

GENERALINIO ADVOKATO

MACIEJ SZPUNAR IŠVADA,

pateikta 2016 m. kovo 17 d.(1)

Byla C-11/15

Odvolační finanční veditelství

prieš

český rozhlas

(*Nejvyšší správní soud* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lietuvos Respublika) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Apmokestinimas – Pridėtinės vertės mokestis – Atleidimas nuo mokesčio – Nekomercinė visuomeninė radijo ir televizijos staigų veikla – Visuomeninio radijo transliavimo paslauga – Finansavimas privalomu mokesčiu – Tokio paslaugos teikimo kvalifikavimas“

Žanga

1. Pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) sistema grindžiama dvejopu mechanizmu, t. y. pardavimo mokesčio sumokėjimu ir sumokėto pirkimo mokesčio atskaita. Taikant šį mechanizmą galima išlaikyti šio mokesčio neutralumą kiekio subjekto atžvilgiu; jo finansinė našta tenka tik vartotojams.
2. Norint užtikrinti, kad mokesčių administratorius veiksmingai surinktų mokestį, būtina, kad atskaita būtų susijusi tik su prekėmis ir paslaugomis, įsigytais apmokestinamajai veiklai, kad pirkimo PVM būtų atskaitomas nuo sumokėtos pardavimo PVM sumos. Jeigu apmokestinamasis asmuo kartu vykdo ir apmokestinamąjį, ir neapmokestinamąjį veiklą, taikomos specialios taisyklės, siekiant nustatyti sumokėtą pirkimo PVM dalį, kuri gali būti atskaityta. Situacija tampa dar sudėtingesnė, jeigu apmokestinamasis asmuo vykdo veiklą, kuriai PVM sistema visiškai netaikoma, nes tai nėra ekonominio pobūdžio veikla, vykdoma už atlygą, kaip tai suprantama pagal PVM sistemą reglamentuojančias nuostatas. Šioje byloje yra galimybė apibrėžti Teisingumo Teismo praktikos šioje srityje apimtį.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3. 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas(2) (toliau – Šeštoji direktyva) 2 straipsnio 1 punkte nustatyta:

„[PVM] apmokestinamas:

1) prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygą prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“.

4. Šios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies q punkte nurodyta:

„Tam tikros visuomenei naudingos veiklos atleidimas nuo mokesčių

1. Nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų ir taikydamos sąlygas, kurias jos nustato siekdamos užtikrinti teisingą ir sąžiningą atleidimo nuo mokesčių taikymą bei užkirsti kelią galimam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui, valstybės narės atleidžia nuo mokesčių:

<...>

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

5. Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punkte ir 5 dalyje nustatyta:

„2. Tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamas asmuo turi turėti teisę iš mokesčių, kurį jis turi sumokėti, atskaityti:

a) [PVM], apskaičiuotą ar sumokėtą šalies viduje už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ir suteiktas paslaugas;

<...>

5. Jeigu apmokestinamasis asmuo prekes ir paslaugas ketina naudoti sandoriams, kuriems taikomos 2 ir 3 dalys ir kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokestis gali būti atskaitomas, ir sandoriams, kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokestis negali būti atskaitomas, gali būti atskaitoma tik tokia proporcinga pridėtinės vertės mokesčių dalis, kuri priskirtina pirmiesiems sandoriams.

Ši dalis turi būti nustatoma visiems apmokestinamo asmens vykdomiems sandoriams laikantis 19 straipsnio nuostatų.

<...>“

6. Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Atskaitos proporcija, nurodyta 17 straipsnio 5 dalies 1 punkte, turi būti apskaičiuojama trupmena, kurios:

– skaitiklis yra visa metinės apyvartos suma be pridėtinės vertės mokesčių iš sandorių, kuriems tenkantis [PVM] atskaitomas pagal 17 straipsnio 2 ir 3 dalis,

– vardiklis yra visa skaitiklyje nurodyta metinės apyvartos suma be pridėtinės vertės mokesčių ir metinės apyvartos iš sandorių, kuriems tenkantis [PVM] negali būti atskaitomas, suma. Valstybės narės gali šį vardiklį taip pat traukti subsidijų sumas, išskyrus nurodytas 11 straipsnio A dalies 1 punkto a pastraipoje.

<...>“

Ėekijos teis?

7. Min?tos Šeštosios direktyvos nuostatos perkeltos ? Ėekijos teis? Prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymo Nr. 235/2004 (*zákon ? 235/2004 Sb. o dani z p?idané hodnoty*) 2 straipsnio 1 dalimi, 51 straipsnio 1 dalies b punktu, 72 straipsniu ir 76 straipsnio 1 ir 2 dalimis.

8. Pagal pagrindinei bylai taikomos redakcijos Radijo ir televizijos mokes?io ?statym? Nr. 348/2005, iš dalies kei?iant? kitus ?statymus (*zákon ? 348/2005 Sb. o rozhlasových a televizních poplatcích a o zm?n? n?kterých zákon?*, toliau – ?statymas Nr. 348/2005), nustatomas radijo mokestis, skirtas Ėekijos visuomeninio radijo transliavimo paslaugoms finansuoti. Pagal šio ?statymo 3 straipsn? radijo mokest? prievol? mok?ti turi fizinis arba juridinis asmuo, radijo imtuvo savininkas, arba asmuo, kuris, nors n?ra radijo imtuvo savininkas, ta?iau kitu teisiniu pagrindu turi arba naudoja imtuv? bent vien? m?nes?. To paties ?statymo 7 straipsnyje numatyta, kad apmokestinamasis asmuo moka radijo mokest? pagal ?statym? ?steigtam radijo transliuotojui tiesiogiai arba per ?galiot? asmen?.

9. Pagal Ėekijos teis? radijo mokes?iu finansuojama radijo transliavimo veikla laikoma PVM neapmokestinama veikla.

Pagrindin?s bylos faktin?s aplinkyb?s, procesas ir prejudiciniai klausimai

10. *Ėeský rozhlas* yra pagal ?statym? ?steigta Ėekijos visuomeninio radijo transliavimo ?staiga, finansuojama, be kita ko, ?statymu Nr. 348/2005 nustatytu radijo mokes?iu.

11. Papildomose mokes?i? deklaracijose už laikotarp? nuo 2006 m. kovo m?n. iki gruodžio m?n. *Ėeský rozhlas* papildomai padidino savo teis? ? PVM atskait?, ? koeficient?, apskai?iuojam? siekiant atskaityti PVM, ne?traukdama paslaug?, atitinkan?i? jai sumok?tus radijo mokes?ius, kurias ji iš pradži? deklaravo kaip nuo PVM atleistas paslaugas, kuri? atveju teis? ? PVM atskait? nesuteikiama. Šiuo klausimu *Ėeský rozhlas* teig?, kad šie mokes?iai n?ra atlygis už suteikt? visuomeninio radijo transliavimo paslaug?.

12. Mokes?i? institucijos nesutiko su tokia *Ėeský rozhlas* pozicija ir papildomais mokestiniais pranešimais atsisak? neatsižvelgti ? šias paslaugas apskai?iuojant atskaitos proporcij?.

13. Kadangi *Ėeský rozhlas* skundas buvo atmestas, ši ?staiga apskund? mokes?i? institucij? sprendimus *M?stský soud v Praze* (Prahos miesto teismas), jis 2014 m. birželio 6 d. sprendimu juos panaikino.

14. Ieškov? pagrindin?je byloje pateikt? kasacin? skund? dėl šio sprendimo prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusias teismui kasacine tvarka. Šiomis aplinkyb?mis *Nejvyšší správní soud* (Vyriausiasis administracinis teismas) nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui tok? prejudicin? klausim?:

„Ar visuomeninio radijo transliavim?, kuris finansuojamas ?statyme numatyto dydžio mokes?iu, kur? mokes?io mok?tojas privalo mok?ti dėl to, kad nuosavyb?s teise turi radijo imtuv?, j? laiko ar naudoja kitu teisiniu pagrindu, galima laikyti „paslaugos teikimu už atlyg?“, kaip tai suprantama pagal Šeštosios <...> direktyvos <...> 2 straipsnio 1 dal?, kuris pagal šios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies q punkt? turi b?ti atleistas nuo [PVM], ar tai vis dėlto yra neekonomin? veikla, kuri pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsn? visai neapmokestinama [PVM], tod?l jai netaikomas ir atleidimas nuo mokes?io pagal šios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies q punkt?“

15. Sprendim? dėl prašymo priimti prejudicin? sprendim? Teisingumo Teismas gavo 2015 m. sausio 13 d. Pastabas raštu pateikt? pagrindin?s bylos šalys, Ėekijos, Graikijos ir Jungtin?s

Karalystės vyriausybės, taip pat Europos Komisija. *Žeský rozhlas*, Čekijos ir Jungtinės Karalystės vyriausybės ir Komisijai buvo atstovaujama 2015 m. gruodžio 17 d. vykusiam posėdyje.

Analizė

16. Savo prejudiciniu klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą reikia aiškinti taip, kad visuomeninio radijo transliuotojo, finansuojamo privalomuoju įstatyme nustatytu mokesčiu, kurį moka visi radijo imtuvų turėtojai, veikla yra ekonominė veikla, pagal minėtą nuostatą apmokestinama PVM. Jeigu taip yra, tuomet logiška, kad ši veikla turi būti atleista nuo PVM pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies q punktą.

17. Vis dėlto reikia turėti omenyje, kad šis klausimas buvo pateiktas nagrinėjant *Žeský rozhlas* ir mokesčių institucijų ginčą, kurio dalykas – teisė į pirkimo PVM, sumokėto už prekes ir paslaugas, kurias *Žeský rozhlas* sigijio savo veiklai, atskaitą. Taigi, norėdamas naudingai atsakyti į pateiktą klausimą, Teisingumo Teismas negali atsiriboti nuo šio aspekto.

18. Taigi pirmiausia reikia išnagrinėti veiklos „už atlygą“ sąvoką, kaip ji suprantama pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą. Vis dėlto pirmiausia pateiksiu kelias pirmines pastabas, susijusias su *Žeský rozhlas* raštu pateiktose pastabose išreikštomis abejonomis dėl prejudicinio klausimo reikšmės pagrindinės bylos išsprendimui.

Dėl prejudicinio klausimo reikšmės

19. *Žeský rozhlas* raštu pateiktose pastabose teigia, kad pagrindinė byla susijusi tik su radijo mokesčio pobūdžiu. Reikėtų išsiaiškinti, ar šį mokestį galima laikyti atlygiu už *Žeský rozhlas*, kaip visuomeninio radijo transliuotojo, suteiktas paslaugas, nes šį klausimą sprendime, kuris pagrindinėje byloje apskųstas kasacine tvarka, atsakyta neigiamai. Vis dėlto, *Žeský rozhlas* teigimu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, šiuo klausimu paveiktas ieškovs pagrindinėje byloje argumentų, iškreipė problemą, prašydamas Teisingumo Teismo nustatyti, ar pati radijo transliavimo veikla yra PVM sistemai priskiriama veikla. *Žeský rozhlas* teigimu, šis klausimas nėra reikšmingas, nes ši veikla gali būti finansuojama ir kitomis priemonėmis nei radijo mokestis.

20. Nepritariu *Žeský rozhlas* abejonoms. Aišku, kad kiekviena valstybė narė savo teisės sistemoje organizuoja visuomeninės radijo transliavimo veiklos finansavimą ir kad tokiu mokesčiu, kaip Čekijos radijo mokestis, negali būti padengiamos visos šios veiklos sąnaudos. Prejudicinio klausimo formuluotą, nurodant „visuomeninio radijo transliavimą, kuris finansuojamas įstatyme numatyto dydžio mokesčiu“, neabejotinai reiškia, kad turima omenyje visuomeninio radijo transliavimo veikla, *tiesiog, kiek* ji yra finansuojama radijo mokesčiu.

21. Vis dėlto norint atsakyti į klausimą, ar tokia veikla reikia laikyti „paslaugos teikimu už atlygą“, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą, labai svarbu išanalizuoti radijo mokesčio pobūdį. Iš tiesų reikėtų nustatyti, ar šį mokestį galima laikyti atlygiu už *Žeský rozhlas* paslaugas. Tačiau vien šios analizės, kaip to norėtų *Žeský rozhlas*, nepakaktų, nes pagrindinė byla iš tiesų yra susijusi ne su pačiu radijo mokesčio pobūdžiu, bet su *Žeský rozhlas* teisės į atskaitą apimtimi. Taigi manau, kad prejudicinis klausimas visiškai reikšmingas.

Dėl veiklos „už atlygą“ sąvokos

22. Kriterijai, kuriais remiantis galima nustatyti atlygintą veiklos pobūdį, nustatyti nusistovėjusioje Teisingumo Teismo praktikoje⁽³⁾. Pagal šią praktiką paslauga teikiama „už atlygą“, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą, todėl yra

apmokestinama, tik jei tarp paslaugos teikėjo ir gavėjo egzistuoja abipusis teisinis ryšys ir paslaugos teikėjo gautas atlygis yra realus atlygis už gavėjui suteiktą paslaugą. Taigi būtinas tiesioginis suteiktos paslaugos ir gauto atlygio ryšys(4). Tad jei teikėjo veikla sudaro tik paslaugos teikimas be tiesioginio atlygio, neegzistuoja apmokestinamoji vertė ir šis paslaugų teikimas neapmokestinamas PVM(5).

23. Taigi analizuoti radijo transliavimo veiklos, finansuojamos tokiu mokesčiu, kuris nagrinėjamas pagrindinėje byloje, pobūdį reikia atsižvelgiant į šiuos kriterijus.

Žeský rozhlas ir prievolė mokėti radijo mokestį turinti asmenų santykis

24. Kadangi situacija analizuojama *Žeský rozhlas* ir prievolė mokėti radijo mokestį turinti asmenų tarpusavio santykio požiūriu, mano nuomone, darytina neabejotina išvada, kad *Žeský rozhlas* veikia, finansuojama radijo mokesčiu, neatitinka kriterijų, būtinų, kad veikla būtų laikoma PVM apmokestinama veikla.

25. Iš tiesų reikia konstatuoti, kad šiuo atveju nėra būtinų tiesioginio teisinio ryšio. Pirma, *Žeský rozhlas* veikia organizuojama pagal įstatymą ir šios veiklos vykdymas nepriklauso nei nuo klausytojų tapatybų, nei nuo konkretaus jų skaičiaus. Tai yra visuomeninio radijo transliavimo veikla, tad jai būdingi du esminiai aspektai. Pirma, tai yra laisvai prieinama radijo transliacija. Antra, kalbant apie viešai finansuojamą veiklą, transliuojamą programą turinio nelemia ekonominės grąžos motyvai.

26. Antra, prievolė mokėti mokestį turinti asmenų požiūriu, prievolė mokėti radijo mokestį taip pat nepriklauso nuo faktinio naudojimosi visuomeninio radijo transliavimo paslaugomis. Ši prievolė yra numatyta įstatyme, ji lemia ne tai, kad klausomasi visuomeninio radijo, o radijo imtuvo turėjimas. Kadangi šalia visuomeninio radijo gali egzistuoti ir privatūs radijo transliuotojai, radijo imtuvo turėjimas niekaip nepriylgsta visuomeninio radijo transliavimo paslaugų naudojimui. Todėl tai, kad asmuo nesiklauso visuomeninio radijo, neatleidžia jo nuo pareigos mokėti radijo mokestį. Be to, šio mokesčio mokėjimas nelemia galimybės klausytis radijo, nes visuomeninio radijo transliavimas yra laisvai prieinamas. Jeigu asmuo nesumoka mokesčio, jam nebent gali būti paskirtos administracinės sankcijos.

27. Mano nuomone, dėl šios galimybės naudoti radijo imtuvą kitais tikslais nei visuomeninio radijo programų klausymas neabejotinai negalima teigti, kad tokio imtuvo įsigijimas reiškia ketinimą naudotis visuomeninio radijo transliavimo paslaugomis, už kurias mokama kaina – radijo mokestis. Prievolė mokėti šį mokestį yra numatyta teisės aktuose ir yra faktiškai susieta su radijo imtuvo turėjimu, tik ji visiškai nepriklauso nuo to, ar naudojamos visuomeninio radijo transliavimo paslaugomis.

28. Taigi prievolė mokėti radijo mokestį nesukuria jokio teisinio santykio tarp prievolė mokėti šį mokestį turinčio asmens ir radijo transliuotojo, nes, pirma, ši prievolė lemia ne nagrinjamo radijo transliuotojo teikiamų paslaugų naudojimas, o radijo imtuvo turėjimas ir, antra, galimybę gauti šias paslaugas nepriklauso nuo šio mokesčio mokėjimo.

29. Iš to darytina išvada, kad, prievolė mokėti mokestį turinti asmenų požiūriu, radijo mokestis nėra atlygis už visuomeninio radijo transliuotojo paslaugas.

Žeský rozhlas ir Valstybės santykiai

30. Valstybės vyriausybė savo pastabose pateikia kitokią analizę, t. y. kad egzistuoja trišaliai teisiniai santykiai, kai Valstybė paveda *Žeský rozhlas* teikti visuomenei naudingą paslaugą jos gavėjams (galimiems naudotojams), kartu užtikrindama *Žeský rozhlas* finansinį atlygą radijo

mokesčio forma.

31. Ši analizė manęs neįtikina dėl paprastos priežasties – *Český rozhlas* ir Čekijos valstybės santykiai nėra sutartiniai, susiję su paslaugų tiekimu.

32. Visuomeninio radijo transliavimas grindžiamas bendruoju interesu siekiant patenkinti demokratijos, socialinius ir kultūrinius visuomenės poreikius ir išsaugoti žiniasklaidos pliuralizmą(6). Šiuo tikslu valstybės steigia viešąsias įstaigas, kurioms paveda teikti radijo transliavimo paslaugas, ir užtikrina jų finansavimą, kuris dažnai yra garantuojamas mokesčiu, pavyzdžiui, pagrindinėje byloje nagrinėjamu radijo mokesčiu. Šios organizacijos užtikrina visuomeninio radijo transliavimo misiją – teikia nemokamą paslaugą, kuri yra laisvai prieinama ir nepriklauso nuo ekonominio ar kitų šios misijos neatitinkančių suvaržymų. Būtent atsižvelgiant į tai, Protokole dėl valstybių narių visuomeninės transliacijos sistemos nustatyta, kad sutarčių taisyklės nepaveikia valstybių narių įgaliojimų pasirinkti visuomeninio radijo transliavimo finansavimą.

33. Visuomeninio transliavimo įstaigos yra steigiamos valstybės, kuri nustato jų misiją, prižiūri, kaip ji vykdoma, ir užtikrina jų finansavimą, pavyzdžiui, skirdama joms pajamas iš šiuo tikslu specialiai nustatytos privalomos įmokos. Taigi tai nėra ekonominiai santykiai, dėl kurių laisvai susitarę du nepriklausomi subjektai – valstybė ir radijo transliavimo įstaiga – ir kuriems, be kita ko, turi būti taikomos visos sutarčių ir antrinės teisės normos. Radijo transliavimo įstaiga nereikalauja mokėti „kainos“ už savo paslaugas ir mokestis nėra šios kainos mokėjimas.

34. Pateikiant įvairius argumentus šioje byloje, pagrindinėje byloje nagrinėjamas mokestis buvo pristatomas kaip tam tikras mokestis, skirtas konkrečios pobūdžio visuomeninei veiklai finansuoti. Be to, toks mokestis, juo labiau kalbant apie mokestį, kurio ypatybės yra kaip Čekijos radijo mokesčio, t. y. mokestis, kurį jo mokėtojai moka tiesiogiai jų gaunamą radijo transliavimo įstaigai, yra panašus į savitos formos subsidiją, kuri valstybė skiria šiai įstaigai iš nuosavų išteklių. Tačiau veikla, už kurią apmokestinamasis asmuo negauna jokio atlygio iš mokesčio mokėtojų ir kuri finansuojama siekiant bendrai finansuoti šio apmokestinamojo asmens veiklą, tikrai negali būti laikoma atlygintina veikla.

35. Todėl, net analizuojant radijo mokestį *Český rozhlas* ir Čekijos valstybės santykių požiūriu, jo negalima laikyti atlygiu už visuomeninio radijo transliavimo paslaugą, o šiuo mokesčiu finansuojama *Český rozhlas* veikla nėra atlygintina veikla, kaip tai suprantama pagal Šeštąjį direktyvą.

Sprendimo *Le Rayon d'Or* reikšmės klausimas

36. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas dar atkreipia Teisingumo Teismo dėmesį į jo Sprendimą *Le Rayon d'Or*(7), klausdamas, ar tame sprendime išreikštos pozicijos arba analogiškos konkrečių pozicijų būtų galima pritaikyti radijo mokesčiu finansuojamai visuomeninio transliavimo veiklai.

37. Manau, šis siūlymas reikia atmesti. Tiesa, minėtame sprendime Teisingumo Teismas nutarė, kad senelių namų teikiamas paslaugas reikėtų laikyti teikiamomis už atlygą, nors atlygą už šias paslaugas, susijusias su konkrečia priežiūra, mokėjo ne jų gavėjai, bet sveikatos draudimo kasa kaip fiksuotą mokestį.

38. Tačiau byla, kurioje priimtas Sprendimas *Le Rayon d'Or*(8), skiriasi nuo šios bylos teisiniais santykiais, faktiškai egzistavusiais tarp paslaugų gavėjų, t. y. senelių namų gyventojų ir šios įstaigos. Vienintelis šių santykių ypatumas buvo sveikatos draudimo kasos, kuri, jei taip galima teigti, prisidėjo prie šios įstaigos gyventojų prievolių, kad padengtų išlaidas už jų gautas

paslaugas, dalyvavimas. Visuomeninio radijo transliavimo atveju, kaip minėjau šios išvados 28 punkte, trūksta bŕtent šio teisinio santykio. Todŕl pozicijos, kurios Teisingumo Teismas laikŕsi Sprendime *Le Rayon d'Or*(9), negalima pritaikyti ŕiai bylai.

Dŕl Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies q punkto *ratio legis*

39. Prašymŕ priimti prejudicinŕ sprendimŕ pateikŕs teismas taip pat kelia klausimŕ dŕl to, kokie buvo Bendrijos teisŕs aktŕ leidŕjo ketinimai ŕtvirtinant Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies q punkto nuostatŕ, jeigu visuomeninio radijo transliavimo veikla, kuri paprastai finansuojama tokiu mokesŕiu, kuris nagrinŕjamas pagrindinŕje byloje, bŕtŕ laikoma nepatenkanŕia ŕ ŕios direktyvos taikymo sritŕ. ŕekijos vyriausybŕs teigimu, tuomet minŕtoje nuostatoje numatytas atleidimas nuo PVM netektŕ prasmŕs.

40. Nepritariu tokiam susirŕpinimui. Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies q punktas yra vienas iš daugelio ilgame sŕraŕe numatytŕ atleidimo nuo mokesŕio atvejŕ. Šios veiklos rŕšys dŕl pobŕdŕio arba jas vykdanŕiŕ asmenŕ dažnai nepatenka ŕ Šeštosios direktyvos taikymo sritŕ, nes tai nŕra atlygintina veikla, kaip tai suprantama pagal ŕiŕ direktyvŕ. Vis dŕlto ŕi veikla gali bŕti finansuojama ŕvairiai. Ji taip pat gali bŕti bent jau iš dalies vykdoma už atlygŕ. Taip yra ir kalbant apie visuomeninio radijo transliavimo ŕstaigŕ veiklŕ, nes ji minŕtu mokesŕiu gali bŕti finansuojama ne visa, kaip tai pripaŕŕsta pati ŕekijos vyriausybŕ(10). Tai atvejai, kai Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies q punkte ŕiŕ veiklŕ numatyta atleisti nuo PVM. Aplinkybŕ, kad praktikoje tai dažnai yra veikla, visiŕškai nepatenkanti ŕ PVM sistemŕ, nereiŕkia, kad ŕis atleidimas neturi reikŕmŕs.

41. Reikia pridurti, kad bet kuriuo atveju Šeštosios direktyvos nuostatos, kurioje, kaip ir 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies q punkte, numatytas konkreŕios veiklos atleidimas nuo PVM, negalima aiŕkinti taip, kad bŕtŕ išplŕsta ŕios direktyvos 2 straipsnyje apibrŕŕta jos taikymo sritis. Taigi galima atleidimo nuo mokesŕio sŕlyga yra priklausymas apmokestinamosios veiklos kategorijai, o ne atvirkŕŕiai.

Iŕvada dŕl *ŕeskŕ rozhlas* veiklos, finansuojamos pasitelkiant radijo mokestŕ, pobŕdŕio

42. Manau, atsiŕvelgiant ŕ tai, kas nurodyta pirmiau, reikia laikytis nuomonŕs, kad *ŕeskŕ rozhlas* veikla, kiek ji yra finansuojama pasitelkus radijo mokestŕ, nepatenka ŕ Šeštosios direktyvos taikymo sritŕ, nes tai nŕra atlygintina veikla.

43. Iš principo ŕios išvados pakanka norint atsakyti ŕ prejudicinŕ klausimŕ, kaip jŕ suformulavimo prašymŕ priimti prejudicinŕ sprendimŕ pateikŕs teismas. Tik, man atrodo, kad Teisingumo Teismas, atsiŕvelgdamas ŕ bendradarbiavimo su nacionaliniais teismais tikslŕ, kuriuo yra grindŕiamas SESV 267 straipsnis, ir siekdamas pateikti prašymŕ priimti prejudicinŕ sprendimŕ pateikusiai teismui atsakymŕ, kuris bŕtŕ naudingiausias sprendŕiant pagrindinŕ bylŕ, galŕtŕ pratŕsti savo analizŕ ir išnagrinŕti *ŕeskŕ rozhlas* teisŕs ŕ sumokŕto pirkimo mokesŕio atskaitŕ dydŕ.

Dŕl apmokestinamŕjŕ asmenŕ, kurie kartu vykdo ir apmokestinamŕjŕ veiklŕ, ir ŕ PVM sistemŕ nepatenkanŕiŕ veiklŕ, teisŕs ŕ atskaitŕ

Pirminŕs pastabos

44. Pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalŕ „tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamas asmuo turi turŕti teisŕ iš mokesŕio, kurŕ jis turi sumokŕti, atskaityti [PVM]“, apskaiŕiuotŕ ar sumokŕtŕ už ŕias prekes ir paslaugas. Teisŕ ŕ pirkimo mokesŕio atskaitŕ yra esminis PVM

sistemos mechanizmas, nes j? taikant šis mokestis tampa neutralus ?kio subjekt? atžvilgiu; iš esm?s jo našta tenka tik vartotojams.

45. Ta?iau, kad PVM našta tikrai tekt? tik vartotojams, teis? ? atskait? gali b?ti susijusi tik su prek?mis ir paslaugomis, kurias apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams. Taigi pirkimo PVM atskaitomas iš pardavimo PVM, kur? apmokestinamasis asmuo renka iš savo kontrahent?, ?traukdamas j? ? savo prek? tiekimo ar paslaug? teikimo kain?. Ta?iau jeigu apmokestinamasis asmuo tur?t? teis? atskaityti pirkimo PVM už prekes ir paslaugas, kuri? jis nenaudot? savo apmokestinamajai veiklai, šis PVM tur?t? b?ti jam gr?žintas, tod?l apmokestintos prek?s ir paslaugos praktiškai b?t? neapmokestintos. Taigi tokiu atveju mokes?io našta tur?t? padengti ne vartotojas, o apmokestinamasis asmuo.

46. PVM sistemoje numatyti taisomieji mechanizmai, jeigu apmokestinamasis asmuo nenaudoja ?sigyt? prek? ar paslaug? savo apmokestinamiesiems sandoriams. Dažniausiai pasitaikantys atvejai yra du, pirma, kai apmokestinamasis asmuo naudoja visas prekes arba paslaugas arba j? dal? neapmokestinamiesiems sandoriams ir, antra, kai jis naudoja prekes ir paslaugas savo arba savo darbuotoj? poreikiams.

47. Šeštojoje direktyvoje nenustatytos konkre?ios taisykl?s, taikytinos apmokestinamojo asmens, kuris vienu metu vykdo ir apmokestinamuosius sandorius, ir sandorius, kurie visiškai nepatenka ? PVM sistem?, situacijai. Kalbant apie prekes ir paslaugas, kuri? naudojim? vienai ir kitai šios apmokestinamojo asmens sandori? kategorijai (t. y. apmokestinamiesiems ir neapmokestinamiesiems sandoriams) galima nesunkiai nustatyti, sprendimas yra paprastas ir aiškiai matyti iš Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies. Iš ties? apmokestinamiesiems sandoriams naudojamos prek?s ir paslaugos suteikia teis? ? atskait? (nebent šie sandoriai atleisti nuo PVM), o prek?s ir paslaugos, naudojamos sandoriams, kuriems PVM sistema netaikoma, nesuteikia teis?s ? joki? atskait?. Teis?s ? atskait? dydžio klausimas kyla kalbant apie prekes ir paslaugas, kurios vienu metu ir neatsiejamai naudojamos ir apmokestinamiesiems sandoriams, ir sandoriams, kuriems PVM sistema netaikoma. Ši? prek? ir paslaug? gali b?ti daug ir jos gali sudaryti didel? ekonomin?s veiklos s?naud? dal?, pavyzdžiui, elektra, biur? nuoma, valymas, kai kuri ?ranga ir kt.

?eský rozhlas atvejis

48. Tokia b?t? ir *?eský rozhlas* situacija, jeigu Teisingumo Teismas pritart? mano si?lomam atsakymui ? prejudicin? klausim?, kiek jis susij?s su jos veiklos, finansuojamos radijo mokes?iu, kvalifikavimu(11). Tokiu atveju reikt? atmesti ?ekijos mokes?i? institucij? teigin?, kad *?eský rozhlas* veikia, finansuojama radijo mokes?iu, patenka ? PVM sistemos taikymo srit?, ta?iau jai taikomas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies q punkte numatytas atleidimas nuo mokes?io. Tuomet neb?t? galima taikyti Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalyje ir 19 straipsnyje numatyto teis?s ? atskaitos proporcij? apskai?iavimo metodo. Iš ties? min?tose nuostatose vartojama s?voka „sandori[ai], kuriems tenkantis prid?tin?s vert?s mokestis negali b?ti atskaitomas“ neapima sandori?, vykdom? atliekant veikl?, kuri nepatenka ? PVM sistemos taikymo srit?(12).

49. *?eský rozhlas* savo ruožtu pagrindin?je byloje teigia, kad, atsisakius laikyti radijo mokest? atlygiu, sumos, gautos taikant š? mokest?, negal?t? b?ti ?traukiamos apskai?iuojant atskaitos proporcij?. Tod?l ji ?gyt? teis? atskaityti 100 % pirkimo PVM(13). Ši pozicija n?ra nereikšminga, vis? pirma jeigu b?t? analizuojamas tik pajam?, gaut? iš radijo mokes?io, pob?dis. Iš ties? pagal nusistov?jusį teismo praktik? teis? ? atskait? yra sud?tin? PVM reglamentuojan?ios sistemos dalis, kurios iš principo negalima riboti ir kuria galima naudotis vis? už ?vykdytas apmokestinam?sias pirkimo operacijas sumok?t? mokes?i? atžvilgiu(14). Tai, kad apmokestinamasis asmuo gauna pajamas, kurios n?ra atlygis už jo paslaugas ir kurios nelaikomos

jo apyvarta, iš principo neturėtų lemti jo teisės ? atskaitė ribojimo.

50. Šia analize neatsižvelgiama ? tai, kad radijo mokestis yra ne papildomos ?eský rozhlas pajamos, o viena iš pagrindinių šios ?staigos finansavimo priemonių(15). Iš tiesų šis mokestis leidžia finansuoti ?statyme numatytą šios ?staigos veiklą arba bent jau esminį jos dalį. Taigi šitaip finansuojamos veiklos pobūdis neatsiejamas nuo paties jos finansavimo pobūdžio, kuris šioje byloje pasireiškia ne kaip atlygis už suteiktas paslaugas, o veikiau kaip nuosavas išteklius(16). Taigi ši veikla, atsižvelgiant ? mano šioje byloje siūlomą atsakymą, negali būti laikoma atlygintina veikla, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą. Taigi kyla klausimas, ar ši veikla gali suteikt teisę atskaityti pirkimo PVM už prekes ir paslaugas, kartu naudojamas ir šiai veiklai, ir apmokestinamajai veiklai.

51. Manau, ? šį klausimą reikia atsakyti neigiamai. Iš tiesų, jeigu būtų suteikta teisė atskaityti PVM už prekes ir paslaugas, kurios buvo naudojamos ? PVM sistemos taikymo srityje nepatenkančiai veiklai, tai prieštarautų šios sistemos logikai, o tiksliau – kategoriškoms ir aiškioms Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies nuostatomis(17). Tokiu atveju pirkimo PVM negalėtų būti atskaitomas iš pardavimo PVM, kurį apmokestinamasis asmuo turi mokėti už savo apmokestinamuosius sandorius (nes jis nebūtų), ir jis galėtų reikalauti grąžinti šį mokestį. Taigi galiausiai asmuo nebūtų sumokėjęs šio PVM, o pardavimo sandorį grandinėje esančios prekės ir paslaugos būtų *de facto* atleidžiamos nuo PVM, pažeidžiant PVM universalumo principą.

52. Juo labiau taip yra kalbant apie apmokestinamąjį radijo transliuotoją, nes jo veikla, jeigu ji būtų atlygintina ir dėl to apmokestinama, būtų atleidžiama nuo PVM pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies q punktą, išskyrus komercinę veiklą (tačiau šioje byloje apie ją nekalbama), ir neatsirastų jokios teisės ? atskaitę(18). Taigi būtų nelogiška teisę ? atskaitę suteikti veiklos, kuri nėra apmokestinama dėl to, kad ji nėra vykdoma už atlygą, atveju ir nesuteikti šios teisės tos pačios veiklos atveju, jeigu ji būtų apmokestinama.

53. Galbūt tai geriau parodytų palyginimas su privataus radijo transliuotojo situacija. Toks radijo transliuotojas taip pat gali (o taip dažnai ir būna) transliuoti savo programas, suteikdamas laisvą prieigą prie jų, taigi negaudamas atlygio iš klausytojų. Tačiau negaudamas jokio mokesčio ar kitos viešojo finansavimo priemonės, jis turėtų finansuoti savo veiklą platindamas „komercinius pranešimus“ (t. y. reklamą, rėmimą remiamas programas ir kt.), kaip tai nurodyta Audiovizualinės žiniasklaidos paslaugų direktyvoje(19). Šie komerciniai pranešimai skirti radijo transliuotojo programų klausytojams, tad komercinių pranešimų sklaida yra neatsiejama nuo programų sklaidos. Taigi ekonominiu požiūriu visa ši transliacija laikoma radijo transliuotojo, finansuojamo iš reklaminių pranešimų generuojamą pajamą, kurios sudaro šio radijo transliuotojo apyvartą, veikla. Taigi pirkimo PVM už prekes ir paslaugas, kurias šis radijo transliuotojas naudoja visai savo veiklai, būtų atskaitomas iš pardavimo PVM, ?traukiamo ? reklaminių pranešimų kainą ir nurodomo s?skaitoje fakt?roje. Taigi šis ?traukimas suteikia pagrindą jo teisei ? viso pirkimo PVM atskaitę.

54. Tačiau taip nėra kalbant apie visuomeninį radijo transliuotoją, kurio veikla bent iš dalies finansuojama mokesčiu. Kadangi šis mokestis nėra atlygis už suteiktas paslaugas, pardavimo PVM nemokamas, todėl pirkimo PVM negali būti atskaitomas. Aišku, visuomeninis radijo transliuotojas gali vykdyti ir komercinę veiklą, finansuojamą kitomis priemonėmis. Taigi ši veikla suteiktą jam teisę ? atskaitę, tačiau tik už tų prekių ir paslaugų dalį, kuri buvo naudojama šiai komercinei veiklai.

55. Kad neliktų jokių neaiškumų, reikėtų pridurti, kad, mano supratimu, pozicijos, kurios Teisingumo Teismas laik?si Sprendime *Kretztechnik*(20), negalima pritaikyti visuomeninio radijo transliuotojo situacijai. Tame sprendime Teisingumo Teismas pripažino teisę atskaityti pirkimo PVM už išlaidas, patirtas suinteresuotajam subjektui išleidus akcijas, laikydamasis nuomonės, kad

šis akcij? išleidimas buvo skirtas visai šio apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai (kuri ir buvo apmokestinama). Ta?iau radijo transliuotojas vykdo veikl? ne tam, kad gaut? mokest?. Priešingai, radijo transliuotojo tikslas yra vykdyti ši? radijo transliavimo veikl?, o mokestis yra tik priemon? j? finansuoti. Be to, net jei tokia veikla ir b?t? vykdoma už atlyg?, ji b?t? atleista nuo PVM pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies q punkt?. Taigi byloje, kurioje priimtas Sprendimas *Kretztechnik*, nagrin?tas atvejis visai nebuvo analogiškas.

Teis?s ? atskait? dydžio apskai?iavimas

56. Išvada, kad mokes?iu finansuojama veikla nesuteikia teis?s ? pirkimo PVM atskait?, taikoma ir prek?ms, ir paslaugoms, kurias apmokestinamasis asmuo naudoja tik savo neapmokestinamajai veiklai, ir prek?ms, ir paslaugoms, kurios kartu ir neatsiejamai naudojamos ir neapmokestinamajai, ir apmokestinamajai veiklai. Prie pirmosios kategorijos priklausan?ios prek?s ? ir paslaugos nekelia joki? problem?, nes apmokestinamasis asmuo papras?iausiai neturi teis?s ? atskait?. Kalbant apie antr?j? kategorij?, reikia nustatyti, kiek apmokestinamasis asmuo gali pasinaudoti savo teise ? atskait?, kad, pirma, ši teis? išlikt? tai prek? ir paslaug? daliai, kuri yra susijusi su jo apmokestinam?ja veikla, ir kad, antra, neb?t? nepagr?stai išmok?ta „perteklin? kompensacija“.

57. Kaip Teisingumo Teismas pažym?jo Sprendime *Securenta*(21), Šeštosios direktyvos nuostatos nenustato metodams arba kriterijams taikyti? taisykli?, kuri? valstyb?s nar?s prival?t? laikytis priimdamos nuostatas d?l sumok?tos pirkimo PVM sumos paskirstymo pagal tai, ar atitinkamos išlaidos yra skirtos ekonominei, ar neekonominei veiklai.

58. Komisija savo rašytin?se pastabose si?lo laikytis nuomon?s, kad tok? mokest?, kaip pagrindin?je byloje nagrin?jamas radijo mokestis, b?t? galima analizuoti kaip subsidij?, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 1 dalies antr? ?trauk?. Tuomet valstyb?s nar?s pagal ši? nuostat? tur?t? teis? tok? mokest? ?traukti ? atskaitos proporcijos vardikl?, taip proporcingai apribodamos teis?s ? atskait? dyd?.

59. Vis d?lto manau, kad ši teis? netaikytina mokes?iui, kuriuo valstyb?se nar?se finansuojama vieš?j? subjekt? veikla. Neatsižvelgiant ? tai, ar pagrindin?je byloje nagrin?jamas radijo mokestis yra subsidija kaip ypatingo pob?džio nuosavas išteklius, matau du šio poži?rio tr?kumus.

60. Pirma, laikantis tokio poži?rio, ? PVM sistem? b?t? ?traukta šiai sistemai nepriskiriama veikla. Kaip jau paaiškinau šios išvados 50 punkte, radijo mokes?io negalima analizuoti atskirai nuo veiklos, kuriai finansuoti jis skirtas. D?l tokio finansavimo ši veikla n?ra vykdoma už atlyg? ir nepatenka ? PVM sistem?. Jeigu Šeštosios direktyvos 19 straipsnyje numatytas mechanizmas netaikytinas neapmokestinamajai veiklai(22), jo ne?manoma taikyti ši? veikl? atitinkan?ioms sumoms.

61. Antra, min?tame straipsnyje numatytas mechanizmas taikomas tik kalbant apie „mišr?“ apmokestinam?j? asmen?, t. y. vykdan? ir apmokestinamuosius, ir neapmokestinamuosius sandorius. Jo negalima taikyti apmokestinamajam asmeniui, vykdan?iam tik apmokestinamuosius sandorius ir dar gaunan?iam subsidijas, taip, kad atskaitos proporcijos vardikl? sudaryt? tik apmokestinam?j? sandori? apyvarta ir subsidij? suma(23). Visuomeninio radijo transliuotojai greta mokes?iu finansuojamos veiklos gali vykdyti kit? veikl?, kuri pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies q punkt? yra atleidžiama nuo PVM, ta?iau jie gali ir nevykdyti tokios veiklos. Komisijos si?lomas sprendimas b?t? taikomas tik pirmuoju atveju ir d?l to gal?t? b?ti smarkiai iškraipyta konkurencija ir pakenkta Šešt?ja direktyva siekiamam derinimo tikslui.

62. Mano nuomone, mokes?i?, skirt? visuomeninio radijo transliuotojams finansuoti, klausim? reik?t? išspr?sti remiantis Teisingumo Teismo pozicija Sprendime *Securenta*. Jame Teisingumo

Teismas, konstatavęs, kad Šeštosios direktyvos nuostatose nėra taisyklių, susijusių su apmokestinamųjų asmenų, vykdančių ir apmokestinamųjų (ir apmokestintų), ir neapmokestinamųjų veiklų, teisės atsikaiti dydžio nustatymu, nutarė, kad diskreciją nustatyti metodus ir kriterijus, skirtus tam, kad būtų paskirstytas sumokėtas pirkimo PVM ekonominei ir neekonominei veiklai, turi valstybės narės, kurios, naudodamosi šia diskrecija, privalo atsižvelgti į šios direktyvos tikslą ir sistemą ir pagal tai numatyti skaičiavimo būdą, kuris objektyviai atspindėtų realų pirkimo išlaidų priskyrimą kiekvienai iš šių dviejų veiklos rūšių(24).

63. Iš tiesų, Sprendime *Securenta* buvo nagrinėjamas specifinis išlaidų, susijusių su akcijų ir investicinių vertybinių popierių išleidimu, klausimas. Tačiau tame sprendime padaryta išvada nebuvo taikoma tik tai sričiai, todėl, manau, ji galima drąsiai pritaikyti kitiems atvejams, kai apmokestinamieji asmenys kartu vykdo ir apmokestinamųjų veiklų, ir į PVM sistemą nepatenkančių veiklų.

Išvada

64. Atsižvelgdamas į išdėstytus argumentus, siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *Nejvyšší správní soud* (Vyriausiasis administracinis teismas) pateiktą prejudicinį klausimą:

1. 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 2 straipsnio 1 punktą reikia aiškinti taip, kad visuomeninio radijo transliuotojo veikla, finansuojama privalomu įstatymo nustatytu mokesčiu, kurį moka kiekvienas radijo imtuvo turėtojas, nėra atlygintina veikla, kaip tai suprantama pagal minėtų nuostatų, ir nesuteikia teisės atskaityti pridėtinės vertės mokesčio, mokėtino arba sumokėto už prekes ir paslaugas, kurias ši staiga įsigijo ir panaudojo šiai veiklai.

2. Diskreciją nustatyti metodus ir kriterijus, skirtus tam, kad būtų paskirstytas sumokėtas pirkimo pridėtinės vertės mokestis minėtai veiklai ir veiklai, suteikiančiai teisę atsikaiti, turi valstybės narės, kurios šia diskrecija privalo naudotis atsižvelgdamos į Šeštosios direktyvos 77/388 tikslą ir sistemą ir pagal tai numatyti skaičiavimo būdą, kuris objektyviai atspindėtų realų pirkimo išlaidų priskyrimą kiekvienai iš šių dviejų veiklos rūšių.

1 – Originalo kalba: prancūzų.

2 – OL L 145, p. 1. 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23.

3 – Nurodomi tik tie kriterijai, kurie yra reikšmingi analizuojant šioje byloje pateiktą prejudicinį klausimą.

4 – Žr., be kita ko, sprendimus *Tolsma* (C-16/93, EU:C:1994:80, 14 punktas) ir *Lebara* (C-520/10, EU:C:2012:264, 27 punktas).

5 – Žr., be kita ko, sprendimus *Hong Kong Trade Development Council* (89/81, EU:C:1982:121, 10 punktas) ir *GFKL Financial Services* (C-93/10, EU:C:2011:700, 17 punktas).

6 – Prie ES ir ESV sutarties pridėtas Protokolas (Nr. 29) dėl valstybių narių visuomeninės transliacijos sistemos.

7 – C-151/13, EU:C:2014:185.

8 – C-151/13, EU:C:2014:185.

9 – C-151/13, EU:C:2014:185.

10 – Šiuo atveju sunku pateikti konkrečią pavyzdžių, nes kiekvienos valstybės narės teisės aktuose apibrėžiama, kuri visuomeninė transliuotojų veikla yra komercinė, o kuri – visuomeninė. Tačiau programą, sukurtą vykdant visuomeninę misiją, pardavimas privatiems radijo transliuotojams galėtų būti laikomas pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies q punktą nuo PVM atleista veikla.

11 – T. y. jeigu jis manytų, kad *Český rozhlas* veiklai, finansuojamai radijo mokesčiu, PVM sistema netaikoma.

12 – Be kita ko, žr. generalinio advokato J. Mazák išvadą byloje *Securita* (C-437/06, EU:C:2007:777, 40 punktas ir jame nurodyta teismo praktika) ir Sprendimą *Securita* (C-437/06, EU:C:2008:166, 33 punktas).

13 – Tiksliau ji turėtų teisę atskaityti 100 % pirkimo PVM, jeigu visa *Český rozhlas* už atlygą vykdoma veikla būtų komercinio pobūdžio, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies q punktą, nes ši veikla neatleidžiama nuo PVM. O jeigu *Český rozhlas* taip pat vykdo apmokestinamąją veiklą, kuri vis dėlto pagal šią nuostatą atleidžiama nuo PVM (tai nėra aišku iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą), reikėtų taikyti teisę proporcingai atskaityti visą pirkimo PVM, atsižvelgiant tik į pajamas iš PVM apmokestinamos veiklos (kuri yra apmokestinama ir atleidžiama nuo PVM).

14 – Žr., be kita ko, sprendimus *BP Supergaz* (C-62/93, EU:C:1995:223, 18 punktas) ir *Securita* (C-437/06, EU:C:2008:166, 24 punktas).

15 – Pagal *Čekijos radijo įstatymo (Zákon o Českém rozhlasu)* 10 straipsnį *Český rozhlas* finansavimo šaltiniai yra radijo mokesčiai ir pajamos iš jos pačios ekonominės veiklos.

16 – Žr. šios išvados 34 punktą.

17 – Primintina, kad pagal šią nuostatą teisė į atskaitą suteikiama „*tiesiogiai, kiek* prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams“ (pažymėta mano).

18 – Iš tiesų Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies q punkte numatytas atleidimas nuo mokesčio yra subjektyvus pobūdžio: nuo PVM atleidžiama visa visuomeninio radijo transliavimo įstaigų veikla, išskyrus komercinę veiklą.

19 – 2010 m. kovo 10 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2010/13/ES dėl valstybių narių įstatymuose ir kituose teisės aktuose išdėstyto tam tikrų nuostatų, susijusių su audiovizualinės žiniasklaidos paslaugų teikimu, derinimo (OL L 95, p. 1).

20 – C-465/03, EU:C:2005:320.

21 – C-437/06 (EU:C:2008:166, 33 punktas).

22 – Žr. šios išvados 49 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką.

23 – Žr. Sprendimą *Komisija / Ispanija* (C-204/03, EU:C:2005:588, 25 ir 26 punktai).

24 – Sprendimas *Securita* (C-437/06, EU:C:2008:166, rezoliucinės dalies 2 punktas).