

ENERĢĻADVOKĀTA MACEJA ŠPUNARA [MACIEJ SZPUNAR]

SECINĀJUMI,

sniegti 2016. gada 17. martā (1)

Lieta C-11/15

Odvolací finanční ředitelství

pret

český rozhlas

(*Nejvyšší správní soud* (Augstākā administratīvā tiesa, Čehijas Republika) lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Nodokļi – Pievienotās vērtības nodoklis – Atbrīvojums no nodokļa – Nekomerču sabiedrisko raidorganizāciju darbība – Apraides sabiedriskais pakalpojums – Finansējums no obligātiem nodevumiem – Šādas pakalpojumu sniegšanas kvalifikācija

Ievads

1. Pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) sistēma ir balstīta uz dubultu mehānismu, proti, nodokli par piegādājamo precēm un sniegtajiem pakalpojumiem un priekšnodokli. Šis mehānisms no saimnieciskās darbības subjektu skatupunkta ļauj šim nodoklim būt neitrālam, jo tā finansiālais slogs ir uzlikts vienīgi patērētājiem.

2. Lai nodrošinātu, ka nodokļu administrācija efektīvi iekasē to, kas tai pienākas, ir svarīgi, lai atskaitījumi attiektos vienīgi uz saņemtajām precēm un pakalpojumiem ar nodokliem apliekamu darbību nolūkā, lai PVN priekšnodoklis tiktu pareizi atskaitīts no iepriekš samaksātās summas. Ja nodokļa maksātājs vienlaikus veic ar nodokli apliekamu un no nodokļa atbrīvojamu darbību, tiek piemēroti paši noteikumi, lai noteiktu atskaitāmo PVN priekšnodokļa daļu. Situācija kļūst vēl sarežģītāka, ja nodokļa maksātājs turklāt veic darbību, kas pilnībā neiekļaujas PVN sistēmā, jo tā nav par atļautību veikta saimnieciskā darbība tiesību normu, kas reglamentē PVN sistēmu, izpratnē. Ar šo lietu ir dota iespēja precīzēt Tiesas judikatāras piemērojamību šajā jomā.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3. Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprēķinu bāze (2) (turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), 2. panta 1. punkts ir noteikts:

“[PVN] jāmaksā:

1. par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļa maksātājs, kas kā tās rīkojas;”

4. Saskaņā ar šīs direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta q) apakšpunktu:

“Atbrīvojumi dažādu darbību sabiedrības interesēs

1. Ciktāl tas nav pretrunā [...] citiem Kopienas noteikumiem, dalībvalstis atbrīvo turpmāk minētās darbības atbilstīgi noteikumiem, ko tās pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieautu nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai āunprērtību izmantošanu:

[..]

q) valsts radio un televīzijas organizāciju darbību, izņemot komerciālas radio un televīzijas organizācijas.”

5. Saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunktu un 5. punktu:

“2. Ja preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto ar nodokli apliekamiem darījumiem, viņam ir tiesības atskaitīt no [PVN], kurš viņam jāmaksā:

a) [PVN], kas valstī maksājams vai samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, kurus viņam jau piegādājis vai sniedzis vai vēl piegādās vai sniegs cits nodokļa maksātājs;

[..]

5. Attiecībā uz precēm un pakalpojumiem, ko nodokļa maksātājs izmanto gan 2. un 3. punkta aptvertiem darījumiem, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis ir atskaitāms, gan darījumiem, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis nav atskaitāms, atskaitāma ir tikai tā [PVN] daļa, kas attiecināma uz pirmā veida darījumiem.

Šo daļu saskaņā ar 19. pantu nosaka visiem darījumiem, ko veic nodokļa maksātājs.

[..]”

6. Sestās direktīvas 19. panta 1. punkts ir noteikts:

“Daļu, kas atskaitāma atbilstīgi 17. panta 5. punkta pirmajai daļai, veido daļskaitlis:

– par kura skaitērtību ņem kopājo gada apgrozījuma summu bez [PVN], kura attiecināma uz darījumiem, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis ir atskaitāms atbilstīgi 17. panta 2. un 3. punktam,

– par kura saucēju ņem kopājo gada apgrozījuma summu bez [PVN], kura attiecināma uz darījumiem, kas iekārti skaitērtībā, un uz darījumiem, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis nav atskaitāms. Dalībvalstis var iekārt saucēju arī subsīdiju summu, izņemot tās, kas

aparakst?tas 11. panta A da?as 1. punkta a) apakšpunkt?.

[..]"

?ehijas ties?bas

7. Iepriekš min?t?s Sest?s direkt?vas ties?bu normas ir transpon?tas ?ehijas ties?b?s ar Likuma Nr. 235/2004 par pievienot?s v?rt?bas nodokli (*zákon ?. 235/2004 Sb., o dani z p?idané hodnoty*) 2. panta 1. punktu, 51. panta 1. punkta b) apakšpunktu, 72. pantu un 76. panta 1. un 2. punktu.

8. Saska?? ar Likumu Nr. 348/2005 par radio un telev?zijas nodevu un par konkr?tu ties?bu aktu groz?jumiem (*zákon ?. 348/2005 Sb. o rozhlasových a televizních poplatcích a o zm?n? n?kterých zákon?*), redakcij?, kas ir piem?rojama pamatlīetai (turpm?k tekst? – “Likums Nr. 348/2005”), ir iedibin?ta radio nodeva ?ehijas radio apraides sabiedrisko pakalpojumu finans?šanai. Atbilstoši š? likuma 3. pantam radio nodevas maks?t?js ir fiziska vai juridiska persona, kura ir radio uztv?r?ja ?pašniece, vai fiziska vai juridiska persona, kuras vald?jum? vai lietojum?, lai ar? t? nav radio uztv?r?ja ?pašniece, tom?r ir radio uztv?r?js uz cita tiesiska pamata vismaz vienu m?nesi. Š? paša likuma 7. pant? ir paredz?ts, ka nodevas maks?t?js maks? radio nodevu likum?gajai radio raidorganiz?cijai vai nu tieši, vai ar pilnvarotas personas starpniec?bu.

9. Ar radio nodevas pal?dz?bu finans?ta radio apraides darb?ba ?ehijas ties?b?s tiek uzskat?ta par darb?bu, kas ir atbr?vota no PVN.

Pamatlietas faktiskie apst?k?i, tiesved?ba un prejudici?lais jaut?jums

10. *?eský rozhlas* ir saska?? ar likumu dibin?ta ?ehijas sabiedrisk? raidorganiz?cija, un t? tiek finans?ta ar radio nodevu, kas ir noteikta atbilstoši Likumam Nr. 348/2005.

11. Iesniedzot papildu nodok?u deklar?cijas par laikposmu no 2006. gada marta l?dz decembrim, *?eský rozhlas* l?dza papildus palielin?t t?s ties?bas uz PVN atskait?šanu, izsl?dzot PVN atskait?šanai izmantot? koeficienta apr??in?šanas pakalpojumu, kuri atbilst tai samaks?taj?m radio nodev?m, kurus t? s?kotn?ji bija deklar?jusi k? no PVN atbr?votus pakalpojumus bez ties?b?m tos atskait?t. Šaj? zi?? *?eský rozhlas* pazi?oja, ka š?s nodevas neveido atl?dz?bu par sniegtajiem sabiedrisk?s apraides pakalpojumiem.

12. Š?dai *?eský rozhlas* nost?jai nepiekrita nodok?u iest?des, kuras ar pazi?ojumu par papildu nodokli noraid?ja min?to pakalpojumu izsl?gšanu no atskait?m?s da?as apr??in?šanas.

13. Kad *?eský rozhlas* s?dz?ba tika noraid?ta, t? apstr?d?ja nodok?u iest?žu l?mumus *M?stský soud v Praze* (Pr?gas pašvald?bas tiesa), kas tos ar 2014. gada 6. j?nija spriedumu atc?la.

14. Pras?t?ja pamatliet? c?la iesniedz?ties? kas?cijas s?dz?bu par šo spriedumu. Šajos apst?k?os *Nejvyšší správní soud* (Augst?k? administrat?v? tiesa) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?du prejudici?lu jaut?jumu:

“Vai sabiedrisk? radio programmu apraide, kas tiek finans?ta no likum? noteikt?s nodevas likum? paredz?t? apm?r?, kas j?maks? nodok?a maks?t?jam, pamatojoties uz radio uztv?r?ja esam?bu t? ?pašum?, vald?jum? vai lietojum? uz cita likum?ga pamata, Sest?s direkt?vas [...] 2. panta 1. punkta izpratn? var tikt uzskat?ta par “pakalpojuma sniegšanu par atl?dz?bu”, kas ir atbr?vojama no PVN atbilstoši š?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta q) apakšpunktam, vai ar? t? ir darb?ba, kas nav saimnieciska darb?ba, par kuru saska?? ar min?t?s direkt?vas 2. pantu [PVN] visp?r nav j?maks? un uz kuru t?d?j?di neattiecas ar? š?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta

q) apakšpunkt? paredz?tais atbr?vojums?”

15. L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu Ties? ir sa?emts 2015. gada 13. janv?r?. Rakstveida apsv?rumus iesniedza pamatlietas dal?bnieces, ?ehijas, Grie?ijas un Apvienot?s Karalistes vald?bas, k? ar? Eiropas Komisija. *?eský rozhlas*, ?ehijas un Apvienot?s Karalistes vald?bas, k? ar? Komisija tika p?rst?v?tas tiesas s?d?, kas notika 2015. gada 17. decembr?.

Anal?ze

16. Ar savu prejudici?lo jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? v?las noskaidrot, vai Sest?s direkt?vas 2. panta 1. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka sabiedrisk?s raidorganiz?cijas darb?ba, kas tiek finans?ta ar likum? noteiktu oblig?tu nodevu, ko maks? visi radio uztv?r?ju ?pašnieki, ir darb?ba, kas uzskat?ma par saimniecisku darb?bu, kura saska?? ar šo ties?bu normu ir aplikama ar PVN. Apstiprinošas atbildes gad?jum? š?da darb?ba lo?iski b?tu j?atbr?vo no PVN atbilstoši Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta q) apakšpunktam.

17. Tom?r ir j?patur pr?t?, ka šis jaut?jums ir ticis uzdots tiesved?b?, kur? *?eský rozhlas* v?ršas pret nodok?u iest?d?m un kuras priekšmets ir ties?bas uz PVN priekšnodok?a atskait?šanu par prec?m un pakalpojumiem, kas tikuši sa?emti saist?b? ar t?s darb?bu. T?p?c, lai sniegtu lietder?gu atbildi uz šo jaut?jumu, Tiesa nevar ne?emt v?r? šo aspektu.

18. T?d?j?di vispirms ir j?analiz? darb?bas “par atl?dz?bu” j?dziens Sest?s direkt?vas 2. panta 1. punkta izpratn?. S?kum? daž?s ievada piez?m?s min?šu *?eský rozhlas* šaubas, kuras t? ir paudusi savos rakstveida apsv?rumos attiec?b? uz prejudici?l? jaut?juma atbildst?bu, lai rastu risin?jumu pamatliet?.

Par prejudici?l? jaut?juma atbildst?bu

19. Savos rakstveida apsv?rumos *?eský rozhlas* apstiprina, ka pamatlaieta attiecas tikai uz radio nodevas b?t?bu. Esot j?noskaidro, vai š? nodeva var tikt kvalific?ta k? atl?dz?ba par *?eský rozhlas* k? sabiedriskas raidorganiz?cijas sniegtajiem pakalpojumiem, – spriedum?, kura priekšmets bija pamattiesved?b? iesniegt? kas?cijas pras?ba, uz šo jaut?jumu tika atbild?ts noliedzoši. Tom?r *?eský rozhlas* uzskata, ka iesniedz?jtiesa, ko šaj? zi?? ir ietekm?juši pras?t?jas pamatliet? argumenti, esot sagroz?jusi šo probl?mu, prasot Tiesai noteikt, vai sabiedrisk?s apraides darb?ba pati par sevi ir darb?ba, uz kuru attiecas PVN sist?ma. T?gad, p?c *?eský rozhlas* dom?m, šis jaut?jums nav atbilstošs, jo š? darb?ba var tikt finans?ta ar? no citiem l?dzek?iem, ne tikai ar radio nodevu.

20. Es nepiekr?tu *?eský rozhlas* paustaj?m šaub?m. Skaidrs, ka katras dal?bvalsts ties?bu sist?m? ir j?organiz? sabiedrisk?s apraides darb?bas finans?šana un ka ar t?da veida nodevu k? ?ehijas radio nodeva nevar piln?b? tikt apmaks?tas visas š?s darb?bas izmaksas. Tom?r prejudici?l? jaut?juma formul?jums ar atsauci uz “sabiedrisk[o] radio programmu apraid[i], kas tiek finans?ta no likum? noteiktas nodevas”, oblig?ti noz?m?, ka t? priekšmets ir sabiedrisk? apraide, cikt?l t? tiek finans?ta ar radio nodevu.

21. T?gad, lai atbild?tu uz jaut?jumu, vai š?da darb?ba var tikt uzskat?ta par pakalpojumu sniegšanu par atl?dz?bu Sest?s direkt?vas 2. panta 1. punkta izpratn?, ir j?izanaliz? radio nodevas b?t?ba. J?nosaka, vai š? nodeva var tikt kvalific?ta k? atl?dz?ba par *?eský rozhlas* sniegtajiem pakalpojumiem. Savuk?rt b?tu nepietiekoši veikt tikai šo vienu anal?zi, k? to v?l?jusies *?eský rozhlas*, jo pamatlaieta ?sten?b? neattiecas uz radio nodevas pašas par sevi b?t?bu, bet uz *?eský rozhlas* ties?bu uz nodok?a atskait?šanu apjomu. T?p?c prejudici?lais jaut?jums, manupr?t, ir formul?ts piln?gi atbilstoši.

Par darb?bas "par atl?dz?bu" j?dzienu

22. Krit?riji, ar kuru pal?dz?bu var noteikt, ka darb?ba tiek veikta par atl?dz?bu, izriet no iedibin?t?s Tiesas judikat?ras (3). Saska?? ar šo judikat?ru pakalpojums tiek sniegts "par atl?dz?bu" Sest?s direkt?vas 2. panta 1. punkta izpratn? un l?dz ar to tas ir apliekams ar nodokli tikai tad, ja starp pakalpojuma sniedz?ju un t? sa??m?ju past?v tiesiskas attiec?bas, kur?s ir savstarp?js izpild?jums, un pakalpojumu sniedz?ja sa?emt? samaksa ir faktisk? atl?dz?ba par pakalpojuma sa??m?jam sniegto pakalpojumu. T?tad ir j?past?v tiešai saiknei starp sniegto pakalpojumu un sa?emto atl?dz?bu (4). T?d?j?di, ja pakalpojumu sniedz?ja darb?ba ir tikai pakalpojumu sniegšana bez tiešas atl?dz?bas, nodok?a b?ze nepast?v un par šiem pakalpojumiem l?dz ar to nav j?maks? PVN (5).

23. T?tad, ?emot v?r? šos krit?rijus, tagad ir j?analiz? apraides, kas tiek finans?ta ar t?das nodevas pal?dz?bu k? radio nodeva pamatliet?, darb?bas b?t?ba.

Attiec?bas starp *?eský rozhlas* un nodevas maks?t?jiem

24. T? k? situ?cija tiek analiz?ta no *?eský rozhlas* un personu, kur?m j?maks? radio nodeva, attiec?bu viedok?a, tad, manupr?t, oblig?ti ir j?secina, ka *?eský rozhlas* ar radio nodevas pal?dz?bu finans?t? darb?ba neatbilst krit?rijiem, kas noteikti, lai t? var?tu tikt uzskat?ta par darb?bu, uz kuru attiecas PVN.

25. J?konstat?, ka oblig?t?s juridisk?s tieš?s saiknes šaj? gad?jum? nav. No vienas puses, *?eský rozhlas* darb?ba ir organiz?ta uz likuma pamata un š?s darb?bas turpin?šana nav atkar?ga ne no klaus?t?ju identit?tes, ne vi?u konkr?t? skaita. T? ir sabiedrisk?s apraides darb?ba, t?tad to raksturo divi b?tiski apst?k?i. Pirmk?rt, t? ir br?vi pieejama apraide. Otrk?rt, t? k? t? ir darb?ba, kurai tieši tiek pieš?irts sabiedriskais finans?jums, p?rraid?to programmu saturs netiek noteikts atbilstoši saimniecisk?s rentabilit?tes apsv?rumiem.

26. No otras puses, no nodevas maks?t?ja viedok?a pien?kums maks?t radio nodevu ar? ir piln?gi neatkar?gs no sabiedrisk?s apraides pakalpojumu faktisk?s izmantošanas. Pien?kums maks?t radio nodevu ir likum? noteikts pien?kums, kur nodok?a iekas?jam?bas gad?jumu veido nevis sabiedrisk? radio klaus?šan?s fakts, bet tas, ka personas ?pašum? ir radio uztv?r?js. Cikt?l l?dz?s sabiedriskajam radio var past?v?t ar? priv?tas radio raidorganiz?cijas, radio uztv?r?ja atrašanās ?pašum? nek?d? zi?? nav piel?dzin?ma sabiedrisk?s radio apraides pakalpojumu izmantošanai. Tom?r sabiedrisk? radio neklaus?šan?s neatbr?vo no pien?kuma maks?t radio nodevu. T?pat ar? iesp?jas to klaus?ties priekšnosac?jums nav š?s nodevas samaksa, jo sabiedrisk? radio apraide ir br?vi pieejama. Personai, kas nemaks? nodevu, slikt?kaj? gad?jum?, iesp?jams, var tikt uzlikts administrat?vs sods.

27. Š? iesp?ja izmantot radio uztv?r?ju citiem m?r?iem, nevis lai klaus?tos sabiedrisk? radio programmas, manupr?t, oblig?ti izsl?dz apgalvojumu, saska?? ar kuru š?da uztv?r?ja ieg?de noz?m? gribu izmantot sabiedrisk?s apraides pakalpojumu, kuru cena b?tu radio nodeva. Pien?kums maks?t šo nodevu ir likum? noteikts pien?kums, kas faktiski ir saist?ts ar radio uztv?r?ja atrašanos ?pašum?, savuk?rt tas joproj?m ir piln?gi neatkar?gs no sabiedrisk?s apraides pakalpojumu izmantošanas vai neizmantošanas.

28. Tādējādi ar pienākumu maksāt radio nodevu netiek radīta nekāda tiesiska saikne starp nodevas maksātāju un sabiedrisko raidorganizāciju, jo, pirmkārt, šo pienākumu nerada aplūkojamās raidorganizācijas sniegto pakalpojumu izmantošanas fakts, bet gan radio uztvērēja atrašanās pašumā un, otrkārt, piekļuve minētajiem pakalpojumiem nav pakārtota šīs nodevas samaksai.

29. No tā izriet, ka radio nodeva no nodevas maksājuma viedokļa nav atļauzība par sabiedriskās apraides pakalpojumiem.

Attiecības starp *eský rozhlas* un Čehijas valsti

30. Savos rakstveida atbildējumos Čehijas valdība izklāsta atšķirīgu analīzi, proti, trīspusēju tiesisko attiecību pastāvēšanu, kurās Čehijas valsts uztic *eský rozhlas* uzdevumu sniegt vispārīgo interešu pakalpojumu adresātu (iespējamo lietotāju) labā, pilnībā tai nodrošinot finansēšanu atļauzību radio nodevas veidā.

31. Šī analīze mani nepārliecina, ka vienkrāšņi iemesla dēļ, ka attiecības starp *eský rozhlas* un Čehijas valsti nav ar pakalpojumu sniegšanu saistītas līgumiskas attiecības.

32. Sabiedriskā apraide daļēji valsts ir vispārīgo interešu sastāvdaļa, lai nodrošinātu demokrātijas, sociālās un kultūras vajadzības, kā arī vajadzību saglabāt plurālismu plašsaziņas līdzekļos (6). Šajā nolūkā valstis izveido sabiedriskās raidorganizācijas, kas ir atbildīgas par apraides pakalpojumu sniegšanu, un nodrošina tām finansējumu, kuram nereti ir tās nodevas veids kā radio nodeva pamatlieta. Šie uzdevumi veic sabiedriskās apraides uzdevumu, kas ir garantēti bez maksas, brīvi pieejama, no saimnieciskiem vai citiem to uzdevumam pretējiem ierobežojumiem brīva pakalpojuma sniegšana. Šādā perspektīvā protokolā par sabiedriskās apraides sistēmu daļēji valsts ir noteikts, ka Līgumu noteikumi neskar daļēji valsts kompetenci nodrošināt sabiedriskās apraides finansējumu.

33. Sabiedriskās raidorganizācijas ir izveidojusi valsts, kas nosaka to uzdevumu, rūpējās par to izpildi un nodrošina to finansējumu, piemēram, piešķirot tām iekšzemes no paši šim nolūkam ieviestas obligātas iemaksas. Tādā veidā runa par saimnieciskām attiecībām, ko būtībā brīvi izveidojušas divas autonomas vienības – valsts un sabiedriskās raidorganizācijas – un uz kurām arī būtībā pilnībā jāattiecinā Līgumu un atvasināto tiesību noteikumi. Sabiedriskās raidorganizācijas nenosaka "cenu" saviem pakalpojumiem, un nodeva nenozīmē šādas cenas samaksu.

34. Viens no šajās lietās izvirzītajiem argumentiem ir, ka attiecīgā nodeva pamatlieta ir tikusi norādīta kā nodoklis, kas paredzēts sabiedriskās darbības veida finansēšanai. Drīzāk es teiktu, ka šāda nodeva – kas it pašā attiecās uz gadījumu, ja noteikumi par to ir tādēļ kā attiecībā uz Čehijas radio nodevu, proti, nodeva, ko nodevas maksātāji maksā tieši to saņemšanai raidorganizācijai, – līdzinās pašā veida subsīdijai, ko valsts šai organizācijai ir piešķirusi kā pašus pašu resursus. Tādā darbībā, par kuru nodokļa maksātājs neiekaš nekādu atļauzību no adresātiem un kura tiek finansēta ar subsīdiju, lai vispārīgi finansētu šā nodokļa maksājuma darbības, nevar tikt droši kvalificēta kā darbība par atļauzību.

35. Tādējādi, pat ja tā tiktu analizēta no *eský rozhlas* un Čehijas valsts attiecību viedokļa, radio nodeva nevar tikt uzskatīta par atļauzību par sabiedriskās apraides pakalpojumu un ar šīs nodevas palīdzību finansēt *eský rozhlas* darbību nav darbība par atļauzību Sestās direktīvas izpratnē.

Jautājums par sprieduma *Le Rayon d'Or* atbilstību

36. Vēl iesniedzējtiesa vērs Tiesas uzmanību uz tās spriedumu *Le Rayon d'Or* (7), jautājot, vai var tikt piemērots minētajā spriedumā rasts risinājums vai arī jāpašs risinājums, kas ir analoģisks ar nodevas palīdzību finansētai sabiedriskajai apraidei.

37. Manuprāt, šis ierosinājums ir jānoraida. Minētajā spriedumā Tiesa, protams, ir nospriedusi, ka veco āuzu aprāpes iestādes sniegtie pakalpojumi ir jāuzskata par tiem, kas veikti par atlīdzību, kaut gan atlīdzību par šiem pakalpojumiem pārskaita nevis minēto ar konkrētu aprāpi saistīto pakalpojumu saņēmēji, bet slimokase, turklāt saskaņā ar vienotu likmi.

38. Tomēr lieta, kurā tika pasludināts spriedums *Le Rayon d'Or* (8), atšķiras no šīs lietas ar tiesisko saikni, kura faktiski pastāv starp pakalpojumu saņēmējiem, tādēļ veco āuzu aprāpes iestādes iemācniekiem, un šo iestādi. Vienīgā šo attiecību patnība ir slimokases iejaukšanās, kura, varētu teikt, piedalās iemācnieku pienākumu veikšanā, apmaksājot viņu saņemto pakalpojumu izmaksas. Tādēļ, kā esmu norādījis šo secinājumu 28. punktā, sabiedriskās apraides gadījumā tieši šāda tiesiskā saikne nepastāv. Tādējādi Tiesas pieņemtais risinājums lietā *Le Rayon d'Or* (9) nav transponējams šajā lietā.

Par Sestās direktivas 13. panta A daļas 1. punkta q) apakšpunkta *ratio legis*

39. Iesniedzējtiesa arī jautā par to, kādi ir bijuši Kopienas likumdevēja nodomi, iedibinot Sestās direktivas 13. panta A daļas 1. punkta q) apakšpunktā paredzēto noteikumu gadījumā, ja sabiedriskās apraides darbībā, kas parasti tiek finansēta ar tādā nodevu kā pamatlīti, tiktu atzēta par tādā, kas neietilpst šā noteikuma piemērošanas jomā. Pēc ehijas valdības domā, šajā noteikumā paredzētajam atbrīvojumam no nodokļa tad nebūtu jēgas.

40. Es nepiekrītu šim bažm. Sestās direktivas 13. panta A daļas 1. punkta q) apakšpunkts ir gara atbrīvojumu "dažm darbībām sabiedrības interesēs" saraksta daļa. Šīs darbības to būtības dēļ vai arī to personu dēļ, kas tās īsteno, bieži tiek izslēgtas no Sestās direktivas piemērošanas jomas, jo tās nav darbības par atlīdzību šīs direktivas izpratnē. Tomēr šīm darbībām var būt paredzēti dažādi finansēšanas noteikumi. Tās var tikt īstenotas arī par atlīdzību – vismaz daļēji. Tā tas ir arī sabiedrisko raidorganizāciju darbību gadījumā, kas var nebūt pilnībā finansētas ar nodevu, ko, starp citu, atzina pati ehijas valdība (10). Šāds situācijās Sestās direktivas 13. panta A daļas 1. punkta q) apakšpunktā ir paredzēts atbrīvot šīs darbības no nodokļa. Tas, ka praksē bieži vien uz šīm darbībām nekādā ziņā neattiecas PVN sistēma, nenozīmē, ka šim atbrīvojumam no nodokļa nav priekšmeta.

41. Jāpiebilst, ka katrā ziņā tās Sestās direktivas noteikums kā tās 13. panta A daļas 1. punkta q) apakšpunkts, kurā ir paredzēts konkrētas darbības atbrīvojums no nodokļa, nevar tikt interpretēts tādējādi, ka tiek paplašināta šīs direktivas 2. pantā noteiktā piemērošanas joma. Tādā priekšnosacījumā iespējamam atbrīvojumam no nodokļa ir tas, ka darbība pieder ar nodokli apliekamām darbībām, nevis otrādi.

Secinājums par *eský rozhlas* ar radio nodevas palīdzību finansētās darbības būtību

42. Ēmot vērtē iepriekš minēto, manuprāt, ir jāuzskata, ka *eský rozhlas* darbība, ciktāl tā tiek finansēta ar radio nodevas palīdzību, nav iekļauta Sestās direktivas piemērošanas jomā, jo tā nav darbība par atlīdzību.

43. Principā ar šo secinājumu pietiek, lai atbildētu uz prejudiciālo jautājumu, kā to ir formulējusi iesniedzējtiesa. Tomēr man šķiet, ka sadarbības ar valsti tiesmēr garā, kas nostiprināta LESD

267. pant?, un r?p?s par pamatlīetas risin?jumam iesp?jami lietder?gas atbildes sniegšanu iesniedz?jtiesai Tiesa var?tu izv?rst savus apsv?rumus, apl?kojot jaut?jumu par ?eský rozhlas ties?bu uz priekšnodok?a atskait?šanu apjomu.

Par nodok?a maks?t?ju, kas vienlaikus veic ar nodok?iem apliekamus dar?jumus un dar?jumus, uz kuriem neattiecas PVN sist?ma, ties?b?m uz nodok?a atskait?šanu

levada piez?mes

44. Saska?? ar Sest?s direkt?vas 17. panta 2. punktu, "ja preces un pakalpojumus nodok?a maks?t?js izmanto ar nodokli apliekamiem dar?jumiem, vi?am ir ties?bas atskait?t no [PVN], kurš vi?am j?maks?", PVN, kas ir maks?jams vai samaks?ts par š?m prec?m vai pakalpojumiem. Ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu ir b?tisks PVN sist?mas meh?nisms, jo tas ?auj šim nodoklim b?t neitr?lam attiec?b? uz saimniecisk?s darb?bas subjektiem; princip? t? slogu uz?emas tikai pat?r?t?ji.

45. Tom?r, lai PVN slogu faktiski uz?emtos pat?r?t?ji, ties?bas uz nodok?a atskait?šanu var attiekties vien?gi uz prec?m un pakalpojumiem, ko nodok?a maks?t?js p?c tam izmanto saviem ar nodokli apliekamajiem dar?jumiem. T?d?j?di PVN k? priekšnodoklis tiks atskait?ts no PVN, ko nodok?a maks?t?js ietur?s no saviem dar?juma partneriem, iek?aujot to savas pre?u pieg?des vai pakalpojumu sniegšanas cen?. Savuk?rt, ja nodok?a maks?t?jam b?tu ties?bas atskait?t PVN k? priekšnodokli no prec?m un pakalpojumiem, kas netiks izmantotas ar nodokli apliekamiem dar?jumiem, tad šis PVN vi?am b?tu j?atl?dzina t?d?j?di, ka ar nodokli apliekam?s preces un pakalpojumi praks? netiktu aplikti ar nodok?iem. T?gad t?d? gad?jum? nodok?u slogs b?tu j?uz?emas nodok?a maks?t?jam, aizst?jot pat?r?t?ju.

46. PVN sist?m? ir ietverti korekcijas meh?nismi, ja nodok?a maks?t?ja sa?emt?s preces un pakalpojumi netiek izmantoti ar nodok?iem apliekamu dar?jumu vajadz?b?m. Divas visizplat?t?k?s situ?cijas ir, kad nodok?a maks?t?js izmanto preces un pakalpojumus – piln?b? vai da??ji – saviem no nodok?a atbr?votajiem dar?jumiem un kad vi?š tos izmanto sav?m paša vai savu darba ??m?ju vajadz?b?m.

47. Tom?r Sestaj? direkt?v? nav ietverti ?paši noteikumi, kas piem?rojami situ?cijai, kad nodok?a maks?t?js vienlaikus ?steno ar nodokli apliekamus dar?jumus un dar?jumus, uz kuriem nek?d? zi?? neattiecas PVN sist?ma. Attiec?b? uz situ?ciju, kad viegli ir nosak?ms, vai nodok?a maks?t?js izmanto preces un pakalpojumus vien? vai otr? šo dar?jumu kategorij? (t?gad ar nodokli apliekamiem un neapliekamiem dar?jumiem), risin?jums ir vienk?ršs un izriet tieši no Sest?s direkt?vas 17. panta 2. punkta. Preces un pakalpojumi, kas tiek izmantoti ar nodokli apliekamiem dar?jumiem, dod ties?bas uz nodok?a atskait?šanu (iz?emot gad?jumu, kad šie dar?jumi nav apliekami ar nodokli), un preces un pakalpojumi, kas tiek izmantoti dar?jumiem, uz kuriem neattiecas PVN sist?ma, nedod ties?bas uz nodok?a atskait?šanu. Savuk?rt jaut?jums par ties?bu uz nodok?a atskait?šanu apjomu rodas attiec?b? uz prec?m un pakalpojumiem, kas nedal?mi vienlaikus tiek izmantoti ar nodokli apliekamiem dar?jumiem un dar?jumiem, uz kuriem neattiecas PVN sist?ma. Š?s preces un šie pakalpojumi var b?t daž?di, un tajos var b?t iek?auta b?tiska saimniecisk?s darb?bas izmaksu da?a, piem?ram, elektroener?ija, biroja telpu ?re, uzkopšanas pakalpojumi, daži apr?kojumi utt.

?eský rozhlas gad?jums

48. T?da b?s ar? ?eský rozhlas situ?cija, ja Tiesa piekrit?s manis ierosin?tajai atbildei uz prejudici?lo jaut?jumu attiec?b? uz darb?bas, kas tiek finans?ta ar radio nodevas pal?dz?bu, kvalifik?ciju (11). Šaj? gad?jum? ir j?noraida ?ehijas nodok?u iest?žu apgalvojums, saska?? ar kuru ?eský rozhlas darb?ba, kas tiek finans?ta ar radio nodevas pal?dz?bu, iek?aujas PVN

sistēm?, bet tai tiek piemērots atbrīvojums no nodokļa saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta q) apakšpunktu. Tāpēc nebūs iespējams piemērot tiesību uz nodokļa atskaitēmās daļas aprēķinšanas metodi, kas ir paredzēta Sestās direktīvas 17. panta 5. punktā un 19. pantā. Šajos noteikumos izmantotā vārdkopa “darījumiem, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis nav atskaitāms” neattiecas uz tādās darbības ietvaros īstenotiem darījumiem, kas neietilpst PVN sistēmas piemērošanas jomā (12).

49. Savukārt *Ēský rozhlas* galvenokārt apgalvo, ka atteikums kvalificēt radio nodevu kā atlīdzību izraisītu no šīs nodevas iegūtās summas izslēgšanu no atskaitēmās daļas aprēķinšanas. Tādējādi tās tiesības uz nodokļa atskaitēšanu sasniegtu 100 % no PVN kā priekšnodokļa (13). Nevar tikt uzskatīts, ka šim skatupunktam nav nozīmes, it īpaši, ja analīze attiektos tikai uz to ienākumu būtību, kas iegūti no radio nodevas. Atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai atskaitēšanas tiesības ir daļa no PVN reglamentājošā mehānisma, tās princips nevar tikt ierobežots un tās ir attiecināmas uz visiem nodokļiem, kas uzlikti ar nodokli apliekamiem, iepriekš veiktiem darījumiem (14). Tam, ka nodokļa maksātājs gūst ienākumus, kas nav atlīdzība par viena pakalpojumiem un kas neiekaujas viena apgrozījuma, princips nebūtu jāierobežo viena tiesības uz nodokļa atskaitēšanu.

50. Tomēr šajā analīzē nav ģēms vērē, ka radio nodeva nav *Ēský rozhlas* papildienākumi, bet viens no tē galvenajiem finansējuma avotiem (15). Šā nodeva ļauj finansēt tās statstos paredzēto darbību vai vismaz būtisku šīs darbības daļu. Tāpēc šādi finansētas darbības būtība ir nedalāmi saistīta ar paša finansējuma būtību, kas šīs lietas gadījumā neiegūst atlīdzības par sniegtajiem pakalpojumiem, bet drēzēk pašu resursu formu (16). Atbilstoši manis ierosinātajai atbildei šajā lietā šā darbība tādē nevar tikt uzskatīta par darbību par atlīdzību Sestās direktīvas 2. panta 1. punkta izpratnē. Tādē ir jānoskaidro, vai šā darbība var dot tiesības uz PVN kā priekšnodokļa atskaitēšanu attiecībā uz precēm un pakalpojumiem, kas izmantoti vienlaicīgi šīs darbības un ar nodokli apliekamu darbību nolūkā.

51. Manuprāt, uz šo jautājumu ir jāatbild noliedzīgi. Pieširt tiesības uz nodokļa atskaitēšanu par precēm un pakalpojumiem, kas izmantoti tādās darbības nolūkā, kas nav iekāuta PVN sistēmas piemērošanas jomā, būtu pretrunā šīs sistēmas loīkai un, konkrētāk, Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta kategoriskajiem un skaidrajiem noteikumiem (17). Tādē gadījumā PVN kā priekšnodoklis netīktu atskaitēts no PVN, kas nodokļa maksātājam ir jāmaksā par saviem ar nodokli apliekamajiem darījumiem (jo tēdu nebūs), un vīš varētu lēgt to atlēdzināt. Tādē šā PVN visbeidzot nemaksās neviens un iepriekš darījumu dē esošās preces un pakalpojumi *de facto* būs atbrīvoti no nodokļa, pērkējot PVN universalitētes principu.

52. It īpaši tē tas ir gadījumā ar nodokļa maksātāju sabiedrisku raidorganizāciju, jo tās darbības – ja tās ir īstenotas par atlēdzību un tādē ir apliekamas ar nodokli – tīktu atbrīvotas no nodokļa atbilstoši Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta q) apakšpunktam, izēmot komercdarbību, bet šajā gadījumā tē netīek apspriesta un tē nedotu tiesības uz nodokļa atskaitēšanu (18). Tādē būtu nelōiski pieširt tiesības uz nodokļa atskaitēšanu ar nodokli neapliekamu darbību gadījumā, pamatojoties uz to, ka tās nav īstenotas par atlēdzību, un nepieširt šīs tiesības par tēm pašēm darbībēm, ja tās būtu apliekamas ar nodokli.

53. Pērlēcinošs, iespējams, būtu salēdzinājums ar privētas raidorganizācijas situāciju. Šāda raidorganizācija arē – bieži tē arē ir – var pērraidīt brēvi pieējamas programmas, tādē neīekasjot atlēdzību no klausētējiem. Tomēr, neīekasjot nekēdu nodevu, nedz citu sabiedrisku finansējuma lēdzekli, tai ir jāfinansē sava darbība, pērraidot “komercpazīojumus”, lietojot Audiovizuēlo mediju pakalpojumu direktīvas (19) jēdzienu, tādē reklēmas, sponsorētas programmas utt. Šē komercpazīojumi ir paredzēti raidorganizācijas programmu klausētējiem tē, ka komercpazīojumu pērraidēšana nav atdalāma no programmu pērraidēšanas. No saimnieciskā

viedokļa šo pārraižu kopums tādā veidā raidorganizācijas darbību, kas tiek finansēta no ienākumiem, kas gūti no komercpārdojumiem, kas veido šīs raidorganizācijas apgrozījumu. Tādējādi PVN k? priekšnodoklis par šīs raidorganizācijas izmantotajām precēm un pakalpojumiem attiecībā uz tās darbības kopumu tiks atskaitīts no PVN, kas ir iekāuts komercpārdojumu cenā, par kuriem tā ir izrakstījusis rēķinus. Tādā šī iekāšana attaisno tās tiesības uz visa PVN k? priekšnodokļa atskaitīšanu.

54. Sabiedriska raidorganizācija, kuras darbība – vismaz daļēji – tiek finansēta ar nodevu, nav šādā situācijā. Tā kā šī nodeva nav atlīdzība par sniegtajiem pakalpojumiem, nav PVN un tādā PVN k? priekšnodoklis nevar tikt atskaitīts. Sabiedriska raidorganizācija, protams, var veikt arī komercdarbību, kas tiek finansēta ar citiem līdzekļiem. Šā darbība tādā tai dos tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, bet tikai attiecībā uz precēm un pakalpojumiem, kas izmantoti šīs komercdarbības nolūkā.

55. Lai izvairītos no jebkādas neskaidrības, ir jāpiebilst, ka, manuprāt, nevar tikt transponēts Tiesas risinājums, kas tika rasts tās spriedumā *Kretztechnik* (20) saistībā ar sabiedriskas raidorganizācijas situāciju. Šajā spriedumā Tiesa pieņēma PVN k? priekšnodokļa atskaitīšanu no nodokļa maksātāja īstenotajiem izdevumiem akciju emisijas nolūkā, uzskatot, ka šī akciju emisija bija paredzēta šī nodokļa maksātāja saimnieciskajai darbībai (tādā apliekamai ar nodokli) kopumā. Tomēr sabiedriska raidorganizācijas darbība netiek veikta, lai iegūtu nodevu. Gluži pretēji, raidorganizācijas mērķis ir īstenot šo pārraidīšanas darbību, savukārt nodeva ir tikai finansēšanas līdzeklis. Turklāt, ja arī kādā tādā darbība tiktu īstenota par atlīdzību, tā tiktu atbrīvota no nodokļa saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta g) apakšpunktu. Tādā nav nekādas analoģijas ar situāciju lietā, kurā tika pasludināts spriedums *Kretztechnik*.

Tiesību uz nodokļa atskaitīšanu apmēra aprēķināšana

56. Secinājums, saskaņā ar kuru darbība, kas finansēta ar nodevas palīdzību, nedod tiesības uz PVN k? priekšnodokļa atskaitīšanu, ir spēkā gan attiecībā uz precēm un pakalpojumiem, ko nodokļa maksātājs ir izmantojis tikai šo ar nodokli neapliekamo darbību nolūkā, gan attiecībā uz precēm un pakalpojumiem, kas izmantotas vienlaicīgi un nedalīmi šādu darbību un ar nodokli apliekamo darbību veikšanai. Preces un pakalpojumi, kas ietilpst pirmajā kategorijā, nerada nekādas grūtības, jo nodokļa maksātājam vienkārši nav tiesību uz nodokļa atskaitīšanu. Savukārt attiecībā uz tām, kas ietilpst otrajā kategorijā, ir jānosaka, kādā mērķā nodokļa maksātājs var izmantot savas tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, lai, pirmkārt, šīs tiesības tiktu saglabātas attiecībā uz ar nodokli apliekamo darbību daļu un, otrkārt, lai netiktu maksātas nepamatotas "pārmergas kompensācijas".

57. Kā Tiesa ir norādījusi spriedumā *Securenta* (21), Sestās direktīvas normās nav noteikumu, kas attiektos uz metodēm vai kritērijiem, kuri dalībvalstīm ir jāpiemēro, pieņemot noteikumus, kas ļauj sadalīt iepriekš samaksātās PVN summas atkarībā no tā, vai atbilstošie izdevumi ir attiecināmi uz ar nodokli apliekamām darbībām vai ar nodokli neapliekamām darbībām.

58. Komisija savos rakstveida atbildējumos ierosina, ka tādā nodeva kā radio nodeva pamatietī varētu tikt analizēta kā subsīdija Sestās direktīvas 19. panta 1. punkta otrā ievilkuma izpratnē. Tādā saskaņā ar šo noteikumu dalībvalstīm būtu iespēja iekāut šādu nodevu atskaitīšanas daļas saucējā, tādējādi proporcionāli ierobežojot tiesību uz nodokļa atskaitīšanu apjomu.

59. Tomēr, manuprāt, šī iespēja nav piemērojama nodevai, kas tiek izmantota sabiedriskās apraides operatoru finansēšanai daļēbvalstīs. Neatkarīgi no tā, ka radio nodeva pamatliet ir subsīdija, kurai ir pašs pašu resursu raksturs, es tajā saskatu divus trūkumus.

60. Pirmkārt, ar šo risinājumu PVN sistēmā tiktu iekārtas darbības, kas tajā neietilpst. Kā esmu izskaidrojis šo secinājumu 50. punktā, radio nodeva nevar tikt analizēta atsevišķi no darbības, kuras finansēšanai tā tiek izmantota. Šī finansējuma daļē šī darbība netiek veikta par atlīdzību un uz to neattiecas PVN sistēma. Ja Sestās direktīvas 19. pantā paredzētais mehānisms nav piemērojams ar nodokli neapliekamām darbībām (22), tad nav iespējams tajā iekārt šīm darbībām atbilstošās summas.

61. Otrkārt, šajā pantā paredzētais mehānisms ir piemērojams tikai "jaukta" nodokļa maksātājam, proti, tādām, kas vienlaicīgi īsteno ar nodokli apliekamus un no nodokļa atbrīvotus darījumus. Tā nevar tikt piemērota nodokļa maksātājam, kas veic tikai ar nodokli apliekamus darījumus un turklāt iekasē subsīdijas tādā veidā, ka daļas saucēju veidotu vienīgi ar nodokli apliekamo darījumu apgrozījums un subsīdiju summa (23). Sabiedriskās raidorganizācijas līdzes šai ar nodevas palīdzību finansētajai darbībai var veikt citas darbības, kuras tiks atbrīvotas no nodokļa saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta q) apakšpunktu, bet tieši tāpat tās var neveikt šādas darbības. Tādā Komisijas ieteiktais risinājums būtu piemērojams vienīgi pirmajām minētajām, bet tas draudētu izraisīt spēcīgus konkurences izkropojumus un kaitētu Sestās direktīvas mērķim panākt saskaņošanu.

62. Manuprāt, problēma saistīta ar nodevu, kas tiek izmantota sabiedrisko raidorganizāciju finansēšanai, ir jorisina, pamatojoties uz Tiesas spriedumu *Securenta* rasto risinājumu. Šajā spriedumā Tiesa, konstatējusi Sestās direktīvas tiesību normās noteikumu attiecībā uz nodokļa maksātāju, kas vienlaikus veic ar nodokli apliekamas (un apliktas) un ar nodokli neapliekamas darbības, tiesību uz nodokļa atskaitēšanu apjoma noteikšanu neesamību, nosprieda, ka metožu un kritēriju noteikšana iepriekš samaksātā PVN summu sadalei starp ar nodokli apliekamām darbībām un ar nodokli neapliekamām darbībām ietilpst daļēbvalstu rīcības brīvībā, kam, īstenojot šo brīvību, ir jāņem vērā Sestās direktīvas mērķis un struktūra un šajā sakarā jāparedz aprēķināšanas veids, kas objektīvi atspoguļo to, kāda daļa no ieguldījuma iztērētajiem līdzekļiem faktiski ir izmantota katrai no šīm abām darbībām (24).

63. Spriedums *Securenta* attiecas uz pašu ar akciju un ieguldījumu vērtspapīru emisiju saistītu izdevumu problēmu. Tomēr šajā spriedumā rasts risinājums nav paredzēts tikai pašai šai jomai un, manuprāt, ir pilnībā transponējams uz citām nodokļa maksātāju, kas vienlaicīgi veic ar nodokli apliekamu darbību un darbību, uz kuru neattiecas PVN sistēma, situācijām.

Secinājumi

64. Ēmot vērā iepriekš minētos apsvērumus, es ierosinu Tiesai uz *Nejvyšší správní soud* (Augstākā administratīvā tiesa) uzdoto prejudiciālo jautājumu atbildēt šādi:

1) Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, 2. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka sabiedriskās raidorganizācijas darbība, kas tiek finansēta no likumā noteiktas obligātas nodevas un ko maksā visi radio uztvērēju pašnieki, nav darbība par atlīdzību šīs direktīvas izpratnē un nedod tiesības uz pievienotās vērtības nodokļa atskaitēšanu, kas maksājams vai samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, kuri šai organizācijai piegādāti vai sniegti un kurus tā izmantojusi šīs darbības nolūkā;

2) metožu un kritēriju noteikšana iepriekš samaksāta pievienotās vērtības nodokļa summu sadalei starp šādu darbību un darbību, kas dod tiesības uz nodokļa atskaitēšanu, ietilpst dalībvalstu rīcības brīvībā, kurām, īstenojot šo brīvību, ir jāņem vērā Sestās direktīvas 77/388 mērķis un struktūra un šajā ziņā jāparedz aprēķināšanas veids, kas objektīvi atspoguļo, kāda daļa no ieguldījuma iztērētajiem līdzekļiem faktiski ir izmantota katrai no šīm abām darbībām.

1 – Oriģinālvārdā – franču.

2 – OV L 145, 1. lpp.

3 – No šiem kritērijiem ir norādīti tikai tie, kas atbilst šīs lietas prejudiciālajautājuma analīzes nolīkiem.

4 – Itāļi skat. spriedumus *Tolsma* (C-16/93, EU:C:1994:80, 14. punkts) un *Lebara* (C-520/10, EU:C:2012:264, 27. punkts).

5 – Itāļi skat. spriedumus *Hong-Kong Trade Development Council* (89/81, EU:C:1982:121, 10. punkts) un *GFKL Financial Services* (C-93/10, EU:C:2011:700, 17. punkts).

6 – 29. protokols par sabiedriskās apraides sistēmu dalībvalstīs Līguma par Eiropas Savienību un Līguma par Eiropas Savienības darbību pielikumā.

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 – Šajā gadījumā ir grūti sniegt konkrētus piemērus, jo katras dalībvalsts ziņā ir noteikt, kas sabiedriskās apraides darbības attiecas uz sabiedrisko un kas uz komerciālo jomu. Tomēr sabiedriskā uzdevuma ietvaros izstrādātu programmu pārdošana privātm raidorganizācijām varētu tikt uzskatīta par darbību, kas ir atbrīvota no nodokļa saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta q) apakšpunktu.

11 – Proti, ja tā uzskata, ka uz *Český rozhlas* darbību, kas tiek finansēta ar radio nodevas palīdzību, neattiecas PVN sistēma.

12 – Itāļi skat. ģenerālvokāta J. Mazaka [J. Mazák] secinājumus lietā *Securenta* (C-437/06, EU:C:2007:777, 40. punkts un tajā minētā judikatūra), kā arī spriedumu *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, 33. punkts).

13 – Konkrēti, tās būtu pilnā apmērā, ja visiem *Český rozhlas* darījumiem par atlīdzību būtu komerciāls raksturs Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta q) apakšpunkta izpratnē un ja

š?s darb?bas neb?tu atbr?votas no nodok?a. Savuk?rt, ja ?eský rozhlas ?steno ar? ar nodokli aplikamus, bet atbilstoši šai ties?bu normai no nodok?a atbr?vojamus dar?jumus, kas nep?rprotami neizriet no l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu, visa PVN k? priekšnodok?a atskait?šanai b?tu j?piem?ro da?a, kur? tiktu ?emti v?r? tikai ien?kumi no dar?jumiem (ar nodokli aplikamiem un no nodok?a atbr?votiem), uz kuriem attiecas PVN.

14 – It ?paši skat. spriedumus *BP Soupergaz* (C?62/93, EU:C:1995:223, 18. punkts) un *Securenta* (C?437/06, EU:C:2008:166, 24. punkts).

15 – Saska?? ar Likuma par ?ehijas radio (*Zákon o ?eském rozhlasu*) 10. pantu ?eský rozhlas finans?juma avoti ir radio nodeva un no pašu saimniecisk?s darb?bas g?tie ien?kumi.

16 – Skat. šo secin?jumu 34. punktu.

17 – Atg?din?jumam – ar šo ties?bu normu tiek pieš?irtas ties?bas uz nodok?a atskait?šanu, “ja preces un pakalpojumus nodok?a maks?t?js izmanto ar nodokli aplikamiem dar?jumiem” (mans izc?lums).

18 – Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta q) apakšpunkt? paredz?tajam atbr?vojumam no nodok?a ir subjekt?vs raksturs – no nodok?a tiek atbr?votas visas sabiedrisko raidorganiz?ciju darb?bas, iz?emot komercdarb?bu.

19 – Eiropas Parlamenta un Padomes 2010. gada 10. marta Direkt?va 2010/13/ES par to, lai koordin?tu dažus dal?bvalstu normat?vajos un administrat?vajos aktos paredz?tus noteikumus par audiovizu?lo mediju pakalpojumu sniegšanu (OV L 95, 1. lpp.).

20 – C?465/03, EU:C:2005:320.

21 – C?437/06 (EU:C:2008:166, 33. punkts).

22 – Skat. šo secin?jumu 49. punktu un taj? min?to judikat?ru.

23 – Skat. spriedumu Komisija/Sp?nija (C?204/03, EU:C:2005:588, 25. un 26. punkts).

24 – Spriedums *Securenta* (C?437/06, EU:C:2008:166, rezolut?v?s da?as 2) punkts).