

Laikina versija

GENERALINIO ADVOKATO

MACIEJ SZPUNAR IŠVADA,

pateikta 2021 m. kovo 25 d.(1)

Byla C-21/20

Balgarska natsionalna televizia

prieš

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

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

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

Žanga

1. Valstybės narės gali visuomeninių radijo ir televizijų finansuoti dviem pagrindiniais būdais: nustatydamos specialų mokestį, kuris paprastai susijęs su radijo imtuvo arba televizoriaus turėjimu ir iš kurio gautos pajamos skiriamos visuomeninių transliuotojų reikmėms (abonementinis mokestis), arba tiesiogiai iš valstybės biudžeto(2). Kai kurios valstybės narės derina šiuos du būdus, iš mokesčio gaunamas pajamas, kurios pripažįstamos nepakankamomis atsižvelgiant į visuomeniniam transliuotojui tenkančius socialinius ir politinius uždavinius, papildydamos tiesioginiais subsidijomis iš biudžeto.
2. Ši byla susijusi su klausimu, kaip tokius visuomeninių transliuotojų finansavimo būdus reikėtų kvalifikuoti atsižvelgiant į pridėtinis vertės mokestį (toliau – PVM), ir tokio kvalifikavimo sukeliamomis pasekmėmis minėtų transliuotojų kaip šiuo mokesčiu apmokestinamų asmenų situacijai.
3. Teisingumo Teismas jau turėjo galimybę konstatuoti, kad pagal įstatymų steigto visuomeninio transliuotojo veikla, finansuojama iš radijo imtuvų savininkams ir turėtojams nustatyto privalomai mokamo mokesčio, nėra „paslaugos teikimas už atlygą“, kaip tai suprantama

pagal PVM reglamentuojančias nuostatas, ir nepatenka į šią nuostatų taikymo sritį(3). Vis dėlto kyla klausimas, ar toks pat sprendimas galimas, jei transliuotojas finansuojamas subsidijomis iš bendro valstybės biudžeto.

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

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

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

„PVM objektas yra šie sandoriai:

<...>

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

<...>“

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

„Sandoriai, kurių valstybės narų neapmokestina PVM:

<...>

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

<...>“

7. Minėtos direktyvos 168 straipsnyje nurodyta:

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

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

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

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

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

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

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

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

Bulgarijos teis?

9. Pagal *Zakon za radioto i telewiziata* (Radijo ir televizijos ?statymas) 6 straipsnio 3 dal? *Balgarska natsionalna televizia* (toliau – BNT) yra juridinis asmuo, nacionalinis visuomeninis audiovizualin?s žiniasklaidos paslaug? teik?jas. Pagal šio ?statymo 70 straipsnio 3 dal? BNT finansuojama subsidijomis iš valstyb?s biudžeto, pajamomis iš reklamos ir pan. bei iš kit? šaltini?.

10. Direktyva 2006/112 ? Bulgarijos teis? perkelta *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (Prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas) nuostatomis. Pagal šio ?statymo 42 straipsn? PVM neapmokestinama, be kita ko, ta BNT veiklos dalis, kuri finansuojama iš valstyb?s biudžeto.

Faktin?s aplinkyb?s, procesas ir prejudiciniai klausimai

11. BNT yra Bulgarijos visuomeninis televizijos transliuotojas, t. y. subjektas, kurio veikla iš esm?s gali būti neapmokestinama PVM pagal Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies q punkt?. BNT iš dalies finansuojama subsidijomis iš valstyb?s biudžeto ir iš dalies iš pajam?, gaunam? iš jos pa?ios komercin?s veiklos. Ši veikla apima ir mokamo turinio, vis? pirma reklamos transliavim?, ir kit? nei transliavimo veikl?, pavyzdžiui, intelektin?s nuosavyb?s teisi? pardavim? arba ?rangos nuom?.

12. Gin?as pagrindin?je byloje susij?s su BNT teise atskaityti sumok?t? arba apskai?iuot? mokest? už BNT ?sigytas prekes ir paslaugas, kurias ši organizacija naudojo savo veiklai. Šis gin?as kilo išsiskyrus BNT ir Bulgarijos mokes?i? institucij? pozicijoms d?l BNT veiklos vertinimo PVM atžvilgiu. BNT nuomone, subsidijos iš valstyb?s biudžeto negalima pripažinti atlygiu už programos transliavim?, tod?l PVM sistema jai visiškai netaikoma. Taigi BNT daro išvad?, kad, kalbant apie prekes ir paslaugas, naudojamas veiklai, finansuojamai ir subsidija, ir iš komercini? pajam?, ji turi teis? atskaityti vis? apskai?iuot? PVM. Mokes?i? institucijos laikosi pozicijos, kad BNT veiklos daliai, finansuojamai iš valstyb?s biudžeto, taikytinas Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies q punkte numatytas neapmokestinimas PVM, tod?l teise ? atskait? gali būti pasinaudota tik proporcingai, tiek, kiek BNT transliavimo veikla finansuojama iš pajam?, gaunam? iš komercin?s veiklos.

13. D?l tokio gin?o 2016 m. gruodžio 14 d. mokes?i? institucija pri?m? mokestin? sprendim?, jame nurod? patikslinti BNT deklaruot? atskaitytin? PVM sum? už laikotarp? nuo 2015 m. rugs?jo 1 d. iki 2016 m. kovo 31 d. BNT apskund? tok? sprendim?, bet mokes?i? institucija, kuri yra pagrindin?s bylos šalis, 2017 m. vasario 27 d. sprendimu atmet? tok? skund?. BNT apskund? pastar?j? sprendim? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui.

14. Tokiomis aplinkyb?mis *Administrativen sad Sofia-grad* (Sofijos administracinis teismas, Bulgarija) nutar? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar visuomenin?s televizijos audiovizualin?s žiniasklaidos paslaug? teikimas ži?rovams gali būti laikomas paslauga, teikiama už atlyg?, kaip apibr?žta Direktyvos [2006/112] 2 straipsnio 1 dalies c punkte, jeigu ji finansuojama valstyb?s subsidij? forma, o ži?rovai nemoka joki? transliavimo mokes?i?, o gal ji n?ra už atlyg? teikiama paslauga, kaip apibr?žta šioje nuostatoje, ir

nepatenka ? šios direktyvos taikymo srit??

2. Jeigu b?t? atsakyta taip, kad visuomenin?s televizijos audiovizualin?s žiniasklaidos paslaugos ži?rovams patenka ? Direktyvos [2006/112] 2 straipsnio 1 dalies c punkto taikymo srit?, ar turi b?ti laikoma, kad tai neapmokestinamas tiekimas, kaip apibr?žta Direktyvos [2006/112] 132 straipsnio 1 dalies q punkte, ir ar leistina nacionalin?s teis?s nuostata, pagal kuri? ši veikla yra neapmokestinama vien d?l išmok?, gaunam? iš valstyb?s biudžeto, kurias gauna visuomenin? televizija, nepaisant to, kad ši veikla taip pat yra komercinio pob?džio?

3. Ar pagal Direktyvos [2006/112] 168 straipsn? leistina praktika, pagal kuri? teis? atskaityti vis? PVM už pirkinius priklauso ne tik nuo pirkini? paskirties (apmokestinamai ar neapmokestinamai veiklai), bet ir nuo ši? pirkini? finansavimo r?šies, o b?tent, viena vertus, iš savo pajam? (reklamos paslaug? ir pan.), ir, kita vertus, iš valstyb?s subsidij?, ir pagal kuri? teis? atskaityti vis? PVM suteikiama tik už pirkinius, finansuojamus iš savo pajam?, bet ne už tuos, kurie finansuojami iš valstyb?s subsidij?, kai reikalaujama juos atskirti?

4. Jeigu daroma prielaida, kad visuomenin?s televizijos veikla susideda iš apmokestinamo ir neapmokestinamo tiekimo, atsižvelgiant ? mišr? jos finansavim? – kokia yra teis?s atskaityti PVM už šiuos pirkinius apimtis ir kokie kriterijai turi b?ti naudojami j? nustatant?“

15. Teisingumo Teismo kanceliarija prašym? priimti prejudicin? sprendim? gavo 2020 m. sausio 17 d. Rašytines pastabas pateik? BNT, Ispanijos vyriausyb? ir Europos Komisija. BNT ir Komisija raštu atsak? ? Teisingumo Teismo klausimus.

Analiz?

16. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pateik? keturis prejudicinius klausimus. Nagrin?siu juos iš eil?s, tokia tvarka, kokia jie buvo pateikti.

D?l pirmojo prejudicinio klausimo

17. Pirmuoju prejudiciniu klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas siekia išsiaiškinti, ar Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punktas turi b?ti aiškinamas taip, kad visuomeninio televizijos transliuotojo vykdoma audiovizualin?s žiniasklaidos paslaug? teikimo veikla tiek, kiek ji finansuojama subsidija iš valstyb?s biudžeto, yra paslaug? teikimas už atlyg?, kaip tai suprantama pagal ši? nuostat?.

?vadin?s pastabos

18. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo abejon?s šiuo klausimu susijusios su 2018 m. balandžio 23 d. *Varhoven administrativen sad* (Vyriausiasis administracinis teismas, Bulgarija) priimtu sprendimu, kuriame jis konstatavo, kad BNT veiklai taikoma bendra PVM sistema. Teismas savo sprendim? grind?, be kita ko, Direktyvos 2006/112 25 straipsnio c punktu, pagal kur? paslaug? teikimas, kaip jis suprantamas pagal ši? direktyv?, gali apimti, be kita ko, paslaug? teikim? vykdant valdžios institucijos ar jos vardu duot? nurodym? arba laikantis ?statym?(5). To teismo nuomone, taip yra kalbant apie BNT veikl?, kuri vykdoma pagal teis?s akt? nuostatas. *Varhoven administrativen sad* kartu r?m?si Teisingumo Teismo sprendimu *Le Rayon d'Or*(6). Jis taip pat pripažino, kad, atsižvelgiant ? BNT finansavimo b?do skirtumus, palyginti su visuomeniniais transliuotojais, finansuojamais iš abonementinio mokes?io, Teisingumo Teismo sprendimas *?eský rozhlas*(7) netaikomas BNT.

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

20. Klausimas, ar Sprendimo *„eský rozhlas“*(8) sukeltos pasekmės, taikytinos visuomeninio transliuotojo, finansuojamo subsidijomis iš valstybės biudžeto, situacijai, turi esminę reikšmę atsakant į šioje byloje pateiktą pirmąjį prejudicinį klausimą. Toliau trumpai priminsiu tą sprendimą.

Sprendimas „eský rozhlas“

21. Sprendime *„eský rozhlas“*(9) Teisingumo Teismas pirmiausia priminė savo ankstesnę jurisprudenciją, pagal kurią paslauga teikiama „už atlygą“, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 77/388/EEB(10) 2 straipsnio 1 punktą, ir yra apmokestinama, tik jei tarp teikėjo ir gavėjo egzistuoja teisinis ryšys, kai įvykdoma abipusė prievolė, o teikėjo gautas atlygis yra reali gavėjui suteiktos paslaugos vertė(11). Atsižvelgiant į tai, remiantis Teisingumo Teismo jurisprudencija, sūvoka „paslaugų teikimas už atlygą“, kaip ji suprantama pagal Direktyvos 77/388 2 straipsnio 1 punktą, reikalauja tiesioginio ryšio tarp suteiktos paslaugos ir gauto atlygio(12).

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

23. Teisingumo Teismas taip pat atmetė Vokietijos vyriausybės argumentą, kad toks teisinis ryšys visuomeninį transliuotoją sieja su valstybe, kuri užtikrina jo finansavimą, nustatydamą pareigą mokėti abonementinį mokestį(14).

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

25. Atsižvelgdamas į tai, Teisingumo Teismas nusprendė, kad tokia visuomeninio transliavimo veikla, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, dėl kurios buvo priimtas Sprendimas *„eský rozhlas“*, finansuojama įstatyme numatyto mokesčiu, kurį apmokestinamasis asmuo, radijo imtuvo savininkas ar turėtojas, privalo mokėti, vykdoma pagal įstatymų steigtos transliavimo bendrovės, nėra „paslaugos teikimas už atlygą“, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 77/388 2 straipsnio 1 punktą, todėl nepatenka į šios direktyvos taikymo sritį(17).

Taikymas šiai bylai

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

27. Vis dėlto tai neturi esminės įtakos tokio transliuotojo veiklos pobūdžio analizei PVM

požiūriu. Ši subsidija yra ne atlygis už visuomeninio transliuotojo teikiamas paslaugas, o tam tikrą viešąją funkciją finansavimo būdas. Tokios subsidijos skyrimas arba kitokio finansavimo būdo nustatymas yra būtina ir neatskiriama pavidimo vykdyti tokias viešąsias funkcijas sąlyga. Kitaip tariant, šiuo atveju nekalbama apie dvi abipuses prievoles, kurios yra atskiros funkcinių požiūriu: visuomeninio transliuotojo teikiamas paslaugas ir iš valstybės biudžeto mokamą atlygą. Šiuo atveju kalbama apie valstybės veiklą, kai ji organizuoja viešąją radijo ir televizijos paslaugą, pavesdama ją visuomeniniam transliuotojui, ir kartu užtikrina šios paslaugos finansavimą, pavyzdžiui, šiam transliuotojui skiriama subsidija. Šiuo požiūriu toks transliuotojas iš esmės nesiskiria nuo tokios viešosios institucijos kaip mokykla, kariuomenė ar policija(18).

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

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

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

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

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

Direktyvos 2006/112 25 straipsnio c punktas

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

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

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

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

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

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

Dėl antrojo prejudicinio klausimo

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

40. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas kelia šį klausimą tuo atveju, jei atsakant į pirmąjį prejudicinį klausimą būtų pripažinta, kad visuomeninio transliuotojo paslaugos, finansuojamos subsidija iš valstybės biudžeto, yra apmokestinamos PVM. Vis dėlto, mano nuomone, šis klausimas vertėtų išnagrinėti ir tuo atveju, jei pirmąjį klausimą būtų atsakyta taip, kaip sižiau. Neatsižvelgiant į tai, ar visuomeninio transliuotojo veikla bus pripažinta apmokestinama, ar neapmokestinama PVM, t. y. atleista nuo šio mokesčio, dar lieka atsakyti į

klausim?, kokių mastų šiam transliuotojui priklauso teisė atskaityti anksčiau sumokėtą arba apskaitintą PVM. Tai yra trečiojo ir ketvirtąjo prejudicinio klausimo dalykas. Išanalizavus antrąjį prejudicinį klausimą visuomeninio transliuotojo veiklą, vykdomą siekiant viešojo intereso(23), bus galima atriboti nuo jo vykdomos komercinio pobūdžio veiklos.

Visuomeninio transliuotojo komercinio veikla

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

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

43. Visų pirma, mano nuomone, komercinio pobūdžio veikla reikėtų pripažinti tik tuos sandorius, kurie vykdomi už atlygą, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnį. Kadangi visuomeninio transliuotojo komercinio pobūdžio veiklai taikoma bendro principo, pagal kurį jos veikla neapmokestinama, išimtis, ji turi būti susijusi su apmokestinamais sandoriais, taigi vykdomais už atlygą, nes neapmokestinimas PVM gali būti taikomas tik tokiems sandoriams. Atsižvelgiant į tai, kas nurodyta pirma, visuomeninio transliuotojo teikiamos paslaugos, kurių, atsižvelgiant į jos finansavimo būdą, negalima pripažinti teikiamomis už atlygą, nepatenka į šio transliuotojo „komercinio pobūdžio veiklos“ sąvoką. Kitaip tariant, visuomeninio transliuotojo veiklos, finansuojamos subsidija iš valstybės biudžeto, negalima pripažinti jo komercinio pobūdžio veikla, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies q punktą.

44. Pagrindinis radijo ir televizijos transliuotojo veikla yra programos transliavimas(25). Visuomeninio transliuotojo veikla neretai finansuojama iš dviejų šaltinių. Pirma, tai yra viešieji šaltiniai, pavyzdžiui, abonementinis mokestis, kaip byloje, kurioje buvo priimtas Sprendimas *Ěeský rozhlas*(26), arba dotacija, kaip šioje byloje nagrinėjamu atveju. Kitas finansavimo šaltinis yra reklama ir kitas „komercinio audiovizualinio pranešimo“ transliavimas (rėmimas, teleparduotuvės ir prekių rodymas) (vartojant Direktyvoje 2010/13/ES(27) pateikiamas sąvokas) per televiziją arba atitinkamai per radiją.

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

46. Vis dėlto akivaizdu, kad pajamos iš tokių pranešimų transliavimo skirtos padengti ne vien tokio transliavimo sąnaudas, kurios, beje, yra minimalios, palyginti su visomis visuomeninio radijo ar televizijos transliuotojo veiklos sąnaudomis. Reklamos ir panašios mokamos pranešimų transliavimo tikslas – finansuoti pagrindinį transliuotojo veiklą – programą, t. y. kalbant apskritai,

„vairiausio turinio transliavim“, išskyrus komercinius pranešimus, kai už šį programą transliavimą transliuotojas neima užmokesčio iš gavėjo. Taigi kyla klausimas, kaip tokie visuomeniniai transliuotojų transliuojamų programų transliavimas tiek, kiek jis finansuojamas iš pajamų, gautų transliuojant komercinius pranešimus, turi būti vertinamas atsižvelgiant į PVM reglamentuojančias nuostatas.

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

48. Kalbant apie visuomeninius transliuotojus, pažymėtina, kad situacija yra sudėtingesnė. Pirma, paprastai dalis jų veiklos finansuojama iš viešųjų lėšų (per abonementinį mokestį arba subsidijų), todėl pagal ligšiolinį Teisingumo Teismo jurisprudenciją(29) ir mano siūlomą atsakymą į pirmąjį prejudicinį klausimą šis jų veiklos dalis nėra apmokestinama. Antra, net tiek, kiek ši veikla yra apmokestinama, iš esmės ji atleidžiama nuo PVM pagal Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies q punktą, išskyrus komercinio pobūdžio veiklą. Taigi lieka atsakyti į klausimą, ar kitų programų nei mokami komerciniai pranešimai transliavimui tiek, kiek jis finansuojamas iš pajamų, gaunamų iš tokių pranešimų, reikia priskirti visuomeninių transliuotojų komercinio pobūdžio veiklai.

Principai, susiję su valstybės pagalba

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

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

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

52. Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies q punkto tikslas yra, viena vertus, mažinti siekiant viešojo intereso vykdomos veiklos sąnaudas, neapmokestinant jos PVM ir, kita vertus, išvengti konkurencijos iškreipimų, kurie gali sukelti konkuruojant su privačiais transliuotojais vykdomos veiklos neapmokestinimas. Norint pasiekti šiuos tikslus, visuomeninio transliuotojo „komercinės veiklos“ nebūtina apibrėžti taip siaurai kaip Komisijos komunikate. Pagal

konkurencijos principus pakanka, kad ši? transliuotoj? veikla yra apmokestinama jiems teikiant paslaugas už atlyg?, t. y. komercini? pranešim? transliavimo paslaugas. Taip užtikrinama, kad šie transliuotojai šioje rinkoje veikt? tokiomis pat s?lygomis kaip ir privat?s transliuotojai. Kito turinio transliavimo tiek, kiek jis finansuojamas iš pajam?, gaunam? transliuojant mokamus komercinius pranešimus, kvalifikavimas kaip neapmokestinamo arba atleidžiamo nuo PVM niekaip nepadeda siekti Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies q punkto tiksl?. Atvirkš?iai, d?l to gali padid?ti šios veiklos s?naudos, nes vienintel? tokio kvalifikavimo pasekm? b?t? teis?s atskaityti už šios veiklos tikslais naudojamas prekes ir paslaugas sumok?t? arba apskai?iuot? pirkimo PVM at?mimas iš visuomenini? transliuotoj?.

53. Atsižvelgdamas ? tai, laikausi nuomon?s, kad Komisijos komunikate nustatyt? visuomenini? transliuotoj? vykdomos viešojo intereso veiklos ir j? komercinio pob?džio veiklos atribojimo kriterij? neder?t? pritaikyti Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies q punkto tikslais.

BNT si?lomas aiškinimas

54. BNT savo pastabose pateikia ?dom? poži?r?, susijus? su tokia veiklos atribojimu. Jeigu teisingai suprantu BNT pozicij?, ši organizacija komercine veikla laiko transliavim? vis? program?, kurios, jos nuomone, pritraukia ži?rov?, kartu sudarant galimyb? parduoti reklamai skirt? laik?. Šiuo atveju vis? pirma kalbama apie sporto rengini?, užsienio kino film? ar pramogini? laid? transliavim?. Atsižvelgiant ? tai, pagrindin?s bylos aplinkyb?mis BNT atskaitydavo vis? PVM, sumok?t? ir apskai?iuot? už toki? program? transliavimo išlaid? sudedam?sias dalis. Ta?iau, BNT nuomone, kit? r?ši? programos transliuojamos vykdan? viešojo intereso funkcij?, tod?l toks transliavimas neapmokestinamas PVM.

55. Vis d?lto manau, kad tokia pozicija yra klaidinga d?l dviej? priežas?i?.

56. Pirma, man atrodo, kad BNT daromas skirtumas tarp program?, kurios duoda pajam? iš reklamos, ir program?, kurios neduoda toki? pajam?, yra savavališkas ir neb?tinai atitinka tikrov?. Lengva nurodyti programas, kurios *par excellence* atitinka viešojo intereso kriterijus ir kartu paprastai pritraukia daug ži?rov?, taigi yra puiki vieta reklamai, pavyzdžiui, informacin?s programos. Vis d?lto programos, kurias BNT priskiria komercin?ms, gali b?ti vienodai priskiriamos visuomenini? transliuotoj? veiklai, vykdomai tenkinant vieš?j? interes?. Juk šis interesas susij?s su „visuomen?s demokratiniais, socialiniais ir kult?riniais poreikiais“(35), o šie poreikiai apima ir tokias sritis, kaip filmai, sportas ar pramogos.

57. Antra, si?lydama tok? jos teikiam? paslaug? kvalifikavimo metod? BNT neatsižvelgia ? veiksn?, kuriuo grindžiama PVM sistema – ryš? tarp prek? ir paslaug?, kurias apmokestinamasis asmuo ?sigyja savo veiklai, ir apmokestinamo prek? tiekimo ar paslaug? teikimo, kur? jis atlieka vykdydamas ši? veikl?. Kitaip tariant, tam, kad prek?s ir paslaugos, kurias anks?iau ?sigijo apmokestinamasis asmuo, gal?t? b?ti pripažintos naudojamomis jo veiklos tikslais, j? ?sigijimo išlaidos iš esm?s tur?t? b?ti ?trauktos ? šio apmokestinamojo asmens vykdom? apmokestinam?j? pardavimo sandori? kain?(36).

Si?lomas sprendimas

58. Kalbant apie prek? ar paslaug?, kurios n?ra tiesiogiai naudojamos apmokestinam?j? sandori? reikm?ms, pirkimo išlaidas, patiriamas, kai programos transliuojamos neatlygintinai ir turi tik netiesiogin? ryš? su mokam? komercini? pranešim? transliavimo paslaug? teikimu(37), pažym?tina, kad šis tikslas gali b?ti pasiektas dviem b?dais. Pirmasis b?das b?t? griežtai skirti konkre?ias pajamas iš apmokestinamosios veiklos konkre?ioms prek?ms ar paslaugoms, skirtoms nemokamoms programoms transliuoti, pavyzdžiui, ?sigyti teises ? filmo arba sporto rungtyni? transliacij?. Vis d?lto, kaip pagrindin?je byloje teisingai pažymi mokes?i? institucijos, tam b?tina

vesti atskir? apskait?, kuri leist? šitaip susieti pajamas ir išlaidas.

59. Kitas b?das yra apskai?iuoti visuomeninio transliuotojo veiklos dal?, finansuojam? subsidija iš valstyb?s biudžeto (arba abonementinio mokes?io), ir kit? dal?, finansuojam? iš pajam?, gaunam? iš apmokestinam?j? sandori?. Pastaroji dalis, at?mus galimas pajamas iš sandori?, kurie pagal Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies q punkt? yra neapmokestinami, atspind?s visos visuomeninio transliuotojo veiklos komercin? dal?. Atsižvelgiant ? šį dal?, šiai veiklai bus galima priskirti visuomeninio transliuotojo patirtas išlaidas, nesant reikalo tiksliai priskirti konkre?i? išlaid? dali? komercinei veiklai arba viešojo intereso veiklai(38).

60. Taigi, mano nuomone, reik?t? pripažinti, kad visuomenini? transliuotoj? „komercinio pob?džio veikla“, kaip ji suprantama pagal Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies q punkt?, apima ne tik už atlyg? teikiamas paslaugas, suprantant jas siaurai kaip komercini? pranešim? transliavim?, bet ir paslaugas, už kurias j? gav?jai nemoka, vis? pirma nemokamai prieinam? program? transliavim?, tiek, kiek jos finansuojamos iš pajam?, gaunam? teikiant pirmosios r?šies paslaugas.

61. Mano nuomone, tokia pozicija atitinka Ispanijos vyriausyb?s ir Komisijos pozicij?, kuri? jos išreišk? šioje byloje pateiktose pastabose(39). Manau, kad tokį pozicij? taip pat patvirtina PVM komiteto gair?s, priimtose 1997 m. geguž?s 28–29 d. 52-ajame pos?dyje(40). Jame pos?džiavusios valstyb?s nar?s „beveik vienbalsiai“ pripažino, kad vienintel? visuomenini? transliuotoj? veikla, kuri nelaikoma komercine veikla, yra iš vieš?j? l?š? (t. y. iš abonementinio mokes?io arba subsidija) finansuojam? program? transliavimas. Taigi, logiškai m?stant, program? transliavimas tiek, kiek jis finansuojamas iš pajam?, gaunam? iš komercin?s veiklos, turi b?ti priskiriamas komercinio pob?džio veiklai.

62. Taigi si?lau ? antr?j? prejudicin? klausim? atsakyti, kad Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies q punktas turi b?ti aiškinamas taip, kad vieš?j? radijo ir televizijos ?staig? „komercinio pob?džio“ veikla, kaip ji suprantama pagal šį nuostat?, apima už atlyg? vykdomus sandorius, nelaikomus viešojo intereso veikla, taip pat neatlygintinai teikiamas paslaugas tiek, kiek jos yra finansuojamos iš pajam?, gaunam? iš šio atlygintin? sandori?.

D?I tre?iojo ir ketvirtojo prejudicini? klausim?

63. Pateikdamas tre?i?j? ir ketvirt?j? prejudicinius klausimus, kuriuos si?lau nagrin?ti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, kokios apimties yra visuomeninio transliuotojo teis? atskaityti apskai?iuot? arba sumok?t? PVM už prekes ir paslaugas, kurias jis ?sigyja savo veiklai, jei ši veikla finansuojama ir subsidija iš valstyb?s biudžeto, ir iš komercin?s veiklos pajam?.

64. Š? klausim?, kiek jis susij?s su visuomeniniu transliuotoju, finansuojamu iš abonementinio mokes?io, jau išsamiai nagrin?jau savo išvadoje byloje ?eský rozhlas(41). Vis d?lto toje byloje nagrin?ti prejudiciniai klausimai neap?m? šios problemos, tod?l Teisingumo Teismas jos nenagrin?jo savo sprendime. Manau, min?toje išvadoje pateiktas išvadas galima pritaikyti šiai bylai. Atsižvelgdamas ? šį byl? nor??iau pridurti tai, kas nurodyta toliau.

PVM atskaitos principai esant mišriai veiklai

65. Pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją apmokestinamojo asmens sandoriai, kurie nėra apmokestinami PVM, pavyzdžiui, todėl, kad nėra vykdomi už atlygą, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalį, nesuteikia teisės atskaityti apskaituotą arba sumokėtą PVM už šiuos sandorius reikšms sąsigytas prekes ir paslaugas. Toks pats principas taikomas neapmokestinamiems sandoriams(42).

66. Šis principas nesunkiai pritaikyti prekšms ir paslaugoms, kurias apmokestinamasis asmuo sąsigyja tik PVM neapmokestinamiems sandoriams – apmokestinamasis asmuo negyja teisės atskaityti už šias prekes ir paslaugas sumokto PVM.

67. Problema kyla kalbant apie prekes ir paslaugas, kurias apmokestinamasis asmuo naudoja ir apmokestinamąjį, ir neapmokestinamąjį sandorius reikšms. Esant tokiai situacijai teisė ? atskait? apmokestinamajam asmeniui priklauso proporcingai jo sąsigyjam? prekš ir paslaug? naudojimui jo vykdomiems apmokestinamiesiems sandoriams.

68. Nuo PVM atleidžiamiesiems sandoriams Direktyvos 2006/112 173–175 straipsniuose tvirtinti išsamš šios proporcingos dalies apskait?iavimo principai, ta?iau šios nuostatos netaikomos PVM neapmokestinamiems sandoriams. Tokiu atveju valstybšs naršs nacionalin?je teis?je turi reglamentuoti šios dalies apskait?iavimo principus, paisydamos bendros PVM sistemos struktšros ir tikslš. Šie principai turi leisti objektyviai atsižvelgti ? apmokestinamąjį ir neapmokestinamąjį sandorius išlaid? dal?(43).

Taikymas visuomeniniams transliuotojams

69. Kiek tai susij? su šia byla, kaip matyti iš mano sišlomo atsakymo ? pirmąjį prejudicin? klausim?, visuomeninis transliuotojas nevykdo PVM apmokestinam? sandorius tiek, kiek jo veikla yra finansuojama subsidija iš valstybšs biudžeto. Taigi ši veikla nesuteikia jam teisės atskaityti už šiai veiklai naudotas prekes ir paslaugas sumokto PVM.

70. Vis dėlto, kaip matyti iš mano sišlomo atsakymo ? antrąjį prejudicin? klausim?, tiek, kiek visuomeninio transliuotojo veikla yra finansuojama iš pajam?, gaunam? iš mokam? komercini? pranešim? transliavimo ir kit? apmokestinam?j? sandorius, ši veikla laikytina jo komercinio pobūdžio veikla, kaip ji suprantama pagal Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies q punkt?. Vis? ši? veikl? der?t? pripažinti už atlyg? vykdoma veikla, vadinasi, tokia, kuri suteikia teis? atskaityti už šiai veiklai panaudotas prekes ir paslaugas sumoktą arba apskaituotą PVM.

71. Atsižvelgiant ? tai, kas nurodyta pirma, visuomeninis transliuotojas, kurio veikla finansuojama ir subsidija iš valstybšs biudžeto, ir iš galim? neapmokestinam?j? sandorius, ir iš pajam?, gaunam? iš apmokestinam?j? sandorius, turi teis? atskaityti už šiai veiklai panaudotas prekes ir paslaugas apskaituotą arba sumoktą PVM tiek, kiek jo veikla yra finansuojama iš pajam?, gaut? iš apmokestinam?j? sandorius.

72. Kaip jau minėjau, Direktyvoje 2006/112 nenustatyti neapmokestinamai veiklai priskiriamos proporcingos dalies snaud? apskait?iavimo principai. Vadinasi, tai turi b?ti reglamentuota valstybi? nari? nacionalin?je teis?je. Be to, pritariu Komisijos atsakyme ? Teisingumo Teismo klausim? išreikštam poži?riui, kad valstybšs naršs gali, bet neprivalo, pagal analogiją taikyti šios direktyvos 173–175 straipsniuose nurodytus apmokestinamiesiems ir neapmokestinamiesiems sandoriams taikomus principus.

73. Pripažinus mano sišlom? visuomenini? transliuotoj? komercinio pobūdžio veiklos s?vokos apibržžt?, vis? pirma b?t? galima taikyti pagrindin? šios proporcingos dalies apskait?iavimo metod?, apibržžt? Direktyvos 2006/112 174 straipsnio 1 dalyje. Pagal š? metod? teis? atskaityti

anksčiau apskaičiuotą arba sumokėtą PVM priklauso visos apmokestinamojo asmens apyvartos proporcingai daliai iš apmokestinamųjų sandorių. Taikant šį metodą visuomeniniams transliuotojams, finansuojamiems ir subsidija iš valstybės biudžeto, ir iš atlygintinai vykdomų sandorių, trupmenos skaitiklyje reikėtų nurodyti iš šių sandorių gautos apyvartos dydį, o vardiklyje – šios apyvartos dydį ir subsidijos dydį. Paskui, jeigu transliuotojas vykdo atlygintinus, bet pagal Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies q punktą PVM neapmokestinamus sandorius, šiuo būdu gautai proporcingai daliai reikėtų taikyti šios direktyvos 173 ir 174 straipsniuose nurodytus principus, siekiant gauti galutinę proporcingą dalį, kuri atsižvelgiant šiam transliuotojui priklauso teisę atskaityti ankstesniame etape sumokėtą arba apskaičiuotą PVM.

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

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

Išvada

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

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

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

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

1 Originalo kalba: lenkų.

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

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

4 OL L 347, 2006, p. 1.

5 Ši nuostata nebuvo aiškiai perkelta ? Bulgarijos teis?, ta?iau *Varhoven administrativen sad* pripa?ino, kad ji veikia tiesiogiai. Manau, kad ?iuo klausimu tas teismas yra teisus, nes Direktyvos 2006/112 25 straipsnis yra paslaug?, kaip jos suprantamos pagal ?i? direktyv?, s?vokos apibr?zties sudedamoji dalis, tod?l jo neb?tina atskirai perkelti ? nacionalin? teis?. Vis d?lto ji netaikoma BNT veiklai, finansuojamai subsidija i? valstyb?s biud?eto, bet apie tai v?liau (??r. ?ios i?svados 33–37 punktus).

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

7 2016 m. bir?elio 22 d. sprendimas (C?11/15, EU:C:2016:470).

8 2016 m. bir?elio 22 d. sprendimas (C?11/15, EU:C:2016:470).

9 2016 m. bir?elio 22 d. sprendimas (C?11/15, EU:C:2016:470).

10 1977 m. gegu?ž?s 17 d. ?eštoji Tarybos direktyva d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 28). Dabar, kiek tai susij? su paslaug? teikimu – Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punktas.

11 2016 m. bir?elio 22 d. Sprendimas *?eský rozhlas* (C?11/15, EU:C:2016:470), 21 punktas).

12 2016 m. bir?elio 22 d. Sprendimas *?eský rozhlas* (C?11/15, EU:C:2016:470, 22 punktas).

13 2016 m. bir?elio 22 d. Sprendimas *?eský rozhlas* (C?11/15, EU:C:2016:470, 23–27 punktai).

14 2016 m. bir?elio 22 d. Sprendimas *?eský rozhlas* (C?11/15, EU:C:2016:470, 29–30 punktai).

15 2014 m. kovo 27 d. sprendimas (C?151/13, EU:C:2014:185).

16 2016 m. bir?elio 22 d. Sprendimas *?eský rozhlas* (C?11/15, EU:C:2016:470, 34–35 punktai).

17 2016 m. bir?elio 22 d. Sprendimas *?eský rozhlas* (C?11/15, rezoliucin? dalis).

18 Papildomai d?l visuomeninio transliuotojo santykio su valstybe ??r. mano i?vad? byloje *?eský rozhlas* (C?11/15, EU:C:2016:181, 30–35 punktai).

19 2016 m. bir?elio 22 d. Sprendimas *?eský rozhlas* (C?11/15, EU:C:2016:181, 21 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

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

21 Tokiu atveju ?ios paslaugos gal?t? b?ti neapmokestinamos PVM pagal Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies q punkt?.

22 Tokiu atveju S?jungos teis?s akt? leid?jas b?t? pavartoj?s formuluot? „valstyb?s nar?s <...> gali laikyti“, kaip Direktyvos 2006/112 27 straipsnyje, arba panaši? formuluot?.

23 Direktyvos 2006/112 132 straipsnis yra ?ios direktyvos IX antrastin?s dalies 2 skyriuje „Tam tikros su visuomen?s interesais susijusios veiklos neapmokestinimas PVM“.

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

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

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

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

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

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

30 OL C 257, 2009, p. 1.

31 Visą pirmą žr. Komisijos komunikato 48, 49 ir 57 punktus.

32 Visą pirmą žr. Komisijos komunikato 65 punktą.

33 Visą pirmą žr. Komisijos komunikato 47 punktą.

34 Visą pirmą žr. Komisijos komunikato 70–76 punktus.

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

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

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

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

39 Vis dėlto reikėtų pabrėžti, jog nepritariu Komisijos požiūriui, kad, jeigu visa transliuotojo veikla arba jos dalis finansuojama iš pajamų, gaunamų iš komercinių pranešimų transliavimo, programos transliavimas yra papildomas šių komercinių pranešimų transliavimo atžvilgiu, o vieninteliai transliuotojo paslaugų gavėjai yra reklamos užsakovai. Mano nuomone, čia labiau kalbama apie situaciją, kai žiūrovams arba klausytojams teikiamas paslaugas (programos

transliavim?) finansuoja kit? paslaug? gav?jai, t. y. komercini? pranešim? transliavimo paslaug? gav?jai. Ta?iau d?l to ši? paslaug? kvalifikavimas PVM atžvilgiu nesikei?ia.

40 Dokumentas XXI/1500/96.

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

42 Iš naujausi? žr. 2019 m. geguž?s 8 d. Sprendim? *Zwi?zek Gmin Zag??bia Miedziowego* (C?566/17, EU:C:2019:390, 26 ir 27 punktai).

43 Žr. 2019 m. geguž?s 8 d. Sprendim? *Zwi?zek Gmin Zag??bia Miedziowego* (C?566/17, EU:C:2019:390, 28 ir 29 punktai).