

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (ceturtā palāta)

2021. gada 16. septembrī (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – Piemērojamība – 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts – Pakalpojumu sniegšana par atlīdzību – Tādu audiovizuālo mediju pakalpojumu izslēgšana, kas tiek piedāvāti skatītājiem un kuri tiek finansēti no valsts subsīdijām, kā arī par kuriem televīzijas skatītājiem nav jāmaksā nekāda atlīdzība – 168. pants – Tiesības uz nodokļa atskaitēšanu – Nodokļa maksātājs, kas vienlaicīgi veic ar nodokli apliekamus darījumus un darījumus, kas neietilpst PVN piemērošanas jomā

Lietā C-21/20

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Administrativen sad Sofia-grad* (Sofijas pilsētas Administratīvā tiesa, Bulgārija) iesniedza ar līgumu, kas pieņemts 2019. gada 31. decembrī un kas Tiesā reģistrēts 2020. gada 17. janvārī, tiesvedībā

Balgarska natsionalna televizia

pret

Direktor na Direktsia “Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia pri Tsentralno upravlenie na NAP,

TIESA (ceturtā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs M. Vilars [*M. Vilaras*], tiesneši N. Pisarra [*N. Piçarra*], D. Švābi [*D. Šváby*], S. Rodins [*S. Rodin*] un K. Jirimē [K. Jürimäe] (referente),

ģenerālvokāts: M. Špunars [*M. Szpunar*],

sekretārs: sekretārs M. Aleksejevs [*M. Aleksejev*], nodaļas vadītājs,

ģemotvārā rakstveida procesū,

ģemotvārā apsvērumus, ko sniedza:

- *Balgarska natsionalna televizia* vārdā – *M. Raykov* un *I. Dimitrova*, advokati,
- Spānijas valdības vārdā – *S. Jiménez García*, pārstāvis,
- Eiropas Komisijas vārdā – sākotnēji *C. Georgieva* un *N. Gossement*, pēc tam *C. Georgieva* un *L. Lozano Palacios*, pārstāves,

noklausījies ģenerālvokāta secinājumus 2021. gada 25. marta tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 2. panta 1. punkta c) apakšpunktu, 132. panta 1. punkta q) apakšpunktu un 168. pantu.

2 Šis līgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp *Balgarska natsionalna televizia* (Bulgārijas Nacionālā televīzija, turpmāk tekstā – “BNT”) un *Direktor na Direksia “Obzhalvane i danachno osiguritelna praktika” – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* (Valsts ieņēmumu dienesta (NAP) Centrālās pārvaldes Sofijas direkcijas “Sādzību un nodokļu un sociālās apdrošināšanas prakses” direktors, Bulgārija; turpmāk tekstā – “direktors”) par BNT tiesību uz pievienotās vērtības nodokļa (PVN) atskaitēšanu apjomu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Atbilstoši PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktam:

“PVN uzliek šādiem darījumiem:

[..]

c) pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rēķina kā tāsds.”

4 Šīs direktīvas 25. panta c) punkts ir paredzēts:

“Pakalpojumu sniegšana, *inter alia*, var būt viens no šādiem darījumiem:

[..]

c) pakalpojumu sniegšana, pildot valsts iestādes vai tās vārdā izdotu rīkojumu, vai arī pildot kādu tiesību aktu.”

5 Minētās direktīvas 132. panta 1. punkta q) apakšpunkts ir formulēts šādi:

“Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

[..]

q) [valsts] radio un televīzijas organizāciju darbība, kas nav komerciāla rakstura.”

6 Šīs pašas direktīvas 168. pants ir noteikts:

“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 attiecas uz dalībvalstī maksājams vai samaksāts par prešu piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

[..].”

7 PVN direkt?vas 173.–175. pant? ir paredz?ti noteikumi, kas reglament? atskait?m?s da?as apr??in?šanu.

8 Šaj? kontekst? š?s direkt?vas 173. panta 1. punkt? ir paredz?ts:

“Attiec?b? uz prec?m un pakalpojumiem, ko nodok?a maks?t?js izmanto dar?jumiem, par kuriem saska?? ar 168., 169. un 170. pantu PVN ir atskait?ms, un dar?jumiem, par kuriem PVN nav atskait?ms, atskait?ma ir tikai t? PVN da?a, kas attiecin?ma uz pirm? veida dar?jumiem.

Atskait?mo da?u saska?? ar 174. un 175. pantu nosaka visiem dar?jumiem, kurus veic nodok?a maks?t?js.”

Bulg?rijas ties?bas

9 Saska?? ar 2006. gada 21. j?lija *zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (Likums par pievienot?s v?rt?bas nodokli; 2006. gada 4. augusta DV, Nr. 63, 8. lpp.), redakcij?, kas ir piem?rojama str?dam pamatliet? (turpm?k tekst? – “ZDDS”), 2. panta 1. punktu:

“[PVN] ir j?maks?:

1. par jebkuru ar nodokli apliekamas preces pieg?di un pakalpojuma sniegšanu, ko veic par atl?dz?bu [..].”

10 ZDDS 3. pant? ir paredz?ts:

“(1) Nodok?a maks?t?js ir jebkura persona, kas veic patst?v?gu saimniecisku darb?bu neatkar?gi no š?s darb?bas m?r?a un rezult?ta.

[..]

(5) Personas, kas nav nodok?a maks?t?jas, ir valsts, valsts un pašvald?bu iest?des attiec?b? uz vis?m darb?b?m un dar?jumiem, ko t?s veic vai sniedz k? valsts vai pašvald?bas iest?des, tostarp gad?jumos, kad t?s par š?m darb?b?m vai dar?jumiem iekas? nodevas, maksas vai maks?jumus; iz?emot:

1. š?das darb?bas vai dar?jumi:

[..]

n) komerci?la radio un telev?zijas apraides darb?ba [..].”

11 ZDDS 42. panta 2. punkt? ir paredz?ts:

“No nodok?a atbr?voti dar?jumi ir:

[..]

2. Bulg?rijas Valsts Radio, [BNT] un Bulg?rijas telegr?f a?ent?ras darb?ba, par kuru š?s iest?des sa?em maks?jumus no valsts budžeta.”

12 Saska?? ar ZDDS 69. panta 1. punktu:

“Ja preces un pakalpojumi tiek izmantoti ar nodokli apliekamiem darījumiem, ko veic reģistrēts nodokļa maksātājs, tad tam ir tiesības atskaitīt:

1. nodokli par precēm vai pakalpojumiem, ko piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs, ja tas arī ir saskaņā ar šo likumu reģistrēts nodokļa maksātājs, ir piegādājis vai sniedzis vai tam ir jāpiegādā vai jāsniedz [..].”

13 ZDDS 73. panta 1. punkts ir noteikts:

“Reģistrētai personai ir tiesības daļēji atskaitīt PVN priekšnodokli par precēm vai pakalpojumiem, ko izmanto gan darījumiem, attiecībā uz kuriem šai personai ir tiesības uz atskaitēšanu, gan darījumiem vai darbībām, attiecībā uz ko šai personai nav šādu tiesību.”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

14 BNT ir juridiska persona, valsts mēroga audiovizuālo mediju pakalpojumu sniedzēja. Saskaņā ar 1998. gada 23. septembra *zakon za radioto i televizijs* (Likums par radio un televīziju; 1998. gada 24. novembra DV, Nr. 138), redakcijā, kas piemērojama pamatlietā (turpmāk tekstā – “ZRT”), BNT nodrošina tostarp plašsaziņas līdzekļu pakalpojumu sniegšanu visiem Bulgārijas pilsoņiem.

15 BNT no saviem skatītājiem nesaņem nekādu atlīdzību.

16 Tās darbība saskaņā ar ZRT tiek finansēta no valsts budžeta, kas ir paredzēta valsts un reģionālo raidījumu sagatavošanai, izstrādei un izplatīšanai. Šīs subsīdijas apmērs tiek noteikts, pamatojoties uz reglamentētu fiksēto maksu par programmēšanas stundu, kas apstiprināta Ministru padomē. Turklāt BNT saņem subsīdijas iepriekš noteiktiem mērķiem, kas ir paredzēti pamatlīdzekļu iegādei un atjaunošanai pēc finanšu ministra gadā apstiprināta saraksta.

17 BNT darbību finansē arī no saviem ienākumiem no reklāmas un sponsorēšanas, ar ienākumiem no papildu darbībām, kas saistītas ar televīzijas darbību, ziedojumiem un novēlējumiem, procentiem un citiem ieņēmumiem, kas saistīti ar televīzijas darbību.

18 Līdz 2015. gada martam BNT daļēji atskaitēja PVN priekšnodokli par visiem tās veiktajiem pirkumiem. Pēc tam tā piemēroja tā saukto “tiešā piešāruma” metodi, atsevišķi ņemot vērā katru pirkumu, ko tā veica, atkarībā no tā, vai to ir vai varētu izmantot “komerciāli” darbībām, piemēram, izklaides, filmu vai sporta raidījumu raidīšanai, vai arī attiecībā uz darbību, kas saistīta ar tās “sabiedrisko funkciju” īstenošanu, piemēram, parlamentārās uzraudzības sesiju translāciju, reliģisko ceremoniju vai vāļšanu kampaņu retranslāciju. Turklāt BNT uzskatīja, ka tās televīzijas raidījumu izplatīšanas darbība ZDDS izpratnē nav “no nodokļa atbrīvots darījums”, bet darbība, uz kuru neattiecas PVN, un ka šis nodoklis attiecas tikai uz tās “komerciālo” darbību.

19 Piemērojot šo metodi, BNT pilnībā atskaitēja PVN priekšnodokli par pirkumiem, kas veikti saistībā ar tās “komerciālo” darbību. Tā daļēji atskaitēja PVN priekšnodokli par pirkumiem, kas tiek izmantoti gan “komerciāli” darbībām, gan darbībām, kurām nav šāda rakstura.

20 Pēc nodokļu revīzijas par laikposmu no 2015. gada 1. septembra līdz 2016. gada 31. martam Bulgārijas nodokļu iestādes ar 2016. gada 14. decembra paziņojumu par nodokļa maksājumu atteicās atzīt tiesības uz pilnāgu atskaitēšanu par BNT pirkumiem un attiecībā uz BNT konstatēja PVN parādu 1 568 037,04 Bulgārijas levu (BGN) (aptuveni 801 455 EUR) apmērā ar procentiem par šo laikposmu.

21 Šīs iestādes uzskata, ka BNT reklāmas darbība bija apliekama ar nodokli, savukārt tās

programmu izplatīšana ietilpst no nodokļa atbrīvotajos darījumos. *BNT* nevarot pilnībā atskaitīt PVN priekšnodokli, ņemot vērā, ka nebija iespējams noteikt, vai tās saimnieciskās darbības nolūkā veiktie pirkumi bija paredzēti darījumiem, kas apliekami ar PVN, vai darījumiem, kas, pēc minētā iestāžu domā, bija atbrīvoti no PVN. *BNT* varētu pilnībā atskaitīt PVN priekšnodokli par šiem pirkumiem tikai tad, ja sporta raidījumu pārraides, izklaides programmu izstrādes un pārraidīšanas, kā arī izveidotu filmu pārraidīšanas pasākumi tiktu pilnībā finansēti no ieņēmumiem no reklāmas, nevis no subsīdijām no valsts budžeta. Izskatāmā lietā tas tūlīt neesot.

22 Ar 2017. gada 27. februāra lēmumu direktors noraidīja *BNT* iesniegto sūdzību par 2016. gada 14. decembra paziņojumu par nodokļa maksājuma apmēra precizēšanu.

23 Tad *BNT* par šo lēmumu cēla prasību *Administrativen sad Sofia-grad* (Sofijas pilsētas Administratīvā tiesa, Bulgārija), kas ir iesniedzējtiesa.

24 Šī tiesa uzskata, ka, lai izlemtu pamatlietu, ir jānosaka, vai *BNT* kā publiska komersanta, kuram ar *ZRT* ir piešķirtas īpašas funkcijas un kas saņem valsts budžeta subsīdijas, veikt raidījumu izplatīšanas darbība ir pakalpojumu sniegšana par atlīdzību PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē, bet ir atbrīvota no PVN saskaņā ar šīs direktīvas 132. panta 1. punkta q) apakšpunktu, vai tūlīt nav ar nodokli apliekama darbība, kas ietilpst minētās direktīvas piemērošanas jomā. Minētās tiesas ieskatā atbilde uz šo jautājumu jānosaka, vai šāda izplatīšanas darbība ir jāņem vērā, lai noteiktu tiesības uz PVN priekšnodokļa atskaitēšanu par ar nodokli apliekamiem darījumiem, kurus saņemja ir *BNT*.

25 Iesniedzējtiesa piebilst, ka, lai gan 2016. gada 22. jūnija spriedumā *Ēský rozhlas* (C-111/15, EU:C:2016:470) Tiesa ir izskatījusi jautājumu par to, vai Čehijas valsts radio sabiedriskās apraides darbība, par kuru tūlīt iekasēja nodevas, ko maksā personas, kuru pašumam vai valdījumam atrodas radio uztvērējs, bija darbība, kas tiek veikta par atlīdzību, Tiesa vēl neesot lēmusi par sabiedriskās televīzijas darbību, kas tiek finansēta ar subsīdijām no valsts budžeta.

26 Iesniedzējtiesa arī precizē, ka, lai gan 2014. gada 27. marta spriedumā *Le Rayon d'Or* (C-151/13, EU:C:2014:185) Tiesa ir lēmusi par to, vai valsts veselības apdrošināšanas slimokases veikts vienotas likmes maksājums ietilpst PVN piemērošanas jomā, no tūlīt nevarot tikt izsecināta nepārprotama atbilde pamatlietas vajadzībām.

27 Turklāt gadījumā, ja būtu jāuzskata, ka *BNT* darbībā ir divējāds raksturs, proti, ka tūlīt ietver gan no nodokļa atbrīvotus, gan ar nodokli apliekamus darījumus, iesniedzējtiesa jautā, vai ir atskaitāma tikai tās PVN priekšnodokļa daļa, kas var tikt uzskatīta par saistītu ar tās darbības daļu, kurai ir "komerciāls" raksturs. Turklāt šādā gadījumā šai tiesai rodas jautājums par to, pēc kādiem kritērijiem būtu jānosaka atskaitēšanas tiesību apjoms.

28 Šādos apstākļos *Administrativen sad Sofia-grad* (Sofijas pilsētas Administratīvā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādas prejudiciālus jautājumus:

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

2) Ja atbilde ir tādā, ka sabiedriskās televīzijas skatītājiem sniegtie audiovizuālo mediju pakalpojumi ietilpst [PVN direktīvas] 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta darbības jomā, vai ir jāuzskata, ka tie ir no nodokļa atbrīvotas piegādes šīs direktīvas 132. panta 1. punkta q) apakšpunkta izpratnē, un vai ir pieļaujams valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru šā

darb?ba ir atbr?vota no nodok?a tikai no valsts budžeta sa?emt? maks?juma d??, ko sabiedrisk? telev?zija sa?em neatkar?gi no t?, vai šai darb?bai ir ar? komerci?ls raksturs?

3) Vai saska?? ar [PVN?direkt?vas] 168. pantu ir pie?aujama prakse, saska?? ar kuru ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu par pirkumiem ir atkar?gas ne tikai no pirkumu izmantošanas veida (darb?bai, par kuru uzliek vai neuzliek nodokli), bet ar? no šo pirkumu finans?šanas veida, proti, no saviem ie??mumiem (rekl?mas pakalpojumi u.c.), no vienas puses, un no valsts subs?dij?m, no otras puses, un saska?? ar kuru ties?bas uz piln?gu priekšnodok?a atskait?šanu ir tikai par pirkumiem, kas finans?ti no saviem ie??mumiem, bet ne tiem, kas finans?ti no valsts subs?dij?m, un turkl?t ir nepieciešama to noš?iršana?

4) Ja tiek uzskat?ts, ka sabiedrisk?s telev?zijas darb?ba ietver gan t?s pieg?des, par kur?m uzliek nodokli, gan t?s, par kur?m to neuzliek, un ?emot v?r? to jaukto finans?jumu – k?d? apm?r? ir ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu š?du pirkumu gad?jum? un k?di krit?riji ir j?piem?ro to noteikšanai[?]

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

Par pirmo jaut?jumu

29 Ar pirmo jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? v?las noskaidrot, vai PVN direkt?vas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka valsts telev?zijas sabiedrisko pakalpojumu sniedz?ja darb?ba, kas ir audiovizu?lo mediju pakalpojumu sniegšana telev?zijas skat?t?jiem un ko valsts finans? ar subs?dij?m, turkl?t telev?zijas skat?t?ji par veikto telev?zijas apraidi nemaks? nek?das nodevas, ir pakalpojumu sniegšana par atl?dz?bu š?s ties?bu normas izpratn?.

30 Šaj? zi?? j?atg?dina, ka saska?? ar PVN direkt?vas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktu, kur? ir defin?ta PVN piem?rošanas joma, šis nodoklis ir j?maks? par pakalpojumu sniegšanu, ko par atl?dz?bu k?d? dal?bvalsts teritorij? veic nodok?a maks?t?js, kas r?kojas k? t?ds.

31 Pakalpojumu sniegšana tiek veikta “par atl?dz?bu” š?s ties?bu normas izpratn? tikai tad, ja starp pakalpojuma sniedz?ju un t? sa??m?ju past?v tiesiskas attiec?bas, kur?s notiek savstarp?js izpild?jums, un pakalpojumu sniedz?ja sa?emt? samaksa ir faktiskā atl?dz?ba par sa??m?jam sniegtu individualiz?jamu pakalpojumu. T? tas ir gad?jum?, ja past?v tieša saikne starp sniegto pakalpojumu un sa?emto atl?dz?bu (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 1988. gada 8. marts, *Apple and Pear Development Council*, 102/86, EU:C:1988:120, 11., 12. un 16. punkts; 2016. gada 22. j?nijs, *Ěeský rozhlas*, C?11/15, EU:C:2016:470, 22. punkts, k? ar? 2018. gada 22. novembris, *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia*, C?295/17, EU:C:2018:942, 39. punkts).

32 Attiec?b? uz audiovizu?lo mediju pakalpojumiem, kurus valsts sabiedriskais pakalpojumu sniedz?js sniedz telev?zijas skat?t?jiem un kurus valsts finans? ar subs?dij?m, k? ar? par kuriem telev?zijas skat?t?jiem nav j?maks? nek?das nodevas, starp šo pakalpojumu sniedz?ju un šiem telev?zijas skat?t?jiem nepast?v juridiska saikne, kuras ietvaros notiek savstarp?ja pakalpojumu apmai?a, nedz ar? tieša saikne starp šiem audiovizu?lo mediju pakalpojumiem un šo subs?diju (p?c analo?ijas skat. spriedumu, 2016. gada 22. j?nijs, *Ěeský rozhlas*, C?11/15, EU:C:2016:470, 23. punkts).

33 Proti, vispirms ir j?nor?da, ka min?to pakalpojumu sniegšanas ietvaros min?to pakalpojumu sniedz?ju un min?tos telev?zijas skat?t?jus nesaista ne l?gumattiec?bas vai darb?jums, kur? b?tu bijusi noteikta cena, un pat ne br?vpr?t?gas juridiskas saist?bas vienam pret otru. Ar? vienu un to pašu telev?zijas skat?t?ju piek?uve audiovizu?lo mediju pakalpojumiem, ko sniedz viens un tas pats pakalpojumu sniedz?js, ir br?va un attiec?g? darb?ba visp?r?gi dod labumu visiem potenci?lajiem telev?zijas skat?t?jiem.

34 Turpin?jum? ir j?nor?da, ka subs?dija, t?pat k? subsid?t? darb?ba, tiek organiz?ta, pamatojoties uz likumu. Subs?dijas pieš?iršana, kas ir paredz?ta, lai visp?r?gi finans?tu valsts sabiedrisk? pakalpojuma sniedz?ja darb?bas, kas izpaužas k? valsts un re?ion?lo raid?jumu sagatavošana, izstr?de un p?rraid?šana un ko nosaka, atsaucoties uz reglament?tu fiks?to maksu par programm?šanas stundu, nav atkar?ga no t?, vai telev?zijas skat?t?ji faktiski izmanto pied?v?tos audiovizu?lo mediju pakalpojumus, vai no telev?zijas skat?t?ju identit?tes vai konkr?ta to skaita attiec?b? uz konkr?to programmu.

35 Turkl?t attiec?b? uz iesniedz?jtiesas jaut?jumiem, kas balst?ti uz paral?li, k?du var vilkt starp situ?ciju pamatliet? un situ?ciju liet?, kur? tika tais?ts 2014. gada 27. marta spriedums *Le Rayon d'Or* (C?151/13, EU:C:2014:185), ir j?konstat?, ka š?s situ?cijas nav sal?dzin?mas.

36 Lieta, kur? tika tais?ts šis spriedums, attiec?s uz jaut?jumu par “vienotas likmes vesel?bas apr?pei paredz?t? maks?juma”, ko valsts vesel?bas apdrošin?šanas slimokase p?rskaita veco ?aužu apr?pes iest?d?m par apr?pes pakalpojumu sniegšanu šo iest?žu rezidentiem, un kura apr??in? tiek ?emts v?r? tostarp katr? apr?pes iest?d? rezid?jošo personu skaits un vi?u apr?pes pak?pe, apliekam?bu ar nodokli. Min?taj? spriedum? Tiesa nosprieda, ka past?v tieša saikne starp šo iest?žu sniegtajiem pakalpojumiem to rezidentiem un sa?emto atl?dz?bu, proti, šo “vienotas likmes vesel?bas apr?pei paredz?ts maks?jumu”, k? rezult?t? šis vienotas likmes maks?jums bija atl?dz?ba par šo iest?žu pret atl?dz?bu sniegtajiem vesel?bas apr?pes pakalpojumiem t?s rezidentiem, un t?d?j?di t? ietilpst PVN piem?rošanas jom?. Šaj? zi?? t? preciz?ja, ka fakts, ka attiec?go pakalpojumu tiešais sa??m?js nav valsts vesel?bas apdrošin?šanas slimokase, kura p?rskaita maks?jumu, bet gan t?s apdrošin?t? persona, nep?rtrauc past?vošo tiešo saikni starp pakalpojumu sniegšanu un sa?emto atl?dz?bu (spriedums, 2014. gada 27. marts, *Le Rayon d'Or*, C?151/13, EU:C:2014:185, 35. punkts).

37 Šaj? gad?jum? starp valsti, kas izmaks? subs?diju no sava budžeta, lai finans?tu audiovizu?lo mediju pakalpojumus, un telev?zijas skat?t?jiem, kas sa?em šos pakalpojumus, nepast?v analo?iska saikne tai, k?da past?v starp vesel?bas apdrošin?šanas slimokasi un t?s apdrošin?tajiem. Proti, k? nor?d?ts š? sprieduma 33. punkt?, min?tie pakalpojumi sniedz labumu nevis person?m, kuras var skaidri identific?t, bet gan visiem potenci?lajiem telev?zijas skat?t?jiem. Turkl?t subs?dijas summa tiek noteikta, pamatojoties uz likum? noteiktu vienotu likmi par programm?šanas stundu un ne?emot v?r? sniegt? pakalpojuma sa??m?ju identit?ti un skaitu.

38 Visbeidzot, no PVN direkt?vas 25. panta c) punkta nevar izdar?t nek?dus atš?ir?gus secin?jumus. Tiesa, saska?? ar šo noteikumu pakalpojumu sniegšana cita starp? var izpausties k? pakalpojuma sniegšana saska?? ar valsts iest?des izdotu r?kojumu vai t?s v?rd?, vai saska?? ar likum? paredz?tajiem noteikumiem. Tom?r, k? ?ener?ladvok?ts ir nor?d?jis secin?jumu 35. un 36. punkt?, š? ties?bu norma, kur? ir vien?gi preciz?ts, ka pakalpojumu sniegšana “var” izpausties š?d? form?, nevar b?t par pamatu PVN piem?rošanai pakalpojumiem, kas netiek sniegti par atl?dz?bu š?s direkt?vas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratn?.

39 ?emot v?r? visus iepriekš min?tos apsv?rumus, uz pirmo jaut?jumu ir j?atbild, ka PVN direkt?vas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka valsts telev?zijas sabiedrisko pakalpojumu sniedz?ja darb?ba, kas ir audiovizu?lo mediju pakalpojumu sniegšana

televīzijas skatītājiem un ko valsts finansē ar subsīdijām, turklāt televīzijas skatītāji par veikto televīzijas apraidi nemaksā nekādas nodevas, nav pakalpojumu sniegšana par atlīdzību šīs tiesību normas izpratnē.

Par otro jautājumu

40 Otrais jautājums, kas attiecas uz PVN direktīvas 132. panta 1. punkta q) apakšpunkta interpretāciju, attiecas uz gadījumu, kad pirmajā jautājumā minētā darbība ir jēkvalificē par pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību šīs direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē un būtībā ir vērsts uz to, lai noskaidrotu, vai šāda darbība ir atbrīvota no nodokļa.

41 Pirmkārt, no atbildes uz pirmo jautājumu izriet, ka šāda darbība neietilpst jēdzienā “pakalpojumu sniegšana par atlīdzību” minētās direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē, līdz ar to tā nav ar nodokli apliekams darījums šīs pašas direktīvas izpratnē.

42 Otrkārt, ir jāatgādina, ka PVN direktīvas 132. panta 1. punkta q) apakšpunkts, kurā ir paredzēts atbrīvot no nodokļa attiecībā uz “[sabiedrisko] radio un televīzijas organizāciju darbībām, kas nav komerciāla rakstura”, ir piemērojams tikai ar nosacījumu, ka par šīm darbībām ir “jēmaks PVN” šīs direktīvas 2. panta izpratnē (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2016. gada 22. jūnijs, *Český rozhlas*, C-11/15, EU:C:2016:470, 32. punkts).

43 Šādos apstākļos uz otro jautājumu nav jāatbild.

Par trešo un ceturto jautājumu

44 Vispirms ir jānorāda, ka no Tiesas rīcībā esošajiem lietās materiāliem izriet, ka trešais un ceturtais jautājums, kas attiecas uz tiesību atskaitēt priekšnodokli samaksāto PVN, attiecas uz gadījumu, kad valsts televīzijas sabiedriskā pakalpojumu sniedzēja darbība, kas izpaužas kā audiovizuālo mediju pakalpojumu sniegšana televīzijas skatītājiem, ko finansē valsts ar subsīdiju palīdzību, turklāt televīzijas skatītāji par veikto televīzijas apraidi nemaksā nekādas nodevas, ir jāklasificē kā pakalpojumu sniegšana par atlīdzību un tādējādi kā ar nodokli apliekams darījums PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē. Tādējādi iesniedzējtiesa vālas noskaidrot, kā ir jānosaka tiesību uz PVN priekšnodokļa atskaitēšanu apjoms, ko veicis nodokļa maksātājs, kas vienlaicīgi veic gan ar nodokli apliekamus, gan no nodokļa atbrīvotus darījumus.

45 No atbildes uz pirmo jautājumu izriet, ka šāda darbība nav pakalpojumu sniegšana par atlīdzību šīs tiesību normas izpratnē.

46 Tomēr ir jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru ar LESD 267. pantu iedibināts sadarbības starp valsti tiesīm un Tiesu procedūras ietvaros Tiesas pienākums ir sniegt valsts tiesai noderīgu atbildi, kas ļautu izlemt tās izskatīšanā esošo strīdu. No šī viedokļa Tiesai vajadzības gadījumā tai iesniegtie jautājumi ir jāpārformulē (spriedumi, 2020. gada 5. marts, *X* (Atbrīvot no PVN par telefoniskām konsultācijām), C-48/19, EU:C:2020:169, 35. punkts, kā arī 2020. gada 25. novembris, *SABAM*, C-372/19, EU:C:2020:959, 20. punkts un tajā minētā judikatūra).

47 Šķdos apstākļos, lai iesniedzējtiesai sniegtu lietderīgu un pilnīgu atbildi, trešais un ceturtais jautājums, kuri ir jāizskata kopā, ir jāpārformulē, proti, ka ar šiem jautājumiem iesniedzējtiesa būtu jānoskaidrot, vai PVN direktīvas 168. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka valsts televīzijas sabiedrisko pakalpojumu sniedzējam ir atļauts pilnībā vai daļēji atskaitīt priekšnodokli samaksāto PVN par tādū preču iegādi un pakalpojumu saņemšanu, kas ir izmantoti tādā darbībā, kas dod tiesības uz nodokļa atskaitēšanu, un tās darbībā, kas neietilpst PVN piemērošanas jomā.

48 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka saskaņā Tiesas pastāvīgo judikatūru nodokļu maksātāju tiesības no maksājuma PVN atskaitīt PVN, kas ir jāmaksā vai kas jau iepriekš kā priekšnodoklis ir samaksāts par iegādājamo precēm un saņemtajiem pakalpojumiem, ir ar Savienības tiesību aktiem izveidotās kopējās PVN sistēmas pamatprincips. Šīs tiesības, kā Tiesa vairākkārtīgi ir uzsvērusi, ir PVN mehānisma neatņemama sastāvdaļa un princips nevar tikt ierobežots (šajā nozīmā skat. spriedumus, 2016. gada 15. septembris, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, 26. un 37. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra, un 2021. gada 18. marts, A. (Atskaitēšanas tiesību stenošana), C-895/19, EU:C:2021:216, 32. punkts).

49 Ar PVN direktīvu izveidotās atskaitēšanas sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmumu no PVN, kas tam jāmaksā vai ko tas samaksājis saistībā ar ikvienu savu saimniecisko darbību, sloga. Tādējādi kopējā PVN sistēma nodrošina pilnīgu neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no šo darbību mērķiem vai rezultātiem, ar noteikumu, ka minējamo darbību princips ir piemērojams PVN (spriedumi, 2016. gada 10. novembris, *Baštová*, C-432/15, EU:C:2016:855, 42. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2021. gada 18. marts, A. (Atskaitēšanas tiesību stenošana), C-895/19, EU:C:2021:216, 33. punkts).

50 Šajā ziņā no PVN direktīvas 168. panta izriet, ka ieinteresētajai personai, lai tā būtu tiesīgā atskaitīt nodokli, pirmkārt, ir svarīgi būt nodokļu maksātājam šīs direktīvas izpratnē un, otrkārt, nodokļu maksātājam ir jābūt iepriekš izmantojušam preces vai pakalpojumus, kas norādīti, lai pamatotu minētās tiesības, savām ar nodokli apliekamajām vajadzībām un iepriekš jābūt šīs preces piegādājušam vai pakalpojumus sniegušam citam nodokļu maksātājam (spriedumi, 2018. gada 5. jūlijs, *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537, 26. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2019. gada 3. jūlijs, *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, C-316/18, EU:C:2019:559, 23. punkts).

51 Turpretī, ja nodokļa maksātāja iegādātās preces vai pakalpojumi tiek izmantoti tādū darījumā vajadzībām, kas ir atbrīvoti no nodokļa un kas neietilpst PVN piemērošanas jomā, nenotiek nedz nodokļa par piegādājamo precēm un sniegtajiem pakalpojumiem iekasēšana, nedz priekšnodokļa atskaitēšana (šajā nozīmā skat. spriedumus, 2017. gada 14. septembris, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, 30. punkts, un 2019. gada 3. jūlijs, *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, C-316/18, EU:C:2019:559, 24. punkts).

52 No šīs judikatūras izriet, ka iepriekš iegādāto preču un pakalpojumu izmantošana ar nodokli apliekamiem darījumiem pamato PVN priekšnodokļa atskaitēšanu. Citiem vārdiem sakot, šādu pirkumu finansēšanas veidam – vai nu izmantojot ienākumus no saimnieciskās darbības, vai subsīdijas, kas saņemtas no valsts budžeta, – nav nozīmes, nosakot atskaitēšanas tiesības.

53 Otrkārt, ciktīl nodokļa maksātājs iegādātās preces un saņemtos pakalpojumus vienlaikus izmantotu gan darījumiem, kas dod tiesības uz nodokļa atskaitēšanu, gan darījumiem, kas neietilpst PVN piemērošanas jomā, vēl ir jāpiebilst, ka no PVN direktīvas 173.–175. panta izriet, ka atskaitēmās daļas aprēķināšana, lai noteiktu atskaitēmo PVN summu, princips ir attiecināma

tikai uz precēm un pakalpojumiem, ko nodokļa maksātājs izmanto gan saimnieciskiem darījumiem, kas dod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, gan darījumiem, kas nedod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu (šajā nozīmā skat. spriedumus, 2016. gada 14. decembris, *Mercedes Benz Italia*, C-378/15, EU:C:2016:950, 34. punkts, un 2018. gada 25. jūlijs, *Gmina Ryjewo*, C-140/17, EU:C:2018:595, 57. punkts), piemēram, no nodokļa atbrīvotiem darījumiem (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2004. gada 29. aprīlis, *EDM*, C-77/01, EU:C:2004:243, 73. punkts).

54 Turpretī, tātad PVN, kas iepriekš samaksāts saistībā ar izdevumiem, kuri radušies nodokļu maksātājam, nevar radīt atskaitīšanas tiesības, ja tas ir saistīts ar darbību, kas, ņemot vērā to nesaimniecisko raksturu, neietilpst PVN direktīvas piemērošanas jomā (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2008. gada 13. marts, *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, 30. punkts), šādas darbības ir jāizslēdz no PVN direktīvas 173.–175. pantā paredzētās atskaitīšanas daļas aprēķināšanas (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2004. gada 29. aprīlis, *EDM*, C-77/01, EU:C:2004:243, 54. punkts un tajā minētā judikatūra).

55 Šajā ziņā no Tiesas judikatūras izriet, ka metožu un kritēriju noteikšana PVN priekšnodokļa summu sadalei starp saimniecisko darbību un darbību, kurai nav saimnieciska rakstura, ietilpst dalībvalstu rīcības brīvība. Ņemot vērā šo rīcības brīvību, dalībvalstīm ir jāņem vērā šīs direktīvas mērķis un struktūra un šajā ziņā jāparedz aprēķināšanas veids, kas objektīvi atspoguļo to, kāda daļa no ieguldījuma iztērējumiem faktiski ir izmantota katrai no šīm abām darbībām (spriedumi, 2012. gada 6. septembris, *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, 42. punkts, un 2018. gada 25. jūlijs, *Gmina Ryjewo*, C-140/17, EU:C:2018:595, 58. punkts), lai nodrošinātu, ka atskaitījums tiek veikts tikai attiecībā uz to PVN daļu, kas ir proporcionāla summam, kura attiecas uz darījumiem, kas dod tiesības uz atskaitījumu (šajā nozīmā skat. spriedumus, 2008. gada 13. marts, *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, 37. punkts, un 2020. gada 12. novembris, *Sonaecom*, C-42/19, EU:C:2020:913, 47. punkts).

56 Ņemot vērā šo rīcības brīvību, dalībvalstīm ir tiesības piemērot ikvienu piemērotu sadales kritēriju, piemēram, sadales kritēriju atbilstoši darījuma veidam, un tām nav pienākuma aprobežoties ar vienu konkrētu metodi (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2008. gada 13. marts, *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, 38. punkts).

57 ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz trešo un ceturto jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 168. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka valsts televīzijas sabiedrisko pakalpojumu sniedzējam ir tiesības atskaitīt PVN priekšnodokli, kas samaksāts par tādā preču un pakalpojumu pirkumiem, kuri tiek izmantoti tādā darbībā, kas dod tiesības uz atskaitīšanu, vajadzībām, un ka tam nav tiesību atskaitīt PVN priekšnodokli par tādā preču un pakalpojumu pirkumiem, kas tiek izmantoti tādā darbībā, kuras neietilpst PVN piemērošanas jomā. Dalībvalstīm ir jānosaka metodes un kritēriji PVN priekšnodokļa summu sadalei starp ar nodokli apliekamiem darījumiem un darījumiem, kas neietilpst PVN piemērošanas jomā, ņemot vērā šīs direktīvas mērķi un sistēmu, ievrojot samērīguma principu.

Par tiesīšanu izdevumiem

58 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šīs tiesvedības ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tātad lemj par tiesīšanu izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (ceturtā palāta) nospriež:

1) **Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka valsts televīzijas sabiedrisko pakalpojumu sniedzēja darbība, kas ir audiovizuālo mediju pakalpojumu sniegšana televīzijas skatītājiem un ko valsts finansē ar subsīdijām, turklāt televīzijas skatītāji par veikto televīzijas apraidi nemaksā nekādas nodevas, nav**

pakalpojumu sniegšana par atlīdzību šīs tiesību normas izpratnē.

2) PVN direktīvas 168. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka valsts televīzijas sabiedrisko pakalpojumu sniedzējam ir tiesības atskaitīt PVN priekšnodokli, kas samaksāts par tādū preču un pakalpojumu pirkumiem, kuri tiek izmantoti tās darbībā, kas dod tiesības uz atskaitēšanu, vajadzībām, un ka tam nav tiesību atskaitīt PVN priekšnodokli par tādū preču un pakalpojumu pirkumiem, kas tiek izmantoti tās darbībā, kuras neietilpst PVN piemērošanas jomā. Dalībvalstīm ir jānosaka metodes un kritēriji PVN priekšnodokļa summu sadalei starp ar nodokli apliekamiem darījumiem un darījumiem, kas neietilpst PVN piemērošanas jomā, ņemot vērā šīs direktīvas mērķi un sistēmu, ievērojot samērīguma principu.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – bulgāru.