

Pagaidu versija

ENERĢĻADVOKĀTA MACEJA ŠPUNARA [MACIEJ SZPUNAR]

SECINĀJUMI,

sniegti 2021. gada 25. martā (1)

Lieta C-21/20

Balgarska nacionālā televīzija

pret

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

(Administratīven sad Sofia-grād (Sofijas pilsētas Administratīvā tiesa, Bulgārija) lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Pievienotās vārta nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts – Piemērošanas joma – Pakalpojumu sniegšana par atlīdzību – 132. panta 1. punkta q) apakšpunkts – Atbrīvojums – Televīzijas raidījumu raidīšana, kas finansēta daļēji no valsts budžeta un daļēji no komercdarbības – Tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu

Ievads

1. Dalībvalstīs pastāv divas sabiedriskā radio un televīzijas finansēšanas pamatmetodes: ieviešot speciālu nodevu, kura parasti ir saistīta ar radio vai televīzijas uztvērēja atrašanos pašumā un iekšmumi no kuras tiek izmantoti sabiedrisko raidorganizāciju vajadzībām (nodevas), vai arī tieši no valsts budžeta (2). Dažas dalībvalstis apvieno šīs divas metodes un, atzīstot ienākumus no nodevām par nepietiekamiem sabiedrisko raidorganizāciju sabiedrisko un politisko uzdevumu izpildei, papildina tos ar tiešām valsts budžeta subsīdijām.

2. Šī lieta ir par to, kā šīs sabiedrisko raidorganizāciju finansēšanas metodes ir jākvalificē pievienotās vārta nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) mērķiem, un par sekām, kādas tādā kvalifikācija izraisa minētajām raidorganizācijām kā šī nodokļa maksātājiem.

3. Tiesai jau ir bijusi iespēja izlemt, ka darbība, kura tiek finansēta no likumā noteiktas nodevas – ko maksā personas, kuru pašumā vai valdījumā ir radiouztvērējs, – un kuru veic saskaņā ar likumu izveidota raidorganizācija, nav uzskatāma par pakalpojumu sniegšanu “par atlīdzību” tiesību normu par PVN izpratnē un līdz ar to neietilpst to piemērošanas jomā (3). Tomēr rodas jautājums, vai tādās pats risinājums ir jāpiemēro attiecībā uz raidorganizāciju, kas tiek

finansētā no valsts budžeta subsīdijām.

4. Tiesa, izskatot jautājumus par sabiedriskas raidorganizācijas tiesību atskaitīt priekšnodokli par precēm un pakalpojumiem, ko iegādājas savas darbības vajadzībām, šajā sakarā varēs arī paplašināt judikatūru.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

5. Saskaņā ar Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 2. panta 1. punkta c) apakšpunktu (4):

“PVN uzliek šādiem darījumiem:

[..]

c) pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rēķojas kā tās;

[..].”

6. Direktīvas 132. panta 1. punkta q) apakšpunktā ir noteikts:

“Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šāds darījums:

[..]

q) radio un televīzijas organizāciju darbība, kas nav komerciāla rakstura.

[..].”

7. Saskaņā ar šīs pašas direktīvas 168. pantu:

“Ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā dalībvalstī, kurā viņš veic šos darījumus, atskaitīt no nodokļa, par kuru nomaksu viņš ir atbildīgs:

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

b) PVN, kas maksājams par darījumiem, kurus pielīdzina prešu piegādei vai pakalpojumu sniegšanai saskaņā ar 18. panta a) punktu un 27. pantu;

c) PVN, kas maksājams par prešu iegādi Kopienas iekšienē saskaņā ar 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta i) punktu;

d) PVN, kas maksājams par darījumiem, kurus pielīdzina prešu iegādei Kopienas iekšienē saskaņā ar 21. un 22. pantu;

e) PVN, kas maksājams vai samaksāts par prešu importu attiecīgajā dalībvalstī.”

8. Visbeidzot, saskaņā ar Direktīvas 2006/112 173. panta 1. punkta pirmo daļu:

“Attiecībā uz precēm un pakalpojumiem, ko nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem

saska?? ar 168., 169. un 170. pantu PVN ir atskait?ms, un dar?jumiem, par kuriem PVN nav atskait?ms, atskait?ma ir tikai t? PVN da?a, kas attiecin?ma uz pirm? veida dar?jumiem.”

Bulg?rijas ties?bas

9. Saska?? ar *Zakon za radioto i televiziata* (Likums par radio un telev?ziju) 6. panta 3. punktu *Balgarska natsionalna televizia* (turpm?k tekst? – “BNT”) ir juridiska persona, valsts sabiedriskais audiovizu?lo mediju pakalpojumu sniedz?js. Saska?? ar ?? likuma 70. panta 3. punktu BNT tiek finans?ta no valsts budžeta subs?dij?m, ien?kumiem no rekl?mas u. tml., k? ar? citiem avotiem.

10. Direkt?va 2006/112 ir transpon?ta Bulg?rijas ties?b?s ar *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (Likums par pievienot?s v?rt?bas nodokli). ?? likuma 42. pants atbr?vo no PVN tostarp BNT darb?bu, kas tiek finans?ta no valsts budžeta.

Fakti, tiesved?ba un prejudici?lie jaut?jumi

11. BNT ir Bulg?rijas sabiedrisk? raidorganiz?cija, proti, strukt?ra, kuras darb?ba princip? var b?t atbr?vota no nodok?a saska?? ar Direkt?vas 2006/112 132. panta 1. punkta q) apak?punktu. BNT tiek finans?ta da??ji no valsts budžeta subs?dij?m un da??ji no ien?kumiem, kas g?ti no t?s komercdarb?bas. ?? darb?ba izpaužas gan k? maksas satura, it ?paši rekl?mu, raid?šana, gan k? darb?ba, kas nav raid?šana, piem?ram, intelektu?l? ?pašuma ties?bu p?rdošana vai apr?kojuma iznom?šana.

12. Pamatliet? str?ds ir par BNT ties?b?m atskait?t priekšnodokli par t?s ieg?d?taj?m prec?m un pakalpojumiem, ko izmanto BNT darb?bas m?r?iem. Tas izriet no t?, ka BNT un Bulg?rijas nodok?u iest?des PVN m?r?iem atš?ir?gi interpret? BNT darb?bu. BNT ieskat?, valsts budžeta subs?dijas nav atl?dz?ba par raid?jumu raid?šanu, l?dz ar to t? piln?b? ir izsl?gta no PVN sist?mas. T?d?? BNT secina, ka attiec?b? uz prec?m un pakalpojumiem, ko izmanto darb?bas, kura tiek finans?ta gan no subs?dij?m, gan no komercdarb?bas ie??mumiem, vajadz?b?m, tai ir ties?bas atskait?t priekšnodokli piln? apm?r?. Savuk?rt nodok?u iest?des uzskata, ka BNT darb?ba, kas tiek finans?ta no valsts budžeta, ir atbr?vota no nodok?a saska?? ar Direkt?vas 2006/112 132. panta 1. punkta q) apak?punktu un t?d?? ties?bas atskait?t priekšnodokli ir tikai proporcion?li apm?ram, k?d? BNT raid?šana tiek finans?ta no komercdarb?bas ie??mumiem.

13. ?? str?da rezult?t? 2016. gada 14. decembr? tika izdots pazi?ojums par nodokli, ar kuru nodok?u iest?de lika kori??t BNT deklar?to priekšnodok?a summu, ko tai ir ties?bas atskait?t par laikposmu no 2015. gada 1. septembra l?dz 2016. gada 31. martam. Par šo pazi?ojumu BNT iesniedza s?dz?bu, kuru nodok?u iest?de, kas ir puse pamatliet?, ar 2017. gada 27. febru?ra l?mumu noraid?ja. Šo l?mumu BNT p?rs?dz?ja iesniedz?jties?.

14. ?emot v?r? šos apsv?rumus, *Administrativen sad Sofia?grad* (Sofijas pils?tas Administrat?v? tiesa, Bulg?rija) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai sabiedrisk?s telev?zijas audiovizu?lo mediju pakalpojumu sniegšanu telev?zijas skat?t?jiem var uzskat?t par pakalpojumu sniegšanu par atl?dz?bu Direkt?vas [2006/112] 2. panta 1. punkta c) apak?punkta izpratn?, ja valsts to finans? subs?diju veid?, turkl?t telev?zijas skat?t?ji par apraidi nemaks? nodevas, vai ar? t? nav pakalpojumu sniegšana par atl?dz?bu š?s ties?bu normas izpratn? un neietilpst š?s direkt?vas piem?rošanas jom??

2) Ja atbilde ir t?da, ka sabiedrisk?s telev?zijas skat?t?jiem sniegtie audiovizu?lo mediju pakalpojumi ietilpst Direkt?vas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apak?punkta darb?bas jom?, vai ir j?uzskata, ka tie ir no nodok?a atbr?votas pieg?des Direkt?vas [2006/112] 132. panta 1. punkta q)

apakšpunkta izpratn?, un vai ir pie?aujams valsts tiesiskais regulējums, saska?? ar kuru š? darb?ba ir atbr?vota no nodok?a tikai no valsts budžeta sa?emt? maksājuma d??, ko sabiedrisk? telev?zija sa?em neatkarīgi no t?, vai šai darb?bai ir ar? komerciāls raksturs?

3) Vai saska?? ar Direkt?vas 2006/112 168. pantu ir pie?aujama prakse, saska?? ar kuru ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu par pirkumiem ir atkar?gas ne tikai no pirkumu izmantošanas veida (darb?bai, par kuru uzliek vai neuzliek nodokli), bet ar? no šo pirkumu finansēšanas veida, proti, no saviem ieņēmumiem (reklāmas pakalpojumi u.c.), no vienas puses, un no valsts subsīdijām, no otras puses, un saska?? ar kuru ties?bas uz piln?gu priekšnodok?a atskait?šanu ir tikai par pirkumiem, kas finansēti no saviem ieņēmumiem, bet ne tiem, kas finansēti no valsts subsīdijām, un turklāt ir nepieciešama to nošķiršana?

4) Ja tiek uzskatīts, ka sabiedrisk?s telev?zijas darb?ba ietver gan piegādes, par kurām uzliek nodokli, gan tādās, par kurām to neuzliek, un ?emot vēr? to jaukto finansējumu – kād? apmēr? ir ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu š?du pirkumu gadījum? un kādi kritēriji ir jāpiemēro to noteikšanai?”

15. Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu Ties? ir iesniegts 2020. gada 17. janvār?. Rakstveida apsvērumus iesniedza BNT, Spānijas valdība un Eiropas Komisija. BNT un Komisija iesniedza rakstveida atbildes uz Tiesas jautājumiem.

Analīze

16. Iesniedzītiesa uzdeva ?etrus prejudiciālos jautājumus. Izskatīšu tos to uzdošanas secībā.

Par pirmo prejudiciālo jautājumu

17. Uzdodot pirmo prejudiciālo jautājumu, iesniedzītiesa v?las noskaidrot, vai Direkt?vas 2006/112 2 panta 1. punkta c) apakšpunkts ir jāinterpret? tādējādi, ka sabiedrisk?s raidorganizācijas darb?ba, kas balstīta uz telev?zijas pakalpojumu sniegšanu, apmēr?, kād? t? tiek finansēta no valsts budžeta subsīdijām, ir pakalpojumu sniegšana par atlīdzību š?s tiesību normas izpratn?.

Ievada apsvērumi

18. Iesniedzītiesas šaubas šaj? jautājum? ir saistītas ar *Varhoven administrativen sad* (Augstāk? administratīv? tiesa, Bulgārija) 2018. gada 23. aprīļa spriedumu, kur? š? tiesa konstatēja, ka BNT darb?bai ir piemērojama kopēj? PVN sistēma. Minēt? tiesa spriedumu pamatoja jo ?paši ar Direkt?vas 2006/112 25. panta c) punktu, saska?? ar kuru pakalpojumu sniegšana š?s direkt?vas izpratn? tostarp var būt pakalpojumu sniegšana, pildot valsts iestādes vai t?s v?rd? izdotu r?kojumu vai ar? pildot kādu tiesību aktu (5). Minēt?s tiesas ieskat?, t? ir gadījum?, kad BNT veic likum? noteiktu darbību. Šaj? sakar? *Varhoven administrativen sad* atsauc?s uz Tiesas spriedumu *Le Rayon d'Or* (6). Vienlaicīgi t? atzina, ka, ?emot vēr? atšķirības starp BNT un sabiedrisko raidorganizāciju, kas tiek finansētas no nodevām, finansēšanas veidu, attiecībā uz BNT nav piemērojams Tiesas spriedums *?eský rozhlas* (7).

19. Nodokļu iestāžu nostāja pamatliet? atbilst norādītajam 2018. gada 23. aprīļa spriedumam.

20. Lai šaj? liet? atbild?tu uz pirmo prejudici?lo jaut?jumu, b?tiska noz?me ir jaut?jumam, vai no sprieduma *?eský rozhlas* (8) izrietošie secin?jumi ir piem?rojami attiec?b? uz sabiedrisko raidorganiz?ciju, kas tiek finans?ta no valsts budžeta subs?dij?m. T?d?? ?sum? atg?din?šu šo spriedumu.

Spriedums ?eský rozhlas

21. Spriedum? *?eský rozhlas* (9) Tiesa atsauc?s vispirms uz savu iepriekš?jo judikat?ru, saska?? ar kuru pakalpojumi tiek sniegti “par atl?dz?bu” Direkt?vas 77/388/EEK (10) 2. panta 1. punkta izpratn? un t?d?j?di ir apliekami ar nodok?iem vien?gi tad, ja starp pakalpojumu sniedz?ju un sa??m?ju past?v tiesiskas attiec?bas, kuru laik? notiek savstarp?ja izpild?juma apmai?a, un pakalpojumu sniedz?ja sa?emt? atl?dz?ba veido faktisku atl?dz?bu par sa??m?jam sniegto pakalpojumu (11). T?d?? atbilstoši Tiesas judikat?rai j?dziens “pakalpojumu sniegšana par atl?dz?bu” min?t? Direkt?vas 77/388 2. panta 1. punkta izpratn? noz?m? tiešas saiknes past?v?šanu starp sniegto pakalpojumu un sa?emto atl?dz?bu (12).

22. Turpin?jum? Tiesa konstat?ja, ka t?das tiesiskas attiec?bas nepast?v starp sabiedrisko raidorganiz?ciju, ko finans? no nodev?m, un person?m, kas maks? š?s nodevas. Proti, no vienas puses, t?ds pien?kums nav atkar?gs no sabiedrisk?s raidorganiz?cijas pakalpojumu faktisk?s izmantošanas, bet gan no radiouztv?r?ja atrašanās ?pašum? un, no otras puses, piek?uve šiem pakalpojumiem nav atkar?ga no nodevas samaksas. T?d?j?di š? nodeva nav samaksa par pakalpojumu, ko sniedz sabiedrisk? raidorganiz?cija (13).

23. Tiesa noraid?ja ar? ?ehijas vald?bas argumentus, ka past?v t?das tiesisk?s attiec?bas starp sabiedrisko raidorganiz?ciju un valsti, kas nodrošina sabiedriskai raidorganiz?cijai finans?jumu oblig?tas nodevas veid? (14).

24. T?pat Tiesa noliedza iesp?ju piem?rot sabiedriskai raidorganiz?cijai, kas tiek finans?ta no nodev?m, secin?jumus, k?di izriet no sprieduma *Le Rayon d’Or* (15). Proti, Tiesa nor?d?ja, ka liet?, kur? tika izdots nor?d?tais spriedums, past?v?ja tieša saikne starp pakalpojumu sniegšanu un sa?emto atl?dz?bu – pat ja š? atl?dz?ba bija vienotas likmes maks?jums – un l?dz ar to š?ds vienotas likmes maks?jums ir uzskat?ms par atl?dz?bu par pakalpojumiem, kas tiek veikti par atl?dz?bu, un šis maks?jums k? t?ds ietilpst PVN piem?rošanas jom?. Tom?r sabiedriskas raidorganiz?cijas gad?jum?, kas tiek finans?ta no nodev?m, š?da tieša saikne neeksist? (16).

25. L?dz ar to Tiesa nol?ma, ka t?da sabiedrisk? radio apraide k? pamatliet?, saist?b? ar ko tika izdots spriedums *?eský rozhlas*, kura tiek finans?ta no likum? noteiktas nodevas – ko maks? personas, kuru ?pašum? vai vald?jum? atrodas radiouztv?r?js – un kuru veic saska?? ar likumu izveidota raidorganiz?cija, nav uzskat?ma par pakalpojumu sniegšanu “par atl?dz?bu” Direkt?vas 77/388 2. panta 1. punkta izpratn? un l?dz ar to neietilpst min?t?s direkt?vas piem?rošanas jom? (17).

Piem?rošana šaj? liet?

26. Uzskatu, ka ir j?pie?em analo?isks risin?jums attiec?b? uz sabiedrisko raidorganiz?ciju, kas tiek finans?ta no valsts budžeta subs?dij?m. Š?da raidorganiz?cija neizmanto speci?lo nodevu, ko maks? personas, kuru ?pašum? ir radiouztv?r?ji. Ta?u t?s viet? sa?em valsts budžeta subs?dijas, no kur?m ir j?finans? uzdevumi, kas tai ir uztic?ti saska?? ar ties?bu norm?m.

27. Princip? tas tom?r neietekm? š?das raidorganiz?cijas darb?bas anal?zi saist?b? ar PVN. Proti, š?s subs?dijas nav atl?dz?ba par sabiedrisk?s raidorganiz?cijas pakalpojumiem, bet gan ir konkr?tu sabiedrisko interešu finans?šanas veids. Gad?jum?, kad tiek uztic?ta š?du sabiedrisko

interesu realizācija, tādus subsīdiju piešķiršana vai cita finansēšanas veida iedibināšana ir obligāta un neatņemama sastāvdaļa. Citiem vārdiem sakot, te nepastāv savstarpēju funkcionāli neatkarīgu izpildījumu – sabiedriskas raidorganizācijas sniegtu pakalpojumu un atlīdzības, kas tiek izmaksāta no valsts budžeta, – apmaiņa. Šādā situācijā darbību veic valsts, kas nodrošina tādus sabiedrisku pakalpojumu kā radio vai televīzija, uzticot to izpildi sabiedriskai raidorganizācijai, un vienlaicīgi nodrošina šo pakalpojuma finansēšanu, piemēram, šai raidorganizācijai piešķirtas subsīdijas veidā. No šī viedokļa raugoties, šāda raidorganizācija principā neatšķiras no tādām sabiedriskajām iestādēm kā skolas, armija vai policija (18).

28. Tādēļ – līdzīgi kā starp sabiedrisko raidorganizāciju un personām, kurām jāmaksā nodeva, – arī starp sabiedrisko raidorganizāciju, kas tiek finansēta no subsīdijām, un valsti nav tiesisku attiecību, kurās pastāvētu savstarpējs izpildījums Tiesas judikatūras par kopējās PVN sistēmas piemērošanu izpratnē (19). Ciktāl pastāv tieša saikne starp sabiedriskās raidorganizācijas pakalpojumu un tās saņemto subsīdiju, šī saikne nav starp savstarpējiem izpildījumiem, bet ir neatdalāma un nepieciešama saikne starp konkrēta sabiedriskā pakalpojuma izpildi un tās finansēšanu.

29. Tādēļ sabiedriskas raidorganizācijas gadījumā, kas tiek finansēta no valsts budžeta subsīdijām, nevar piemērot risinājumu, kāds tika pieņemts Tiesas spriedumā *Le Rayon d'Or* (20). Lietā, kurā tika taisīts šis spriedums, runa bija par pakalpojumiem, kuri tika sniegti konkrētiem pakalpojumu saņēmējiem un par kuriem pakalpojuma sniedzējs saņēma atlīdzību, kam, lai gan to vienotas likmes apmērs izmaksāja cita persona, nevis pakalpojuma saņēmējs, bija savstarpēja izpildījuma raksturs.

30. Šo iemeslu dēļ piekrītu gan *BNT*, gan Spānijas valdības apsvērumiem, ka valsts budžeta subsīdija, kas paredzēta sabiedriskās televīzijas darbības finansēšanai, nav atlīdzība, bet pati šī darbība, ciktāl tiek finansēta no šīs subsīdijas, nav par atlīdzību sniegts pakalpojums Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē.

31. Taisnība, ka var būt situācijas, kurās valsts no sabiedriskās raidorganizācijas iegādājas noteiktus pakalpojumus par atlīdzību Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē. Tomēr tas varētu būt konkrēti noteiktos gadījumos, kuros sabiedriskā raidorganizācija sniedz pakalpojumus, kas pārsniedz likumā noteiktos uzdevumus, un atlīdzību par šiem pakalpojumiem būtu jābūt tieši saistītai ar to izpildi un jāatspoguļo šo pakalpojumu apjoms un vērtība, lai šo atlīdzību varētu atzīt par konkrēto pakalpojumu cenu. Proti, atbilstoši Direktīvas 2006/112 1. panta 2. punktam PVN uzlikšanas pamatā ir cena (21).

32. Toties valsts budžeta subsīdija, kas paredzēta sabiedriskās raidorganizācijas darbības vispārīgi noteikto izdevumu segšanai, neatbilst šiem nosacījumiem. Līdz ar to es nepiekrītu Komisijas apsvērumiem, ka *BNT* piešķirtās subsīdijas varētu kvalificēties kā atlīdzība par šīs raidorganizācijas pakalpojumiem, kaut vai tikai tādēļ, ka tā tiek aprēķināta proporcionāli raidīšanas laikam. Subsīdijas apmēra aprēķināšanas veids nekādā veidā nemaina faktu, ka tā ir raidorganizācijas sniegto sabiedrisko pakalpojumu finansēšanas forma, nevis atlīdzība par tās sniegtajiem pakalpojumiem. Nodokļu maksātāja darbības kvalifikācija PVN mērķiem ir jābalsta uz šīs darbības būtiskajām pazīmēm, tostarp tās finansēšanas veidu, ja šis finansējums ietekmē minēto kvalifikāciju, nevis uz šī finansējuma apmēra aprēķina veidu.

Direktīvas 2006/112 25. panta c) punkts.

33. Šie secinājumi par sabiedriskās raidorganizācijas darbības, ko neaptver kopējā PVN sistēma, raksturu nav pretrunā Direktīvas 2006/112 25. panta c) punktam.

34. Norādītā tiesību norma atrodas minētās direktīvas IV sadaļā "Darījumi, par kuriem uzliek

nodokli". Šī sadaļa ietver Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta uzskaiti darījumu, par kuriem uzliek nodokli, definīcijas. Šīs sadaļas 3. nodaļa attiecas uz pakalpojumu sniegšanu. Pakalpojumu sniegšanas vispārīgu definīciju ietver minētās direktīvas 24. panta 1. punkts. Šī definīcija nav izsmērīga, jo nosaka, ka pakalpojumu sniegšana ir jebkurš darījums, kas nav preču piegāde. Tādēļ šīs nodaļas tiesību normas papildina un paskaidro šo definīciju, kā arī pieļauj iespēju dalībvalstīm izdarīt konkrētas atkāpes.

35. Direktīvas 2006/112 25. pants ir noteikts, ka pakalpojumu sniegšana *inter alia* var aptvert trīs darījumu veidus, kuri intuitīvi acīmredzami neietilpst pakalpojumu sniegšanas jēdzienā. Tie ir: nemateriāla pakalpojuma nodošana (25. panta a) punkts), pienākums atturēties no kādas darbības vai pieņemt kādu darbību vai situāciju (25. panta b) punkts) un, visbeidzot, pakalpojumu sniegšana, pildot valsts iestādes vai tās vārdā izdotu rīkojumu vai arī pildot kādu tiesību aktu (25. panta c) punkts). Šajā tiesību normā ietvertais formulējums "var" nenozīmē, ka dalībvalstīm ir tiesības atzīt vai neatzīt šos darījumus par pakalpojumu sniegšanu (22), bet gan ar to ir konstatēts, ka pakalpojumu sniegšana atsevišķos gadījumos var izpausties kā viens no minētajiem darījumiem.

36. Līdz ar to direktīvas 25. pants nepaplašina pakalpojumu sniegšanas definīciju, bet tikai to paskaidro gadījumā, ja pastāv šaubas, vai konkrēts darījums ir pakalpojumu sniegšana. Tomēr tas nemaina to, ka saskaņā ar Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunktu pakalpojumu sniegšana ir apliekama ar PVN tikai tad, ja minētās tiesību normas izpratnē pakalpojums tiek sniegts par atlīdzību. Šis nosacījums attiecas uz visiem darījumiem, kas ir pakalpojumu sniegšana, tostarp 25. pants minētajiem. Tādēļ gan nemateriāla pakalpojuma nodošana, gan pienākums atturēties no kādas darbības vai pieņemt kādu darbību vai situāciju, kā arī pakalpojumu sniegšana, pildot valsts iestādes vai tās vārdā izdotu rīkojumu vai arī pildot kādu tiesību aktu, ir ar PVN apliekami darījumi, ciktāl tie tiek sniegti par atlīdzību minētās direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē.

37. Līdz ar to Direktīvas 2006/112 25. panta c) punkts nevar būt par pamatu, lai par pakalpojumiem, ko sniedz sabiedriskā raidorganizācija, uzliktu PVN, ja šo pakalpojumu finansēšanas veids neļauj tos atzīt par pakalpojumiem, kas tiek sniegti par atlīdzību.

38. Tādēļ iesaku uz pirmo prejudiciālo jautājumu atbildēt, ka Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka televīzijas sabiedriskās raidorganizācijas darbība, kas balstīta uz televīzijas pakalpojumu sniegšanu, ciktāl tā tiek finansēta no valsts budžeta subsīdijām, nav pakalpojumu sniegšana par atlīdzību šīs tiesību normas izpratnē.

Par otro prejudiciālo jautājumu

39. Uzdodot otro prejudiciālo jautājumu, iesniedzītāja būtībā vēlas noskaidrot, vai sabiedriskās raidorganizācijas sniegtus pakalpojumus var atzīt par tiem, kas saskaņā ar Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta q) apakšpunktu ir atbrīvoti no PVN tādēļ, ka tie tiek finansēti no valsts budžeta subsīdijām tādā apjomā, kādā tie tādā veidā tiek finansēti.

40. Iesniedz?jtiesa šo jaut?jumu uzdod gad?jum?, ja uz pirmo jaut?jumu tiks sniegta atbilde, ka sabiedrisk?s raidorganiz?cijas, kas tiek finans?ta no valsts budžeta subs?dij?m, pakalpojumi ir apliekami ar PVN. Manupr?t, tom?r ir v?rts šo jaut?jumu izskat?t ar? gad?jum?, ja uz pirmo jaut?jumu tiks atbild?ts t?d?j?di, k? es ieteicu. Neatkar?gi no t?, vai sabiedrisk?s raidorganiz?cijas darb?ba tiks atz?ta par neietilpstošu PVN piem?rošanas jom? vai par atbr?votu no š? nodok?a, ir j?izš?ir jaut?jums, k?d? apjom? šai raidorganiz?cijai ir ties?bas atskait?t priekšnodokli par iepriekš ieg?d?t?m prec?m. Par to ir trešais un ceturtais prejudici?lais jaut?jums. Otr? jaut?juma anal?ze savuk?rt ?aus noš?irt sabiedrisk?s raidorganiz?cijas darb?bu sabiedr?bas interes?s (23) no t?s komercdarb?bas.

Sabiedrisko raidorganiz?ciju komercdarb?ba

41. Saska?? ar Direkt?vas 2006/112 132. panta 1. punkta q) apakšpunktu no PVN ir j?atbr?vo "radio un telev?zijas organiz?ciju darb?ba, kas nav komerci?la rakstura". Turkl?t saska?? ar iepriekš min?to Tiesas judikat?ru (24) un manu ieteikumu atbildei uz pirmo prejudici?lo jaut?jumu, sabiedrisko raidorganiz?ciju (sabiedrisko radio un telev?zijas organiz?ciju) pakalpojumi nav apliekami ar PVN, cikt?l tos nevar atz?t par pakalpojumiem, kas sniegti par atl?dz?bu. Šis nodoklis savuk?rt tiek uzlikts dar?jumiem, ko sniedz min?t?s raidorganiz?cijas to "komercdarb?bas" ietvaros. Lai pareizi piem?rotu kop?jo PVN sist?mu šo raidorganiz?ciju dar?jumiem, ir nepieciešams noskaidrot j?dziena "komercdarb?ba" noz?mi.

42. Ne Direkt?vas 2006/112 132. panta 1. punkta q) apakšpunkt?, ne ar? cit? š?s direkt?vas norm? nav defin?ts j?dziens "komercdarb?ba". It ?paši šis j?dziens nav piel?dzin?ms j?dzienam "saimnieciska darb?ba", kas ir defin?ts š?s direkt?vas 9. panta 1. punkt?, jo š?s j?dziens ietver ar? no nodok?a atbr?votus dar?jumus. L?dz ar to j?dziena "komercdarb?ba" defin?cija ir j?veido, balstoties uz Direkt?vas 2006/112 sist?mu un t?s 132. panta 1. punkta q) apakšpunkta m?r?iem.

43. Vispirms – par komercdarb?bu, manupr?t, ir j?atz?st tikai dar?jumi, kas sniegti par atl?dz?bu Direkt?vas 2006/112 2. panta izpratn?. Ja jau sabiedrisko raidorganiz?ciju komercdarb?ba ir iz??mums no visp?r?j? to darb?bas atbr?vošanas no nodok?a principa, tad tai ir j?attiecas uz dar?jumiem, par kuriem uzliek nodokli, un t?tad uz t?diem, kas sniegti par atl?dz?bu, jo tikai š?di dar?jumi var tikt atbr?voti no nodok?a. T?d?? sabiedrisko raidorganiz?ciju sniegtie pakalpojumi, kurus, ?emot v?r? to finans?šanas veidu, nevar atz?t par t?diem, kas sniegti par atl?dz?bu, neietilpst j?dzien? šo raidorganiz?ciju "komercdarb?ba". Citiem v?rdiem sakot, sabiedrisk?s raidorganiz?cijas darb?bu, kas tiek finans?ta no valsts budžeta subs?dij?m, nevar atz?t par t?s komercdarb?bu Direkt?vas 2006/112 132. panta 1. punkta q) apakšpunkta izpratn?.

44. Radio un telev?zijas raidorganiz?ciju pamatdarb?ba ir saist?ta ar raid?jumu raid?šanu (25). Sabiedrisko raidorganiz?ciju gad?jum? š? darb?ba bieži tiek finans?ta no divu veidu avotiem. Pirmais no tiem ir valsts l?dzek?i vai nu nodevas veid? k? liet?, kur? tika tais?ts spriedums *?eský rozhlas* (26), vai ar? subs?dijas veid? k? šaj? liet?. Otrais avots, izmantojot Direkt?vas 2010/13/ES (27) terminolo?iju, ir rekl?mu un citu "audiovizu?lu komercpazi?ojumu" (sponsor?šana, televeikals un produktu izvietošana) raid?šana vai tiem atbilstoši radio pakalpojumi.

45. Cikt?l š?da veida apraide tiek veikta par atl?dz?bu – un parasti t? ir, jo t?da ir t?s loma –, t? ir pakalpojums, kas sniegts par atl?dz?bu Direkt?vas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratn?, un ietilpst sabiedrisko raidorganiz?ciju komercdarb?b? š?s direkt?vas 132. panta 1. punkta q) apakšpunkta izpratn?. T?d?? princip? tai uzliek nodokli, un apliekam? summa ir cena, k?du rekl?mdev?ji maks? par š? satura raid?šanu.

46. Tom?r ir ac?mredzams, ka ie??mumi no šo apraižu iek?aušanas netiek izmantoti tikai šo apraižu izdevumu segšanai, kas princip? ir nelieli attiec?b? pret radio vai telev?zijas

raidorganizāciju darbības kopājiem izdevumiem. Reklāmas un tamlīdzīgu paziņojumu ieviešanas mērķis ir finansēt raidorganizāciju pamatdarbu – raidījumu raidīšanu, proti, visprāgi sakot, jebkādu saturu, izņemot komercpaziņojumus, ja par šo raidīšanu raidorganizācija no skatītājiem nesaņem samaksu. Līdz ar to rodas jautājums, kādā veidā tiesību normām par PVN ir jāattiecas uz šādu sabiedrisko raidorganizāciju raidījumu raidīšanu, ciklīt ir finansēta no komercpaziņojumu raidīšanas.

47. Privātu raidorganizāciju, kas tiek finansētas no ieņēmumiem, kurus gūst no komercpaziņojumu raidīšanas, gadījumā tiek atzīts, ka to visa darbība, proti, gan šo komercpaziņojumu raidīšana, gan pārējā satura raidīšana, ir viena un tā pati darbība. Tādā tiesību normu par PVN piemērošanas nolūkā visi ar pārraidīšanas darbību saistītie izdevumi tiek atzīti par tādām, kas attiecas uz darījumiem – tādām kā maksas komercpaziņojumu raidīšana –, par kuriem uzliek nodokli (28).

48. Sabiedrisko raidorganizāciju gadījumā situācija ir sarežģītāka. Pirmkārt, tās tiek finansētas daļēji no valsts budžeta (nodevas vai subsīdijas veidā), un saskaņā ar līdzīnājo Tiesas judikatūru (29) un manu ieteikumu atbildei uz pirmo prejudiciālo jautājumu to darbībai šajā jomā neuzliek nodokli. Otrkārt, pat daļēji, kādā to darbībai uzliek nodokli, principā, izņemot komercdarbu, ir atbrīvota no nodokļa saskaņā ar Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta q) apakšpunktu. Līdz ar to paliek jautājums, vai citu raidījumu, nevis maksas komercpaziņojumu raidīšana daļēji, kādā tā tiek finansēta no šo paziņojumu raidīšanas ieņēmumiem, ir jākvalificē kā šo sabiedrisko raidorganizāciju komercdarbība.

Valsts atbalsta noteikumi

49. Savienības tiesību sistēmā Komisijas paziņojums par valsts atbalsta noteikumu piemērošanu sabiedriskajai apraidei (30) (turpmāk tekstā – “Komisijas paziņojums”) reglamentē sabiedrisko raidorganizāciju darbības sabiedrības interesēs nošķiršanu no to komercdarbības. No tā izriet, ka, Komisijas ieskatā, par komercdarbu ir jāatzīst vispirms maksas komercpaziņojumu raidīšana, elektroniskā tirdzniecība un tamlīdzīgi pakalpojumi (31), kā arī pakalpojumi, par kuriem klausītāji maksā raidorganizācijai nodevas. Savukārt pārējā satura bezmaksas raidīšana ir vai var būt darbība sabiedrības interesēs (32).

50. Ja šos nosacījumus piemērotu saistībā ar Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta q) apakšpunktu, tad ar nodokli apliekamās darbības būtu tikai maksas komercpaziņojumu raidīšana, bet visa pārējā raidīšanas darbība nebūtu apliekama ar nodokli vai kā darbība sabiedrības interesēs tā būtu atbrīvota no nodokļa.

51. Tomēr jāņem vērā, ka Komisijas paziņojuma un Direktīvas 2006/112 un it īpaši tās 132. panta 1. punkta q) apakšpunkta mērķi atšķiras. Minētā paziņojuma mērķis, no vienas puses, ir nodrošināt dalībvalstīm to sauktā sabiedrisko pakalpojumu uzdevuma definēšanas brīvību (33), bet, no otras puses, novērst pret konkurenci vērstas darbības, tādā kā pārmerīga kompensācija par šo uzdevuma izpildi un tā dēvētā komercdarbības šķērssubsidēšana (34). Savukārt problēmas nerada sabiedrisko pakalpojumu uzdevumu finansēšana no komercdarbības ieņēmumiem. Šo mērķu izpratnē darbība, kas tiek uzskatīta par komerciālu, ir jādefinē šauri.

52. Savukārt Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta q) apakšpunkta mērķis, no vienas puses, ir samazināt darbības sabiedrības interesēs izmaksas, to atbrvojot no PVN, un, no otras puses, izvairīties no konkurences izkropošanas, kāda varētu rasties, atbrvojot no nodokļa darbības, ko konkurences apstākļos veic privātas raidorganizācijas. Šo mērķu sasniegšanai nav nepieciešama tik šaura sabiedrisko raidorganizāciju “komercdarbības” jēdziena definīcija kā Komisijas paziņojumā. No konkurences noteikumu viedokļa pietiek, ka šo raidorganizāciju darbībai uzliek nodokli par pakalpojumiem, ko tās sniedz par atlīdzību, proti, par

komercpaziņojumu raidīšanas pakalpojumiem. Proti, tas nodrošina, ka šīs raidorganizācijas darbojas tirgū ar tādām pašām noteikumiem kā privātās raidorganizācijas. Savukārt cita satura raidīšanas, ciktāl tās tiek finansēta no maksas komercpaziņojumu raidīšanas ieņēmumiem, kvalificēšana par darījumiem, par kuriem neuzliek nodokli vai kuri ir atbrīvoti no nodokļa, nekādi neveicina Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta q) apakšpunkta mērķa sasniegšanu. Tieši pretēji, tas var veicināt šīs darbības izmaksu pieaugumu, jo tās kvalifikācijas viengrās sekas būtu tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu atemšana par iepriekš iegādātām precēm un pakalpojumiem, ko izmanto savas darbības mērķiem.

53. Tādēļ uzskatu, ka kritēriji sabiedrisko raidorganizāciju darbības sabiedrības interesēs nošķiršanai no tās komercdarbības, kas ir pieņemti Komisijas paziņojumā, nav jāpiemēro saistībā ar Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta q) apakšpunktu.

BNT ieteiktā interpretācija

54. Par šo nošķiršanu interesantu viedokli piedāvā *BNT*. Ja pareizi saprotu tās nostāju, par komercdarbību tā uzskata visu raidījumu raidīšanu, kas, pēc tās domām, piesaista skatītājus, tādēļ veido ļaunot pārdot reklāmas raidlaiku. Galvenokārt tas attiecas uz sporta pasākumu, īpašu filmu un izklaides pasākumu pārraidi. Laikā, uz kuru attiecas pamatlēmums, *BNT* tādējādi pilnībā atskaitīja priekšnodokli par šo raidījumu raidīšanas izmaksu elementiem samaksāto PVN. Taču, *BNT* ieskatā, pārējā raidījumu raidīšana notiek sabiedrisko pakalpojumu uzdevuma ietvaros un kā tāda nav apliekama ar nodokli.

55. Manuprāt, šis viedoklis tomēr ir kādains divu iemeslu dēļ.

56. Pirmkārt, *BNT* pieņemtais raidījumu sadalījums tādēļ, no kuriem ir ieņēmumi no reklāmas, un tādēļ, no kuriem nav šādu ieņēmumu, liekas patvaļīgs un ne vienmēr atbilst realitātei. Ir viegli norādīt raidījumus, kas *par excellence* atbilst sabiedrisko pakalpojumu uzdevuma nosacījumiem, vienlaikus parasti piesaistot plašu skatītāju loku, un ir liels reklāmas "nesējs", piemēram, informatīvie raidījumi. Savukārt raidījumi, kurus *BNT* kvalificē kā komerciālus, var lieliski iederties sabiedrisko raidorganizāciju darbībā sabiedrības interesēs. Šā interese tāu ir saistīta ar "sabiedrības [...] demokrātijas, sociālajām un kultūras vajadzībām" (35), bet šīs vajadzības ietver arī tās daļas nozāres kā filmas, sports vai izklaide.

57. Otrkārt, *BNT* ieteiktajā tās sniegto pakalpojumu kvalifikācijas metodē netiek ņemti vērā nosacījums, uz kura balstīta PVN sistēma un kurš izpaužas kā saistība starp precēm un pakalpojumiem, ko nodokļu maksātājs iegādājas savas darbības vajadzībām, un ar nodokli apliekamo preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, kura tiek veikta šīs darbības ietvaros. Citiem vārdiem sakot, lai nodokļu maksātāja iepriekš iegādātās preces un pakalpojumi varētu tikt atzīti par tādām, ko izmanto tās darbības mērķiem, to pirkuma cenai principā jābūt ar nodokli apliekamā darījuma, kuru nodokļu maksātājs veic tālākā apgrozījuma posmā, cenas daļai (36).

Ieteiktais risinājums

58. Pre?u vai pakalpojumu, kas nav tieši izmantoti ar nodokli apliekamo dar?jumu vajadz?b?m, ieg?des izmaksas – k? tas ir bezmaksas raid?jumu raid?šanas gad?jum?, kuriem ir tikai netieša saist?ba ar maksas komercpazi?ojumu raid?šanas pakalpojumu (37), – šo m?r?i var sasniegt div?j?di. Pirmais veids ir balst?ts uz konkr?to ie??mumu no darb?bas, par kuru uzliek nodokli, tiešu izmantošanu, lai ieg?d?tos noteiktas preces vai pakalpojumus, kas kalpo bezmaksas raid?jumu raid?šanai, piem?ram, lai ieg?d?tos filmas raid?šanas vai sporta sacens?bu p?rraid?šanas ties?bas. Tom?r, k? pamatliet? pareizi nor?da nodok?u iest?des, tam ir nepieciešama atseviš?as gr?matved?bas k?rtošana, kas ?autu ie??mumus š?di saist?t ar izmaks?m.

59. Otrais veids paredz apr??in?t, k?d? da?? sabiedrisk?s raidorganiz?cijas darb?ba ir finans?ta no valsts budžeta subs?dij?m (vai nodev?m) un k?d? – no ie??mumiem, ko g?st no dar?jumiem, par kuriem uzliek nodokli. Š? otr? summa, p?c tam, kad atskait?ti iesp?jamie ie??mumi no dar?jumiem, kas saska?? ar Direkt?vas 2006/112 132. panta 1. punkta q) apakšpunktu ir atbr?voti no nodok?a, atspogu?os komercdarb?bas da?u vis? sabiedrisk?s raidorganiz?cijas darb?b?. L?dz ar to š?d? da?? var?s šo darb?bu saist?t ar izmaks?m, ko sedza sabiedrisk? raidorganiz?cija, bez nepieciešam?bas tieši sasaist?t atseviš?as izmaksu da?as ar komercdarb?bu vai ar darb?bu, kas tiek veikta sabiedr?bas interes?s (38).

60. Manupr?t, ir j?pie?em, ka sabiedrisko raidorganiz?ciju “komercdarb?bas” j?dziens Direkt?vas 2006/112 132. panta 1. punkta q) apakšpunkta izpratn? ietver ne tikai pakalpojumus, kas sniegti par atl?dz?bu t?s tieš? noz?m?, k? komercpazi?ojumu raid?šana, bet ar? pakalpojumus, par kuriem pakalpojuma ??m?ji nemaks? nodevas, jo ?paši bezmaksas raid?jumu raid?šana, cikt?l tie tiek finans?ti no min?t?s pirm?s kategorijas pakalpojumu ie??mumiem.

61. Š?iet, ka š? nost?ja sakr?t ar Sp?nijas vald?bas un Komisijas apsv?rumiem šaj? liet? (39). Manupr?t, š? nost?ja ir pamatota ar PVN komitejas vadl?nij?m, kas izriet no 1997. gada 28.–29. maija 52. san?ksmes (40). Dal?bvalstis taj?s “gandr?z vienbals?gi” atzina, ka sabiedrisko raidorganiz?ciju vien?g? darb?ba, kas nav komercdarb?ba, ir no valsts l?dzek?iem (proti, no nodevas vai subs?dij?m) finans?tu raid?jumu raid?šana. L?dz ar to lo?iski š?iet, ka raid?jumu raid?šana, cikt?l t? tiek finans?ta no komercdarb?bas ie??mumiem, ir j?kvalific? k? komercdarb?ba.

62. T?p?c iesaku uz otro jaut?jumu atbild?t, ka Direkt?vas 2006/112 132. panta 1 punkta q) apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka sabiedriskā radio un telev?zijas “komercdarb?bas” j?dziens š?s ties?bu normas izpratn? ietver dar?jumus, kas sniegti par atl?dz?bu un nav darb?ba sabiedr?bas interes?s, k? ar? bez atl?dz?bas sniegtus pakalpojumus, cikt?l tie tiek finans?ti no šo dar?jumu par atl?dz?bu ie??mumiem.

Par trešo un ceturto prejudici?lo jaut?jumu

63. Uzdodot trešo un ceturto prejudici?lo jaut?jumu, kurus iesaku izskat?t kop?, iesniedz?jtiesa b?t?b? v?las noskaidrot sabiedriskas raidorganiz?cijas ties?bu atskait?t priekšnodokli par prec?m un pakalpojumiem, ko t? ieg?d?jas savas darb?bas vajadz?b?m, apjomu, kad š? darb?ba tiek finans?ta gan no valsts budžeta, gan no komercdarb?bas ie??mumiem.

64. Detaliz?ti šo jaut?jumu attiec?b? uz sabiedrisku raidorganiz?ciju, kas tiek finans?ta no nodev?m, jau analiz?ju savos secin?jumos liet? *?eský rozhlas* (41). Tom?r min?t?s lietas prejudici?lie jaut?jumi neaptv?ra š?s lietas probl?mu, un Tiesa to spriedum? neatrisin?ja. Manupr?t, nor?d?tos secin?jumus var piem?rot šaj? liet?. Saist?b? ar šo lietu v?los ievienot š?dus apsv?rumus.

Nodokļa atskaitīšanas noteikumi jauktas darbības gadījumā

65. Saskaņā ar pastāvīgo Tiesas judikatūru nodokļu maksātāja darījumi, kas neietilpst PVN piemērošanas jomā, piemēram, telpu, kas nav veikti par atlīdzību Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta izpratnē, nedod tiesības atskaitīt priekšnodokli par precēm un pakalpojumiem, kas iegādāti šo darījumu vajadzībām. Tāds pats princips ir piemērojams no nodokļa atbrīvotajiem darījumiem (42).

66. Šo principu ir viegli piemērot attiecībā uz precēm un pakalpojumiem, ko iegādājas nodokļu maksātājs tikai ar nodokli apliekamo darījumu vajadzībām – nodokļu maksātājs neiegst tiesības atskaitīt par šīm precēm un pakalpojumiem samaksāto nodokli.

67. Grūtības rodas saistībā ar precēm un pakalpojumiem, kurus nodokļu maksātājs izmanto gan savu ar nodokli apliekamo darījumu, gan darījumu, kas ir atbrīvoti no nodokļa un par ko neuzliek nodokli, mērķiem. Tādā situācijā atskaitīšanas tiesības nodokļu maksātājam ir proporcionāli tās iegādāto preču un pakalpojumu daļai, kurā ir ar nodokli apliekamajos darījumos.

68. Lai gan attiecībā uz darījumiem, kas ir atbrīvoti no PVN, Direktīvas 2006/112 173.–175. pantā ir detalizēti noteikti šīs proporcijas aprēķināšanas noteikumi, šīs tiesību normas nav piemērojamas attiecībā uz darījumiem, par kuriem šo nodokli neuzliek. Šajā situācijā, ievērojot kopīgās PVN sistēmas struktūru un mērķus, dalībvalsts tiesību normās ir jānosaka tās aprēķināšanas noteikumi. Šiem noteikumiem ir jāauj objektīvi vērtēt izmaksu daļu ar nodokli apliekamajos un neapliekamajos darījumos (43).

Piemērošana sabiedriskām raidorganizācijām

69. Kā izriet no atbildes, kādu iesaku sniegt uz pirmo prejudiciālo jautājumu, šajā lietā sabiedriskā raidorganizācija neveic ar nodokli apliekamus darījumus, ciktāl tās darbība tiek finansēta no valsts budžeta subsīdijām. Tātad šīs darbības tai nedod tiesības atskaitīt par precēm un pakalpojumiem, ko izmanto šīs darbības mērķiem, samaksāto nodokli.

70. Savukārt, kā izriet no mana ieteikuma atbildei uz otro prejudiciālo jautājumu, ciktāl sabiedriskas raidorganizācijas darbība ir finansēta no maksas komercpazīojumu raidīšanas un citu ar nodokli apliekamu darījumu ieņēmumiem, tās ir komercdarbības Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta q) apakšpunkta izpratnē. Šīs darbības pilnībā ir jāatzīst par darbību, kas tiek veikta par atlīdzību, un līdz ar to par tādām, kuras dod tiesības atskaitīt priekšnodokli par precēm un pakalpojumiem, kas tiek izmantoti šīs darbības mērķiem.

71. Tādēļ sabiedriskai raidorganizācijai, kuras darbība ir finansēta gan no valsts budžeta subsīdijām un iespējamiem darījumiem, kas ir atbrīvoti no nodokļa, gan no ieņēmumiem no darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, ir tiesības atskaitīt priekšnodokli par precēm un pakalpojumiem, kas ir izmantoti šīs darbības mērķiem, ciktāl tās darbība tiek finansēta no pēdējiem minētiem ieņēmumiem.

72. Kā esmu norādījis, Direktīva 2006/112 neparedz tās izmaksu daļas aprēķināšanas noteikumus, kas attiecas uz darbību, par kuru neuzliek nodokli. Līdz ar to tie ir jānosaka dalībvalsts tiesību normās. Turklāt piekrītu Komisijas atbildē uz Tiesas jautājumu, saskaņā ar kuriem dalībvalstis var analoģiski piemērot šīs direktīvas 173.–175. panta noteikumus darījumiem, par kuriem uzliek nodokli un kuri ir atbrīvoti no nodokļa, bet tas nav obligāti.

73. Manis ieteikt sabiedriskās raidorganizācijas komercdarbības jēdziena definīcijas

pieņemšana ?aus tostarp piemērot šīs proporcijas aprēķināšanas pamatmetodi, kas noteikta Direktīvas 2006/112 174. panta 1. punktā. Saskaņā ar šo metodi tiesības atskaitēt PVN priekšnodokli ir proporcionālas apgrozījuma par darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, apmēram attiecībā pret visu nodokļa maksājuma apgrozījumu. Izmantojot šo metodi attiecībā uz sabiedriskā raidorganizācijas, kas finansētas gan no valsts budžeta subsīdijām, gan no darījumiem par atlīdzību, daļas skaitījums būtu jāraksta apgrozījums no šiem darījumiem, bet saucējums – šīs apgrozījuma un subsīdiju summa. Tad, ja raidorganizācija ir sniegusi maksas pakalpojumus, kas atbrīvoti no PVN saskaņā ar Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta q) apakšpunktu, šāds veids iegūtai proporcijai būtu jāpiemēro šīs direktīvas 173.–175. panta noteikumi, lai iegūtu galīgo proporciju, kādā šai raidorganizācijai ir tiesības atskaitēt PVN priekšnodokli par iepriekš iegūto precēm un pakalpojumiem.

74. Protams, dalībvalstis var izmantot citus šīs proporcijas aprēķināšanas principus, ja tie atbilst šo secinājumu 68. punktā norādītajiem nosacījumiem.

75. Tādēļ iesaku uz trešo un ceturto prejudiciālo jautājumu atbildēt, ka Direktīvas 2006/112 168. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka sabiedriskai raidorganizācijai, kuras darbība tiek finansēta gan no valsts budžeta subsīdijām, gan no ieņēmumiem, kas gūti no darījumiem, par kuriem uzliek PVN, ir tiesības atskaitēt PVN priekšnodokli par precēm un pakalpojumiem, kas tiek izmantoti šīs darbības vajadzībām, tādā apjomā, kādā tās darbība tiek finansēta no ieņēmumiem, ko gūst no darījumiem, par kuriem uzliek nodokli.

Secinājumi

76. Ēmot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, iesaku Tiesai uz *Administrativen sad Sofia-grad* (Sofijas pilsētas Administratīvā tiesa, Bulgārija) uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

1) Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka sabiedriskās raidorganizācijas darbība, kas balstīta uz televīzijas pakalpojumu sniegšanu apmērā, kādā tiek finansēta no valsts budžeta subsīdijām, nav pakalpojumu sniegšana par atlīdzību šīs tiesību normas izpratnē.

2) Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta q) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka sabiedriskā radio un televīzijas “komercdarbības” jēdziens šīs tiesību normas izpratnē ietver darījumus, kas sniegti par atlīdzību un nav darbības sabiedrības interesēs, kā arī bez atlīdzības sniegtus pakalpojumus, ciktāl tie tiek finansēti no šo darījumu par atlīdzību ieņēmumiem.

3) Direktīvas 2006/112 168. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka sabiedriskai raidorganizācijai, kuras darbība tiek finansēta gan no valsts budžeta subsīdijām, gan no ieņēmumiem, kas gūti no darījumiem, par kuriem uzliek PVN, ir tiesības atskaitēt PVN priekšnodokli par precēm un pakalpojumiem, kas tiek izmantoti šīs darbības vajadzībām, tādā apjomā, kādā tās darbība tiek finansēta no ieņēmumiem, ko gūst no darījumiem, par kuriem uzliek nodokli.

1 Oriģinālvārda – poļu.

- 2 Skat. Ch.E. Berg, A. B. Lund, "Financing Public Service Broadcasting – A Comparative Perspective", *Journal of Media Business Studies*, Nr. 9/2012, 7. lpp.; 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*, Strasb?ra, 2010, 7. lpp.
- 3 Spriedums, 2016. gada 22. j?nijs, ?eský rozhlas (C?11/15, EU:C:2016:470, rezolut?v? da?a).
- 4 OV 2006, L 347, 1. lpp.
- 5 Š? ties?bu norma nav tieši transpon?ta Bulg?rijas ties?b?s, ta?u *Varhoven administrativen sad* atzina, ka tai piem?t tieša iedarb?ba. Šaj? p?d?j? jaut?jum?, manupr?t, tiesai ir taisn?ba, ka Direkt?vas 2006/112 25. pants ir pakalpojuma š?s direkt?vas izpratn? defin?cijas elements un k? t?du to nav nepieciešams atseviš?i transpon?t valsts ties?b?s. Tom?r š? ties?bu norma nav piem?rojama *BNT* darb?bai, kura tiek finans?ta no valsts budžeta subs?dij?m, par ko izkl?st?ts turpin?jum? (skat. šo secin?jumu 33.–37. punktu).
- 6 Spriedums, 2014. gada 27. marts, C?151/13, EU:C:2014:185.
- 7 Spriedums, 2016. gada 22. j?nijs, C?11/15, EU:C:2016:470.
- 8 Spriedums, 2016. gada 22. j?nijs, C?11/15, EU:C:2016:470.
- 9 Spriedums, 2016. gada 22. j?nijs, C?11/15, EU:C:2016:470.
- 10 Padomes Sest? direkt?va (1977. gada 17. maijs) par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze (OV 1977, L 145, 1. lpp.). Pašlaik attiec?b? uz pakalpojumu sniegšanu – Direkt?vas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts.
- 11 Spriedums, 2016. gada 22. j?nijs, ?eský rozhlas (C?11/15, EU:C:2016:470, 21. punkts).
- 12 Spriedums, 2016. gada 22. j?nijs, ?eský rozhlas (C?11/15, EU:C:2016:470, 22. punkts).
- 13 Spriedums, 2016. gada 22. j?nijs, ?eský rozhlas (C?11/15, EU:C:2016:470, 23.–27. punkts).
- 14 Spriedums, 2016. gada 22. j?nijs, ?eský rozhlas (C?11/15, EU:C:2016:470, 29.–30. punkts).
- 15 Spriedums, 2014. gada 27. marts, C?151/13, EU:C:2014:185.
- 16 Spriedums, 2016. gada 22. j?nijs, ?eský rozhlas (C?11/15, EU:C:2016:470, 34.–35. punkts).
- 17 Spriedums, 2016. gada 22. j?nijs, ?eský rozhlas (C?11/15, EU:C:2016:470, rezolut?v? da?a).
- 18 Papildus par attiec?b?m starp sabiedrisku raidorganiz?ciju un valsti skat. manus secin?jumus liet? ?eský rozhlas (C?11/15, EU:C:2016:181, 30.–35. punkts).
- 19 Skat. spriedumu, 2016. gada 22. j?nijs, ?eský rozhlas (C?11/15, EU:C:2016:470, 21. punkts un taj? min?t? judikat?ra).
- 20 Spriedums, 2014. gada 27. marts, C?151/13, EU:C:2014:185.
- 21 Ta?u šaj? gad?jum? nor?d?tie pakalpojumi var?tu b?t atbr?voti no PVN saska?? ar

Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta g) apakšpunktu.

22 Proti, tādā situācijā Savienības likumdevējs izmantotu formulējumu “dalībvalstis [...] var uzskatīt” kā Direktīvas 2006/112 27. pantā vai līdzīgu.

23 Direktīvas 2006/112 132. pants ir iekavots šīs direktīvas IX sadaļas 2. nodalījumā “Atbrīvojumi konkrētām darbībām sabiedrības interesēs”.

24 Spriedums, 2016. gada 22. jūnijs, *Ēský rozhlas* (C-11/15, EU:C:2016:470).

25 Šajos secinājumos koncentrējos uz sabiedrisko raidorganizāciju pamatdarbību, kas ir arī prejudiciālo jautājumu pamats, proti, darbību, kura saistīta ar raidījumu raidīšanu. Šīs raidorganizācijas var veikt arī citus darījumus, piemēram, pārdot intelektuālo īpašuma tiesības, iznomāt aprīkojumu, organizēt kultūras pasākumus u. tml. Šie darījumi parasti tiek sniegti par atlīdzību, un, izņemot atsevišķus gadījumus, tie ietilpst sabiedrisko raidorganizāciju komercdarbībā, proti, ir apliekami ar nodokli. Tomēr tālākajos secinājumos neņemšu tos vērā, jo tie nerada tādā interpretācijā grūtības kā raidīšana.

26 Spriedums, 2016. gada 22. jūnijs, C-11/15, EU:C:2016:470.

27 Skat. Eiropas Parlamenta un Padomes Direktīvas (2010. gada 10. marts), par to, lai koordinētu dažus dalībvalstu normatīvajos un administratīvajos aktos paredzētus noteikumus par audiovizuālo mediju pakalpojumu sniegšanu (Audiovizuālo mediju pakalpojumu direktīva) (OV 2010, L 95, 1. lpp.), 1. panta 1. punkta h) apakšpunktu.

28 Šajā sakarā skat. arī manus secinājumus lietā *Ēský rozhlas* (C-11/15, EU:C:2016:181, 53. punkts).

29 Spriedums, 2016. gada 22. jūnijs, *Ēský rozhlas* (C-11/15, EU:C:2016:470).

30 OV 2009, C 257, 1. lpp.

31 Skat. it īpaši Komisijas paziņojuma 48. un 49., kā arī 57. punktu.

32 Skat. it īpaši Komisijas paziņojuma 65. punktu.

33 Skat. it īpaši Komisijas paziņojuma 47. punktu.

34 Skat. it īpaši Komisijas paziņojuma 70.–76. punktu.

35 29. protokols par sabiedriskās apraides sistēmu dalībvalstīs, kas pievienots LES un LESD.

36 Skat. neseno spriedumu, 2020. gada 12. novembris, *Sonaecom* (C-42/19, EU:C:2020:913, 41. un 42. punkts).

37 Šī saistība pastāv, no vienas puses, jo šie raidījumi piesaista sabiedrību, pateicoties kurai komercpaziņojumu raidīšanai ir jēga, bet, no otras puses, raidīšana tiek finansēta no šo komercpaziņojumu raidīšanas ieņēmumiem.

38 Precīzāku, ka Komisijas paziņojums principā aizliedz sabiedriskām raidorganizācijām gūt peļņu no valsts finansējuma (skat. šī paziņojuma 72.–74. punktu). Tādēļ, ja tiesību normu par PVN piemērošanai vienlaicīgi ir jāatbilst valsts atbalsta sniegšanas noteikumiem, jebkādi ieņēmumi, kas pārsniedz izmaksas un ir lielāki par šajā paziņojumā pieņemto apjomu, ir jākvalificē kā komercdarbība.

39 Tomēr ir jāuzsver, ka es nepiekrītu Komisijas apsvērumiem, saskaņā ar kuriem situācijā, kad raidorganizācijas darbība pilnībā vai daļēji ir finansēta no komercpazīojumu raidšanas ieņēmumiem, raidījumu raidšanai ir otršķirīgs raksturs attiecībā pret šo komercpazīojumu raidšanu un šīs raidorganizācijas pakalpojumu vienīgā saņēmēji ir reklāmdēvēji. Manuprāt, te drīzāk ir situācija, kad skatītājiem vai klausītājiem sniegtie pakalpojumi (raidījumu raidšana) tiek finansēti ar citiem pakalpojumiem, proti, komercpazīojumu raidšanas pakalpojumiem. Tomēr no PVN mērķiem tas nemaina šo pakalpojumu kvalifikāciju.

40 Dokuments XXI/1500/96.

41 Secinājumi lietā C-11/15, EU:C:2016:181, 44.–63. punkts.

42 Skat. neseno spriedumu, 2019. gada 8. maijs, *Zwiżek Gmin Zagłębia Miedziowego* (C-566/17, EU:C:2019:390, 26. un 27. punkts).

43 Skat. neseno spriedumu, 2019. gada 8. maijs, *Zwiżek Gmin Zagłębia Miedziowego* (C-566/17, EU:C:2019:390, 28. un 29. punkts).