimo sąnaudoms, kurios, beje, yra minimalios, palyginti su visomis visuomeninių radijo ar televizijos transliuotojų veiklos sąnaudomis. Reklamos ir panašių mokamų pranešimų transliavimo tikslas – finansuoti pagrindinę transliuotojų veiklą – programų, t. y. kalbant apskritai, įvairiausio turinio transliavimą, išskyrus komercinius pranešimus, kai už šių programų transliavimą transliuotojas neima užmokesčio iš gavėjų. Taigi kyla klausimas, kaip tokių visuomeninių transliuotojų transliuojamų programų transliavimas tiek, kiek jis finansuojamas iš pajamų, gautų transliuojant komercinius pranešimus, turi būti vertinamas atsižvelgiant į PVM reglamentuojančias nuostatas.

47. Jei tai yra privatūs transliuotojai, kurių visa veikla finansuojama iš pajamų, gautų iš mokamų komercinių pranešimų, pripažįstama, kad visa jų veikla, t. y. ir šių mokamų pranešimų transliavimas, ir kito turinio transliavimas yra ta pati veikla. Atsižvelgiant į tai, PVM reglamentuojančių nuostatų taikymo tikslais visos transliavimo veiklos išlaidos pripažįstamos apmokestinamųjų sandorių (t. y. mokamų komercinių pranešimų transliavimo paslaugų) išlaidomis [28].

48. Kalbant apie visuomeninius transliuotojus, pažymėtina, kad situacija yra sudėtingesnė. Pirma, paprastai dalis jų veiklos finansuojama iš viešųjų lėšų (per abonementinį mokestį arba subsidiją), todėl pagal ligšiolinę Teisingumo Teismo jurisprudenciją [29] ir mano siūlomą atsakymą į pirmąjį prejudicinį klausimą ši jų veiklos dalis nėra apmokestinama. Antra, net tiek, kiek ši veikla yra apmokestintina, iš esmės ji atleidžiama nuo PVM pagal

[25] Šioje išvadoje koncentruojuosi į visuomeninių transliuotojų pagrindinę veiklą, kuri taip pat yra prejudicinių klausimų dalykas, t. y. programų transliavimo veiklą. Šie transliuotojai gali vykdyti ir kitokius sandorius, pavyzdžiui, intelektinės nuosavybės teisių pardavimo, įrangos nuomos paslaugų, kultūros renginių organizavimo ir kt. Paprastai tokie sandoriai vykdomi už atlygį ir, išskyrus išimtinius atvejus, priklauso visuomeninių transliuotojų komercinio pobūdžio veiklos sričiai ir yra apmokestinami. Vis dėlto toliau šioje išvadoje į juos neatsižvelgsiu, nes jie nekelia tokių aiškinimo problemų kaip transliavimo veikla.

[26] 2016 m. birželio 22 d. sprendimas (C-11/15, EU:C:2016:470).

[27] Žr. 2010 m. kovo 10 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyvos dėl valstybių narių įstatymuose ir kituose teisės aktuose išdėstytų tam tikrų nuostatų, susijusių su audiovizualinės žiniasklaidos paslaugų teikimu, derinimo (Audiovizualinės žiniasklaidos paslaugų direktyva) (OL L 95, 2010, p. 1) 1 straipsnio 1 dalies h punktą.

[28] Šiuo klausimu taip pat žr. mano išvadą byloje *Český rozhlas* (C-11/15, EU:C:2016:181, 53 punktas).

[29] 2016 m. birželio 22 d. Sprendimas *Český rozhlas* (C-11/15, EU:C:2016:470).

Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies q punktą, išskyrus komercinio pobūdžio veiklą. Taigi lieka atsakyti į klausimą, ar kitų programų nei mokami komerciniai pranešimai transliavimą tiek, kiek jis finansuojamas iš pajamų, gaunamų iš tokių pranešimų, reikia priskirti visuomeninių transliuotojų komercinio pobūdžio veiklai.

Principai, susiję su valstybės pagalba

49. Aktas, kuriuo Sąjungos teisės sistemoje išsamiai sureguliuotas visuomeninių transliuotojų veiklos, vykdomos siekiant viešojo intereso, atribojimo nuo jų komercinio pobūdžio veiklos klausimas, yra Komisijos komunikatas dėl valstybės pagalbos taisyklių taikymo visuomeninio transliavimo paslaugoms [30] (toliau – Komisijos komunikatas). Iš jo matyti, kad, Komisijos nuomone, komercinio pobūdžio veikla reikėtų visų pirma laikyti mokamų komercinių pranešimų transliavimą, veiklą elektroninės prekybos srityje ir panašias paslaugas [31], taip pat paslaugas, už kurias transliuotojas ima užmokestį iš gavėjų. Neatlygintinas likusio turinio transliavimas yra arba bet kuriuo atveju gali būti viešajam interesui skirta veikla [32].

50. Jei tokie kriterijai būtų pritaikyti Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies q punktui, tai reikštų, kad apmokestinamąja veikla būtų laikomas tik mokamų komercinių pranešimų transliavimas, o visa kita transliavimo veikla nebūtų apmokestinama arba būtų atleista nuo PVM kaip viešojo intereso veikla.

51. Vis dėlto reikia nepamiršti, kad Komisijos komunikato tikslai skiriasi nuo Direktyvos 2006/112 ir ypač jos 132 straipsnio 1 dalies q punkto tikslų. Šio komunikato tikslas yra, viena vertus, užtikrinti valstybėms narėms laisvę apibrėžiant vadinamąją visuomeninių transliuotojų funkciją [33] ir, kita vertus, užkirsti kelią antikonkurenciniam elgesiui, kaip antai pertekliniam šios funkcijos vykdymo sąnaudų kompensavimui ir vadinamajam kryžminiam komercinės veiklos subsidijavimui [34]. Vis dėlto su tokia funkcija susijusios veiklos finansavimas iš pajamų, gaunamų iš komercinės veiklos, nekelia problemų. Atsižvelgiant į tokius tikslus, pagrįsta siaurai apibrėžti komercine laikomos veiklos ribas.

52. Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies q punkto tikslas yra, viena vertus, mažinti siekiant viešojo intereso vykdomos veiklos sąnaudas, neapmokestinant jos PVM ir, kita vertus, išvengti konkurencijos iškraipymų, kurių gali sukelti konkuruojant su privačiais transliuotojais vykdomos veiklos neapmokestinimas. Norint pasiekti šiuos tikslus, visuomeninio transliuotojo „komercinės veiklos“ nebūtina apibrėžti taip siaurai kaip Komisijos komunikate. Pagal konkurencijos principus pakanka, kad šių transliuotojų veikla yra apmokestinama jiems teikiant paslaugas už atlygį, t. y. komercinių pranešimų transliavimo paslaugas. Taip užtikrinama, kad šie transliuotojai šioje rinkoje veiktų tokiomis pat sąlygomis kaip ir privatūs transliuotojai. Kito turinio transliavimo tiek, kiek jis finansuojamas iš pajamų, gaunamų transliuojant mokamus komercinius pranešimus, kvalifikavimas kaip neapmokestinamo arba atleidžiamo nuo PVM niekaip nepadeda siekti Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies q punkto tikslų. Atvirkščiai, dėl to gali padidėti šios veiklos sąnaudos, nes vienintelė tokio kvalifikavimo pasekmė būtų teisės atskaityti už šios veiklos tikslais naudojamas prekes ir paslaugas sumokėtą arba apskaičiuotą pirkimo PVM atėmimas iš visuomeninių transliuotojų.

30 OL C 257, 2009, p. 1.

31 Visų pirma žr. Komisijos komunikato 48, 49 ir 57 punktus.

32 Visų pirma žr. Komisijos komunikato 65 punktą.

33 Visų pirma žr. Komisijos komunikato 47 punktą.

34 Visų pirma žr. Komisijos komunikato 70–76 punktus.

53. Atsižvelgdamas į tai, laikausi nuomonės, kad Komisijos komunikate nustatytų visuomeninių transliuotojų vykdomos viešojo intereso veiklos ir jų komercinio pobūdžio veiklos atribojimo kriterijų nederėtų pritaikyti Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies q punkto tikslais.

BNT siūlomas aiškinimas

54. BNT savo pastabose pateikia įdomų požiūrį, susijusį su tokiu veiklos atribojimu. Jeigu teisingai suprantu BNT poziciją, ši organizacija komercine veikla laiko transliavimą visų programų, kurios, jos nuomone, pritraukia žiūrovų, kartu sudarant galimybę parduoti reklamai skirtą laiką. Šiuo atveju visų pirma kalbama apie sporto renginių, užsienio kino filmų ar pramoginių laidų transliavimą. Atsižvelgiant į tai, pagrindinės bylos aplinkybėmis BNT atskaitydavo visą PVM, sumokėtą ir apskaičiuotą už tokių programų transliavimo išlaidų sudedamąsias dalis. Tačiau, BNT nuomone, kitų rūšių programos transliuojamos vykdant viešojo intereso funkciją, todėl toks transliavimas neapmokestintinas PVM.

55. Vis dėlto manau, kad tokia pozicija yra klaidinga dėl dviejų priežasčių.

56. Pirma, man atrodo, kad BNT daromas skirtumas tarp programų, kurios duoda pajamų iš reklamos, ir programų, kurios neduoda tokių pajamų, yra savavališkas ir nebūtinai atitinka tikrovę. Lengva nurodyti programas, kurios *par excellence* atitinka viešojo intereso kriterijus ir kartu paprastai pritraukia daug žiūrovų, taigi yra puiki vieta reklamai, pavyzdžiui, informacinės programos. Vis dėlto programos, kurias BNT priskiria komercinėms, gali būti vienodai priskiriamos visuomeninių transliuotojų veiklai, vykdomai tenkinant viešąjį interesą. Juk šis interesas susijęs su „visuomenės demokratiniais, socialiniais ir kultūriniais poreikiais“ [35], o šie poreikiai apima ir tokias sritis, kaip filmai, sportas ar pramogos.

57. Antra, siūlydama tokį jos teikiamų paslaugų kvalifikavimo metodą BNT neatsižvelgia į veiksnį, kuriuo grindžiama PVM sistema – ryšį tarp prekių ir paslaugų, kurias apmokestinamasis asmuo įsigyja savo veiklai, ir apmokestinamo prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, kurį jis atlieka vykdydamas šią veiklą. Kitaip tariant, tam, kad prekės ir paslaugos, kurias anksčiau įsigijo apmokestinamasis asmuo, galėtų būti pripažintos naudojamomis jo veiklos tikslais, jų įsigijimo išlaidos iš esmės turėtų būti įtrauktos į šio apmokestinamojo asmens vykdomų apmokestinamųjų pardavimo sandorių kainą [36].

Siūlomas sprendimas

58. Kalbant apie prekių ar paslaugų, kurios nėra tiesiogiai naudojamos apmokestinamųjų sandorių reikmėms, pirkimo išlaidas, patiriamas, kai programos transliuojamos neatlygintinai ir turi tik netiesioginį ryšį su mokamų komercinių pranešimų transliavimo paslaugų teikimu [37], pažymėtina, kad šis tikslas gali būti pasiektas dviem būdais. Pirmasis būdas būtų griežtai skirti konkrečias pajamas iš apmokestinamosios veiklos konkrečioms prekėms ar paslaugoms, skirtoms nemokamoms programoms transliuoti, pavyzdžiui, įsigyti teises į filmo arba sporto rungtynių transliaciją. Vis dėlto, kaip pagrindinėje byloje teisingai pažymi mokesčių institucijos, tam būtina vesti atskirą apskaitą, kuri leistų šitaip susieti pajamas ir išlaidas.

[35] Protokolas (Nr. 29) dėl valstybių narių visuomeninės transliacijos sistemos, pridėtas prie ESS ir SESV.

[36] Iš naujausių žr. 2020 m. lapkričio 12 d. Sprendimą *Sonaecom* (C-42/19, EU:C:2020:913, 41 ir 42 punktai).

[37] Šis ryšys grindžiamas tuo, kad, viena vertus, šios programos pritraukia žiūrovus, dėl kurių komercinių pranešimų transliavimas turi prasmę, ir, kita vertus, jų transliavimas finansuojamas iš pajamų, gaunamų transliuojant tokius komercinius pranešimus.

59. Kitas būdas yra apskaičiuoti visuomeninio transliuotojo veiklos dalį, finansuojamą subsidija iš valstybės biudžeto (arba abonementinio mokesčio), ir kitą dalį, finansuojamą iš pajamų, gaunamų iš apmokestinamųjų sandorių. Pastaroji dalis, atėmus galimas pajamas iš sandorių, kurie pagal Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies q punktą yra neapmokestinami, atspindės visos visuomeninio transliuotojo veiklos komercinę dalį. Atsižvelgiant į šią dalį, šiai veiklai bus galima priskirti visuomeninio transliuotojo patirtas išlaidas, nesant reikalo tiksliai priskirti konkrečių išlaidų dalių komercinei veiklai arba viešojo intereso veiklai [38].

60. Taigi, mano nuomone, reikėtų pripažinti, kad visuomeninių transliuotojų „komercinio pobūdžio veikla“, kaip ji suprantama pagal Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies q punktą, apima ne tik už atlygį teikiamas paslaugas, suprantant jas siaurai kaip komercinių pranešimų transliavimą, bet ir paslaugas, už kurias jų gavėjai nemoka, visų pirma nemokamai prieinamų programų transliavimą, tiek, kiek jos finansuojamos iš pajamų, gaunamų teikiant pirmosios rūšies paslaugas.

61. Mano nuomone, tokia pozicija atitinka Ispanijos vyriausybės ir Komisijos poziciją, kurią jos išreiškė šioje byloje pateiktose pastabose [39]. Manau, kad tokią poziciją taip pat patvirtina PVM komiteto gairės, priimtos 1997 m. gegužės 28–29 d. 52-ajame posėdyje [40]. Jame posėdžiavusios valstybės narės „beveik vienbalsiai“ pripažino, kad vienintelė visuomeninių transliuotojų veikla, kuri nelaikoma komercine veikla, yra iš viešųjų lėšų (t. y. iš abonementinio mokesčio arba subsidija) finansuojamų programų transliavimas. Taigi, logiškai mąstant, programų transliavimas tiek, kiek jis finansuojamas iš pajamų, gaunamų iš komercinės veiklos, turi būti priskiriamas komercinio pobūdžio veiklai.

62. Taigi siūlau į antrąjį prejudicinį klausimą atsakyti, kad
Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies q punktas turi būti aiškinamas taip, kad viešųjų radijo ir televizijos įstaigų „komercinio pobūdžio“ veikla, kaip ji suprantama pagal šią nuostatą, apima už atlygį vykdomus sandorius, nelaikomus viešojo intereso veikla, taip pat neatlygintinai teikiamas paslaugas tiek, kiek jos yra finansuojamos iš pajamų, gaunamų iš šių atlygintinų sandorių.

Dėl trečiojo ir ketvirtojo prejudicinių klausimų

63. Pateikdamas trečiąjį ir ketvirtąjį prejudicinius klausimus, kuriuos siūlau nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, kokios apimties yra visuomeninio transliuotojo teisė atskaityti apskaičiuotą arba sumokėtą PVM už prekes ir paslaugas, kurias jis įsigyja savo veiklai, jei ši veikla finansuojama ir subsidija iš valstybės biudžeto, ir iš komercinės veiklos pajamų.

[38] Norėčiau patikslinti, jog Komisijos komunikate iš esmės nepritariama tam, kad visuomeninių transliuotojų gaunamas viešasis finansavimas duotų jiems pelną (žr. šio komunikato 72–74 punktus). Atsižvelgiant į tai, tam, kad PVM reglamentuojančių nuostatų taikymas atitiktų ir valstybės pagalbos skyrimo principus, visos išlaidas viršijančios pajamos, išskyrus šiame komunikate nurodytą leistiną ribą, turi būti priskiriamos komercinei veiklai.

[39] Vis dėlto reikėtų pabrėžti, jog nepritariu Komisijos požiūriui, kad, jeigu visa transliuotojo veikla arba jos dalis finansuojama iš pajamų, gaunamų iš komercinių pranešimų transliavimo, programos transliavimas yra papildomas šių komercinių pranešimų transliavimo atžvilgiu, o vieninteliai transliuotojo paslaugų gavėjai yra reklamos užsakovai. Mano nuomone, čia labiau kalbama apie situaciją, kai žiūrovams arba klausytojams teikiamas paslaugas (programos transliavimą) finansuoja kitų paslaugų gavėjai, t. y. komercinių pranešimų transliavimo paslaugų gavėjai. Tačiau dėl to šių paslaugų kvalifikavimas PVM atžvilgiu nesikeičia.

[40] Dokumentas XXI/1500/96.

64. Šį klausimą, kiek jis susijęs su visuomeniniu transliuotoju, finansuojamu iš abonementinio mokesčio, jau išsamiai nagrinėjau savo išvadoje byloje *Český rozhlas*[41]. Vis dėlto toje byloje nagrinėti prejudiciniai klausimai neapėmė šios problemos, todėl Teisingumo Teismas jos nenagrinėjo savo sprendime. Manau, minėtoje išvadoje pateiktas išvadas galima pritaikyti šiai bylai. Atsižvelgdamas į šią bylą norėčiau pridurti tai, kas nurodyta toliau.

PVM atskaitos principai esant mišriai veiklai

65. Pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją apmokestinamojo asmens sandoriai, kurie nėra apmokestinami PVM, pavyzdžiui, todėl, kad nėra vykdomi už atlygį, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalį, nesuteikia teisės atskaityti apskaičiuotą arba sumokėtą PVM už šių sandorių reikmėms įsigytas prekes ir paslaugas. Toks pats principas taikomas neapmokestinamiems sandoriams[42].

66. Šį principą nesunku pritaikyti prekėms ir paslaugoms, kurias apmokestinamasis asmuo įsigyja tik PVM neapmokestinamiems sandoriams – apmokestinamasis asmuo neįgyja teisės atskaityti už šias prekes ir paslaugas sumokėto PVM.

67. Problema kyla kalbant apie prekes ir paslaugas, kurias apmokestinamasis asmuo naudoja ir apmokestinamųjų, ir neapmokestinamųjų sandorių reikmėms. Esant tokiai situacijai teisė į atskaitą apmokestinamajam asmeniui priklauso proporcingai jo įsigyjamų prekių ir paslaugų naudojimui jo vykdomiems apmokestinamiesiems sandoriams.

68. Nuo PVM atleidžiamiems sandoriams Direktyvos 2006/112 173–175 straipsniuose įtvirtinti išsamūs šios proporcingos dalies apskaičiavimo principai, tačiau šios nuostatos netaikomos PVM neapmokestinamiems sandoriams. Tokiu atveju valstybės narės nacionalinėje teisėje turi reglamentuoti šios dalies apskaičiavimo principus, paisydamos bendros PVM sistemos struktūros ir tikslų. Šie principai turi leisti objektyviai atsižvelgti į apmokestinamųjų ir neapmokestinamųjų sandorių išlaidų dalį[43].

Taikymas visuomeniniams transliuotojams

69. Kiek tai susiję su šia byla, kaip matyti iš mano siūlomo atsakymo į pirmąjį prejudicinį klausimą, visuomeninis transliuotojas nevykdo PVM apmokestinamų sandorių tiek, kiek jo veikla yra finansuojama subsidija iš valstybės biudžeto. Taigi ši veikla nesuteikia jam teisės atskaityti už šiai veiklai naudotas prekes ir paslaugas sumokėto PVM.

70. Vis dėlto, kaip matyti iš mano siūlomo atsakymo į antrąjį prejudicinį klausimą, tiek, kiek visuomeninio transliuotojo veikla yra finansuojama iš pajamų, gaunamų iš mokamų komercinių pranešimų transliavimo ir kitų apmokestinamųjų sandorių, ši veikla laikytina jo komercinio pobūdžio veikla, kaip ji suprantama pagal Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies q punktą. Visą šią veiklą derėtų pripažinti už atlygį vykdoma veikla, vadinasi, tokia, kuri suteikia teisę atskaityti už šiai veiklai panaudotas prekes ir paslaugas sumokėtą arba apskaičiuotą PVM.

41 Išvados byloje C-11/15, EU:C:2016:181, 44–63 punktai.

42 Iš naujausių žr. 2019 m. gegužės 8 d. Sprendimą *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego* (C-566/17, EU:C:2019:390, 26 ir 27 punktai).

43 Žr. 2019 m. gegužės 8 d. Sprendimą *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego* (C-566/17, EU:C:2019:390, 28 ir 29 punktai).

71. Atsižvelgiant į tai, kas nurodyta pirma, visuomeninis transliuotojas, kurio veikla finansuojama ir subsidija iš valstybės biudžeto, ir iš galimų neapmokestinamųjų sandorių, ir iš pajamų, gaunamų iš apmokestinamųjų sandorių, turi teisę atskaityti už šiai veiklai panaudotas prekes ir paslaugas apskaičiuotą arba sumokėtą PVM tiek, kiek jo veikla yra finansuojama iš pajamų, gautų iš apmokestinamųjų sandorių.

72. Kaip jau minėjau, Direktyvoje 2006/112 nenustatyti neapmokestinamai veiklai priskiriamos proporcingos dalies sąnaudų apskaičiavimo principai. Vadinasi, tai turi būti reglamentuota valstybių narių nacionalinėje teisėje. Be to, pritariu Komisijos atsakyme į Teisingumo Teismo klausimą išreikštam požiūriui, kad valstybės narės gali, bet neprivalo, pagal analogiją taikyti šios direktyvos 173–175 straipsniuose nurodytus apmokestinamiesiems ir neapmokestinamiesiems sandoriams taikomus principus.

73. Pripažinus mano siūlomą visuomeninių transliuotojų komercinio pobūdžio veiklos sąvokos apibrėžtį, visų pirma būtų galima taikyti pagrindinį šios proporcingos dalies apskaičiavimo metodą, apibrėžtą Direktyvos 2006/112 174 straipsnio 1 dalyje. Pagal šį metodą teisė atskaityti anksčiau apskaičiuotą arba sumokėtą PVM priklauso visos apmokestinamojo asmens apyvartos proporcingai daliai iš apmokestinamųjų sandorių. Taikant šį metodą visuomeniniams transliuotojams, finansuojamiems ir subsidija iš valstybės biudžeto, ir iš atlygintinai vykdomų sandorių, trupmenos skaitiklyje reikėtų nurodyti iš šių sandorių gautos apyvartos dydį, o vardiklyje – šios apyvartos dydį ir subsidijos dydį. Paskui, jeigu transliuotojas vykdė atlygintinus, bet pagal Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies q punktą PVM neapmokestinamus sandorius, šiuo būdu gautai proporcingai daliai reikėtų taikyti šios direktyvos 173–174 straipsniuose nurodytus principus, siekiant gauti galutinę proporcingą dalį, į kurią atsižvelgiant šiam transliuotojui priklauso teisė atskaityti ankstesniame etape sumokėtą arba apskaičiuotą PVM.

74. Žinoma, valstybės narės gali nustatyti kitokius šios proporcingos dalies apskaičiavimo principus, jei tik jie atitiks šios išvados 68 punkte nurodytus kriterijus.

75. Atsižvelgdamas į tai, kas nurodyta pirma, siūlau į trečiąjį ir ketvirtąjį prejudicinius klausimus atsakyti, kad Direktyvos 2006/112 168 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad visuomeninis transliuotojas, kurio veikla finansuojama ir subsidija iš valstybės biudžeto, ir iš pajamų, gaunamų iš PVM apmokestinamų sandorių, turi teisę atskaityti PVM, apskaičiuotą arba sumokėtą už šiai veiklai naudojamas prekes ir paslaugas tiek, kiek jo veikla yra finansuojama iš pajamų, gautų iš apmokestinamųjų sandorių.

Išvada

76. Atsižvelgdamas į visa tai, kas išdėstyta, siūlau taip atsakyti į *Administrativen sad Sofija-grad* (Sofijos administracinis teismas, Bulgarija) pateiktus prejudicinius klausimus:

1. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 2 straipsnio 1 dalies c punktas turi būti aiškinamas taip, kad visuomeninio televizijos transliuotojo audiovizualinės žiniasklaidos paslaugų teikimo veikla tiek, kiek ji finansuojama subsidija iš valstybės biudžeto, nėra paslaugų teikimas už atlygį, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą.

2. Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies q punktas turi būti aiškinamas taip, kad viešųjų radijo ir televizijos įstaigų „komercinio pobūdžio“ veikla, kaip ji suprantama pagal šią nuostatą, apima už atlygį vykdomus sandorius, nelaikomus viešojo intereso veikla, taip pat neatlygintinai teikiamas paslaugas tiek, kiek jos yra finansuojamos iš pajamų, gaunamų iš šių atlygintinų sandorių.

3. Direktyvos 2006/112 168 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad visuomeninis transliuotojas, kurio veikla finansuojama ir subsidija iš valstybės biudžeto, ir iš pajamų, gaunamų iš PVM apmokestinamų sandorių, turi teisę atskaityti PVM, apskaičiuotą arba sumokėtą už šiai veiklai naudojamas prekes ir paslaugas tiek, kiek jo veikla yra finansuojama iš pajamų, gautų iš apmokestinamųjų sandorių.