



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2021 m. rugsėjo 16 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – Taikymo sritis – 2 straipsnio 1 dalies c punktas – Paslaugų teikimas už atlygį – Audiovizualinės žiniasklaidos paslaugų teikimo žiūrovams, finansuojamo valstybės subsidijų forma, už kuri žiūrovai nemoka jokie atlygio, neįtraukimas – 168 straipsnis – Teisė į atskaitą – Apmokestinamasis asmuo, kuris vykdo tiek apmokestinamuosius sandorius, tiek į PVM taikymo sritį nepatenkančius sandorius“

Byloje C-21/20

dėl *Administrativen sad Sofia-grad* (Sofijos miesto administracinis teismas, Bulgarija) 2019 m. gruodžio 31 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2020 m. sausio 17 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Balgarska Natsionalna televizia

prieš

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

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kuri sudaro kolegijos pirmininkas M. Vilaras, teisėjai N. Piçarra, D. Šváby, S. Rodin ir K. Jürimäe (pranešėja),

generalinis advokatas M. Szpunar,

posėdžio sekretorius M. Aleksejev, skyriaus vadovas,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Balgarska natsionalna televizia*, atstovaujamos *advokati* M. Raykov ir I. Dimitrova,
- Ispanijos vyriausybės, atstovaujamos S. Jiménez García,

* Proceso kalba: bulgarų.

– Europos Komisijos, atstovaujamos iš pradžių C. Georgieva ir N. Gossement, vėliau C. Georgieva ir L. Lozano Palacios,

susipažinęs su 2021 m. kovo 25 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1, toliau – PVM direktyva) 2 straipsnio 1 dalies c punkto, 132 straipsnio 1 dalies q punkto ir 168 straipsnio išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Balgarska natsionalna televizija* (Bulgarijos nacionalinė televizija, toliau – BNT) ir *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* (Sofijos skundų, mokesčių ir socialinės apsaugos praktikos direkcijos prie Nacionalinės pajamų agentūros Centrinės valdybos direktorius, Bulgarija, toliau – direktorius) ginčą dėl BNT teisės į pridėtinės vertės mokesčio (PVM) atskaitą apimties.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

- 3 PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkte nustatyta:

„PVM objektas yra šie sandoriai:

<...>

- c) paslaugų teikimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.“

- 4 Šios direktyvos 25 straipsnio c punkte nustatyta:

„Paslaugų teikimu gali būti, *inter alia*, šie sandoriai:

<...>

- c) paslaugų atlikimas vykdamas valdžios institucijos ar jos vardu duotą nurodymą arba laikantis įstatymų.“

- 5 Šeštosios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies q punkte nustatyta:

„Sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina PVM:

<...>

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

6 Šios direktyvos 168 straipsnis suformuluotas taip:

„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;

<...>“

7 PVM direktyvos 173–175 straipsniuose įtvirtintos proporcinės atskaitos apskaičiavimo taisyklės.

8 Šiomis aplinkybėmis šios direktyvos 173 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„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.

Ši atskaitoma proporcinga dalis nustatoma visiems apmokestinamojo asmens vykdomiems sandoriams laikantis 174 ir 175 straipsnių.“

Bulgarijos teisė

9 Pagrindinėje byloje taikomos redakcijos 2006 m. liepos 21 d. *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, DV, Nr. 63, 2006 m. rugpjūčio 4 d., p. 8; toliau – ZDDS) 2 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„[PVM] apmokestinamas:

1) bet koks apmokestinamas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas už atlygį <...>“

10 ZDDS 3 straipsnyje nustatyta:

„(1) Apmokestinamasis asmuo yra asmuo, kuris vykdo savarankišką ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą;

<...>

(5) Valstybė ir valstybės bei vietos valdžios institucijos neapmokestinamos, kiek tai susiję su jų, kaip valstybės įstaigos ar vietos valdžios institucijos, veikla ar sandoriais, įskaitant atvejus, kai jos renka mokesčius, rinkliavas ar mokėjimus už tokią veiklą ar sandorius, išskyrus:

1) tokią veiklą ar sandorius:

<...>

n) komercinė radijo ir televizijos programų transliavimo veikla <...>“

11 ZDDS 42 straipsnio 2 dalyje numatyta:

„Sandoriai, kurie neapmokestinami:

<...>

2. Bulgarijos nacionalinio radijo [BNT] ir Bulgarijos telegrafo agentūros veikla, už kurią šios įstaigos gauna išmokas iš valstybės biudžeto.“

12 ZDDS 69 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Jei įregistruotas apmokestinamasis asmuo prekes ar paslaugas naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, toks asmuo turi teisę atskaityti:

1) mokesčių už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurių jam atliko arba turi atlikti tiekėjas ar paslaugų tiekėjas, jeigu jis taip pat yra pagal šį įstatymą įregistruotas apmokestinamasis asmuo <...>“

13 Šios direktyvos 73 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Įregistruotas asmuo turi teisę iš dalies atskaityti pirkimo PVM, kiek tai susiję su prekių ar paslaugų, naudojamų tiek sandoriams, dėl kurių šis asmuo turi teisę į atskaitą, tiek sandoriams ar veiklai, dėl kurių tas asmuo neturi tokios teisės, mokesčiu.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

14 BNT yra juridinis asmuo, viešasis nacionalinis audiovizualinės žiniasklaidos paslaugų teikėjas. Pagal pagrindinės bylos aplinkybėms taikomos redakcijos 1998 m. rugsėjo 23 d. *Zakon za radioto i televisiyata* (Radijo ir televizijos įstatymas; DV, Nr. 138, 1998 m. lapkričio 24 d.; toliau – ZRT) BNT užtikrina, be kita ko, žiniasklaidos paslaugų teikimą visiems Bulgarijos piliečiams.

15 BNT negauna jokio atlygio iš televizijos žiūrovų.

16 Pagal ZRT jos veikla finansuojama subsidijomis iš valstybės biudžeto, skirtomis nacionalinėms ir regioninėms programoms rengti, kurti ir platinti. Šių subsidijų suma nustatoma remiantis Ministrų tarybos patvirtinta fiksuota suma vienai programos valandai. Be to, BNT gauna subsidijas iš anksto nustatytiems tikslams, skirtas ilgalaikiam turtui įsigyti ir iš esmės atnaujinti pagal finansų ministro kasmet patvirtintą sąrašą.

17 BNT veikla taip pat finansuojama iš nuosavų reklamos ir rėmimo pajamų, papildomos veiklos, susijusios su televizijos veikla, pajamų, dovanų ir palikimų, palūkanų ir kitų su televizijos veikla susijusių pajamų.

18 Iki 2015 m. kovo mėn. BNT iš dalies atskaitė pirkimo PVM už visus įvykdytus pirkimus. Paskui ji taikė „tiesioginės išmokos“ metodą, atskirai atsižvelgdama į kiekvieną jos atliktą pirkimą pagal tai, ar jis buvo arba galėjo būti naudojamas „komercinio pobūdžio“ veiklai, kaip antai pramogų laidoms, filmams ar sporto transliacijoms, ar veiklai, susijusiai su jos „viešųjų funkcijų“ vykdymu, kaip antai parlamentinės kontrolės seansams transliuoti, religinėms apeigoms ar rinkimų

kampanijoms retransliuoti. Be to, BNT laikėsi nuomonės, kad jos televizijos programų transliavimo veikla yra ne „neapmokestinamas sandoris“, kaip tai suprantama pagal ZDDS, o veikla, kuriai netaikomas PVM, ir kad šis mokestis taikomas tik jos „komercinio“ pobūdžio veiklai.

- 19 Pagal šį metodą BNT atskaitė visą pirkimo PVM už pirkimus, susijusius su savo „komercinio“ pobūdžio veikla. Ji iš dalies atskaitė pirkimo PVM už pirkimus, naudojamus tiek „komercinio“ pobūdžio veiklai, tiek su tokiu pobūdžiu nesusijusiai veiklai.
- 20 Po mokestinio patikrinimo už laikotarpį nuo 2015 m. rugsėjo 1 d. iki 2016 m. kovo 31 d. Bulgarijos mokesčių institucijos 2016 m. gruodžio 14 d. pranešimu apie mokesčių perskaičiavimą atsisakė pripažinti teisę į viso mokesčio už BNT pirkimus atskaitą ir nustatė, kad už šį laikotarpį jos PVM skola sudarė 1 568 037,04 Bulgarijos levų (BGN) (apie 801 455 EUR) kartu su palūkanomis.
- 21 Šių valdžios institucijų teigimu, BNT reklamos veikla buvo apmokestinamieji, o jos programų transliavimo veikla buvo neapmokestinamieji sandoriai. BNT negalėjo atskaityti viso pirkimo PVM, nes nebuvo įmanoma nustatyti, ar pirkimas jos ekonominės veiklos tikslais buvo skirtas PVM apmokestinamiems sandoriams, ar sandoriams, kurie, minėtų institucijų teigimu, buvo neapmokestinami PVM. BNT galėtų atskaityti visą pirkimo PVM už šiuos pirkimus, tik jei sporto laidų transliavimas, pramogų programų kūrimo ir platinimo veikla ir užsienio filmų transliavimas būtų visiškai finansuojami pajamomis iš reklamos, o ne subsidijomis iš valstybės biudžeto. Šiuo atveju taip nėra.
- 22 2017 m. vasario 27 d. sprendimu direktorius atmetė BNT skundą dėl 2016 m. gruodžio 14 d. pranešimo apie mokesčių perskaičiavimą.
- 23 BNT apskundė šį sprendimą *Administrativen sad Sofia-grad* (Sofijos miesto administracinis teismas, Bulgarija), t. y. prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui.
- 24 Šis teismas mano, kad siekiant priimti sprendimą pagrindinėje byloje reikia nustatyti, ar BNT, kaip viešojo ūkio subjekto, kuriam ZRT suteikia konkrečias funkcijas, gaunančio subsidijas iš valstybės biudžeto, vykdoma programų transliavimo veikla yra paslaugų teikimas už atlygį, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą, neapmokestinamas PVM pagal šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies q punktą, o gal tai nėra į šios direktyvos taikymo sritį patenkantis apmokestinamasis sandoris. Minėto teismo teigimu, atsakymas į šį klausimą leis nustatyti, ar į tokią transliavimo veiklą reikia atsižvelgti nustatant teisę į pirkimo PVM atskaitą už apmokestinamuosius sandorius, kurių gavėja yra BNT.
- 25 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas priduria, kad nors 2016 m. birželio 22 d. Sprendime *Český rozhlas* (C-11/15, EU:C:2016:470) Teisingumo Teismas nagrinėjo klausimą, ar Čekijos nacionalinio radijo viešojo transliavimo veikla, už kurią jis gauna rinkliavas, mokamas radijo imtuvo savininkų ar turėtojų, yra už atlygį vykdoma veikla, jis dar nėra priėmęs sprendimo dėl visuomeninės televizijos veiklos, finansuojamos subsidijomis iš valstybės biudžeto.
- 26 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat patikslina, kad nors 2014 m. kovo 27 d. Sprendime *Le Rayon d'Or* (C-151/13, EU:C:2014:185) Teisingumo Teismas nusprendė dėl klausimo, ar nacionalinės sveikatos draudimo kasos atliktas fiksuotas mokėjimas patenka į PVM taikymo sritį, remiantis tuo negalima gauti vienareikšmio atsakymo pagrindinėje byloje.

- 27 Be to, jeigu reikėtų manyti, kad BNT veikla yra dvejopa, t. y. kad ji apima ir neapmokestinamus, ir apmokestinamus sandorius, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, ar atskaitytina tik pirkimo PVM dalis, kuri gali būti laikoma susijusia su jos „komercinio“ pobūdžio veiklos dalimi. Be to, tokiu atveju minėtas teismas klausia, kokiais kriterijais remiantis reikia nustatyti teisės į atskaitą apimtį.
- 28 Tokiomis aplinkybėmis *Administrativen sad Sofia-grad* (Sofijos miesto administracinis teismas) sustabdė bylos nagrinėjimą ir pateikė Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

- „1. Ar visuomeninės televizijos audiovizualinės žiniasklaidos paslaugų teikimas žiūrovams gali būti laikomas paslaugos teikimu už atlygį, kaip tai suprantama pagal [PVM direktyvos] 2 straipsnio 1 dalies c punktą, jeigu jis finansuojamas valstybės subsidijų forma ir žiūrovai nemoka jokių rinkliavų už transliavimą, o gal tai nėra paslaugos teikimas už atlygį, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, ir nepatenka į šios direktyvos taikymo sritį?
2. Jeigu būtų atsakyta taip, kad visuomeninės televizijos audiovizualinės žiniasklaidos paslaugos, suteiktos žiūrovams, patenka į [PVM direktyvos] 2 straipsnio 1 dalies c punkto taikymo sritį, ar turi būti laikoma, kad tai neapmokestinami sandoriai, kaip jie suprantami pagal šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies q punktą, ir ar leistina nacionalinės teisės nuostata, pagal kurią ši veikla yra neapmokestinama vien dėl visuomeninės televizijos iš valstybės biudžeto gaunamų išmokų, nepriklausomai nuo to, ar ši veikla taip pat yra komercinio pobūdžio?
3. Ar pagal [PVM direktyvos] 168 straipsnį leistina praktika, pagal kurią teisė atskaityti visą pirkimo PVM už pirkimus priklauso ne tik nuo pirkimų paskirties (apmokestinamai ar neapmokestinamai veiklai), bet ir nuo šių pirkimų finansavimo būdo, o būtent, ar jie finansuojami tiek iš nuosavų pajamų (reklamos paslaugų ir pan.), tiek iš valstybės subsidijų, ir pagal kurią teisė atskaityti visą pirkimo PVM suteikiama tik už pirkimus, finansuojamus iš nuosavų pajamų, bet ne už tuos, kurie finansuojami iš valstybės subsidijų, kai reikalaujama juos atskirti?
4. Jeigu būtų nuspręsta, kad visuomeninės televizijos veikla sudaryta iš apmokestinamų ir neapmokestinamų sandorių, atsižvelgiant į mišrų jos finansavimą – kokia yra teisės atskaityti pirkimo PVM apimtis ir kokie kriterijai turi būti naudojami ją nustatant[?]“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

- 29 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktas turi būti aiškinamas taip, kad visuomeninio televizijos transliuotojo vykdoma audiovizualinės žiniasklaidos paslaugų teikimo veikla, finansuojama subsidijomis iš valstybės biudžeto ir už kurios transliavimą žiūrovai nemoka jokių rinkliavų, yra paslaugų teikimas už atlygį, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą.
- 30 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą, kuriame apibrėžiama PVM taikymo sritis, šiuo mokesčiu apmokestinamas paslaugų teikimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.

- 31 Paslaugos teikiamos „už atlygį“, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, tik jei tarp paslaugos teikėjo ir gavėjo egzistuoja teisinis ryšys, kuriuo remiantis abipusiai pasikeičiama teikimais, ir paslaugos teikėjo gautas atlygis yra realus atlygis už gavėjui individualiai suteiktą paslaugą. Taip yra tik jeigu tarp suteiktos paslaugos ir gauto atlygio yra tiesioginis ryšys (šiuo klausimu žr. 1988 m. kovo 8 d. Sprendimo *Apple and Pear Development Council*, 102/86, EU:C:1988:120, 11, 12 ir 16 punktus; 2016 m. birželio 22 d. Sprendimo *Český rozhlas*, C-11/15, EU:C:2016:470, 22 punktą ir 2018 m. lapkričio 22 d. Sprendimo *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia*, C-295/17, EU:C:2018:942, 39 punktą).
- 32 Dėl audiovizualinių žiniasklaidos paslaugų, kurias viešasis nacionalinis paslaugų teikėjas teikia žiūrovams, finansuojamas valstybės subsidijomis ir už kurias žiūrovai nemoka jokių rinkliavų, pažymėtina, kad nėra nei teisinio ryšio tarp šio teikėjo ir žiūrovų, kai abi pusės pasikeičia teikimais, nei tiesioginio ryšio tarp šių audiovizualinės žiniasklaidos paslaugų ir šios subsidijos (pagal analogiją žr. 2016 m. birželio 22 d. Sprendimo *Český rozhlas*, C-11/15, EU:C:2016:470, 23 punktą).
- 33 Iš tiesų pirmiausia reikia pažymėti, kad teikiant šias paslaugas šis teikėjas ir žiūrovai nėra saistomi jokių sutartinių santykių ar sandorių, kai susitariama dėl kainos, nei laisvai sudaryto tarpusavio teisinio įsipareigojimo. Be to, tų pačių televizijos žiūrovų prieiga prie audiovizualinės žiniasklaidos paslaugų, kurias teikia tas pats paslaugų teikėjas, yra laisva ir atitinkama veikla apskritai naudinga visiems potencialiems televizijos žiūrovams.
- 34 Reikia pažymėti, kad subsidija ir subsidijuojama veikla organizuojamos remiantis įstatymu. Subsidijos, skirtos bendrai finansuoti viešojo nacionalinio paslaugų teikėjo veiklai, kurią sudaro nacionalinių ir regioninių laidų rengimas, kūrimas ir platinimas ir kuri nustatoma atsižvelgiant į teisės aktuose nustatytą fiksuotą sumą vienai programos valandai, teikimas nepriklauso nuo to, ar žiūrovai faktiškai naudojami audiovizualinės žiniasklaidos paslaugomis, nuo žiūrovų tapatybės ar konkretaus kiekvienos programos žiūrovų skaičiaus.
- 35 Be to, kalbant apie prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo svarstymus, pagrįstus galimu situacijos pagrindinėje byloje ir situacijos byloje, kuriai esant priimtas 2014 m. kovo 27 d. Sprendimas *Le Rayon d’Or* (C-151/13, EU:C:2014:185), panašumu, reikia konstatuoti, kad šios situacijos nėra panašios.
- 36 Byla, kurioje priimtas šis sprendimas, buvo susijusi su „fiksuota priežiūrai skirta suma“, kurią nacionalinė sveikatos draudimo kasa mokėjo prižiūrimų vyresnio amžiaus asmenų apgyvendinimo įstaigai už jos gyventojams teikiamas priežiūros paslaugas ir kurią apskaičiuojant buvo atsižvelgiama į kiekvienoje įstaigoje apgyvendintų asmenų skaičių ir jų priežiūros reikalingumo laipsnį. Minėtame sprendime Teisingumo Teismas nusprendė, kad egzistuoja tiesioginis ryšys tarp šių įstaigų savo gyventojams teikiamų paslaugų ir gauto atlygio, t. y. „fiksuotos priežiūrai skirtos sumos“, todėl toks fiksuotos sumos mokėjimas buvo atlygis už vienos iš šių įstaigų savo gyventojams suteiktas priežiūros paslaugas už atlygį, patenkantis į PVM taikymo sritį. Šiuo klausimu jis patikslino, kad faktas, jog tiesioginis nagrinėjamų paslaugų gavėjas yra ne nacionalinė sveikatos draudimo kasa, mokanti fiksuotą sumą, o apdraustasis, negali nutraukti tiesioginio suteiktų paslaugų ir gauto atlygio ryšio (2014 m. kovo 27 d. Sprendimo *Le Rayon d’Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, 35 punktą).
- 37 Vis dėlto šiuo atveju nėra valstybės, kuri iš biudžeto moka subsidiją, skirtą audiovizualinės žiniasklaidos paslaugoms finansuoti, ir šias paslaugas gaunančių žiūrovų ryšio, analogiško sveikatos draudimo kasų ir apdraustųjų ryšiui. Iš tiesų, kaip pažymėta šio sprendimo 33 punkte,

šios paslaugos teikiamos ne asmenims, kurie gali būti aiškiai identifikuoti, o visiems potencialiems žiūrovams. Be to, būtent atsižvelgiant į teisės aktuose nustatytą fiksuotą sumą vienai programos valandai ir visiškai neatsižvelgiant į teikiamos paslaugos naudotojų tapatybę ir skaičių, nustatoma atitinkamos subsidijos suma.

- 38 Galiausiai iš PVM direktyvos 25 straipsnio c punkto negalima daryti kitokios išvados. Aišku, remiantis šia nuostata paslaugų teikimas gali apimti, be kita ko, paslaugų teikimą vykdant valdžios institucijos ar jos vardu duotą nurodymą arba laikantis įstatymų. Vis dėlto, kaip savo išvados 35 ir 36 punktuose pažymėjo generalinis advokatas, ši nuostata, kurioje tik patikslinama, kad paslaugų teikimas „gali“ būti tokios formos, negali būti pagrindas apmokestinti PVM paslaugas, kurios teikiamos ne už atlygį, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą.
- 39 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktas turi būti aiškinamas taip, kad viešojo nacionalinio televizijos paslaugų teikėjo veikla, kurią sudaro audiovizualinės žiniasklaidos paslaugų teikimas žiūrovams, finansuojama valstybės subsidija, o žiūrovai nemoka jokios rinkliavos už transliavimą, nėra paslaugų teikimas už atlygį, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą.

Dėl antrojo klausimo

- 40 Antrasis klausimas dėl PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies q punkto aiškinimo susijęs su atveju, kai pirmajame klausime nurodyta veikla turi būti kvalifikuojama kaip paslaugų teikimas už atlygį, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą, ir juo iš esmės siekiama išsiaiškinti, ar toks teikimas yra neapmokestinamas.
- 41 Viena vertus, iš atsakymo į pirmąjį klausimą matyti, kad tokia veikla nepatenka į sąvoką „paslaugų teikimas už atlygį“, kaip tai suprantama pagal minėtos direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą, todėl ji nėra apmokestinamasis sandoris, kaip jis suprantamas pagal tą pačią direktyvą.
- 42 Kita vertus, reikia priminti, kad PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies q punktas, kuriame numatytas „viešųjų radijo ir televizijos įstaigų veiklos, išskyrus komercinio pobūdžio veiklą“ neapmokestinimas, taikomas tik su sąlyga, kad ši veikla yra „apmokestinama PVM“, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 2 straipsnį (šiuo klausimu žr. 2016 m. birželio 22 d. Sprendimo *Český rozhlas, C-11/15*, EU:C:2016:470, 32 punktą).
- 43 Šiomis aplinkybėmis nereikia atsakyti į antrąjį klausimą.

Dėl trečiojo ir ketvirtojo klausimų

- 44 Pirmiausia reikia pažymėti, kad iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, jog trečiasis ir ketvirtasis klausimai dėl teisės į pirkimo PVM atskaitą susiję su atveju, kai viešojo nacionalinio televizijos paslaugų teikėjo veikla, kurią sudaro audiovizualinės žiniasklaidos paslaugų teikimas žiūrovams, finansuojama valstybės subsidijomis, už kurią žiūrovai nemoka jokios rinkliavos už televizijos programų transliavimą, turi būti laikoma paslaugų teikimu už atlygį, todėl ir apmokestinamu sandoriu, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą. Taigi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, kokia teisės į pirkimo PVM, kuri apmokestinamasis asmuo sumokėjo vykdydamas tiek apmokestinamus, tiek neapmokestinamus sandorius, atskaitą apimtis.

- 45 Iš atsakymo į pirmąjį klausimą matyti, kad ši veikla nėra paslaugų teikimas už atlygį, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą.
- 46 Vis dėlto primintina, kad iš suformuotos jurisprudencijos matyti, jog pagal bendradarbiavimo tarp nacionalinių teismų ir Teisingumo Teismo procedūrą, įtvirtintą SESV 267 straipsnyje, pastarasis nacionaliniam teismui turi pateikti naudingą atsakymą, kuris leistų išspręsti šio nagrinėjamą bylą. Atsižvelgiant į tai, prireikus Teisingumo Teismui gali tekti performuluoti jam pateiktus klausimus (2020 m. kovo 5 d. Sprendimo *X (Konsultacijų telefonu neapmokestinimas PVM)*, C-48/19, EU:C:2020:169, 35 punktą ir 2020 m. lapkričio 25 d. Sprendimo *SABAM*, C-372/19, EU:C:2020:959, 20 punktą ir juose nurodyta jurisprudencija).
- 47 Šiomis aplinkybėmis, siekiant naudingai ir išsamiai atsakyti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikiamam teismui, reikia performuluoti trečiąjį ir ketvirtąjį klausimus, kuriuos būtina nagrinėti kartu, t. y. šiais klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar PVM direktyvos 168 straipsnį reikia aiškinti taip, kad viešasis nacionalinis televizijos paslaugų teikėjas turi teisę visiškai arba iš dalies atskaityti pirkimo PVM, sumokėtą už prekes ir paslaugas, naudojamas veiklai, dėl kurios suteikiama teisė į atskaitą, ir veiklai, kuri nepatenka į PVM taikymo sritį.
- 48 Šiuo klausimu reikia priminti, kad remiantis suformuota Teisingumo Teismo jurisprudencija, apmokestinamųjų asmenų teisė atskaityti iš PVM, kurį jie turi prievolę sumokėti, PVM, mokėtiną ar sumokėtą už įsigytas prekes ar gautas paslaugas, yra pagrindinis bendros PVM sistemos, nustatytos Sąjungos teisės aktų, principas. Teisingumo Teismas ne kartą yra nusprendęs, kad ši teisė yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama (šiuo klausimu žr. 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, 26 ir 37 punktus ir jame nurodytą jurisprudenciją ir 2021 m. kovo 18 d. Sprendimo *A. (Pasinaudojimas teise į atskaitą)*, C-895/19, EU:C:2021:216, 32 punktą).
- 49 PVM direktyvoje nustatyta atskaitos sistema iš tikrųjų siekiama visiškai atleisti verslininką nuo jam vykdant ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM naštos. Taigi bendra PVM sistema užtikrina bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumą, neatsižvelgiant į jos tikslą ar rezultatą, su sąlyga, kad pati ši veikla iš principo būtų apmokestinama PVM (2016 m. lapkričio 10 d. Sprendimo *Baštová*, C-432/15, EU:C:2016:855, 42 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija ir 2021 m. kovo 18 d. Sprendimo *A. (Pasinaudojimas teise į atskaitą)*, C-895/19, EU:C:2021:216, 33 punktą).
- 50 Šiuo klausimu pirmiausia iš PVM direktyvos 168 straipsnio matyti, jog tam, kad būtų galima pasinaudoti teise į atskaitą, reikia, kad, pirma, suinteresuotasis asmuo būtų „apmokestinamasis asmuo“, kaip tai suprantama pagal šią direktyvą, ir, antra, prekes ar paslaugas, kuriomis remiamasi siekiant pagrįsti šią teisę, apmokestinamasis asmuo naudotų savo apmokestinamiesiems sandoriams ir šios prekės būtų patiekto ar paslaugos suteiktos kito apmokestinamojo asmens (2018 m. liepos 5 d. Sprendimo *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537, 26 punktą ir nurodyta jurisprudencija ir 2019 m. liepos 3 d. Sprendimo *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, C-316/18, EU:C:2019:559, 23 punktą).
- 51 Vis dėlto, kai apmokestinamojo asmens įsigytos prekės ar paslaugos turi ryšį su neapmokestinamais PVM arba į PVM taikymo sritį nepatenkančiais sandoriais, negali būti nei renkamas pardavimo mokestis, nei atskaitomas pirkimo mokestis (šiuo klausimu žr. 2017 m.

rugsėjo 14 d. Sprendimo *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, 30 punktą ir 2019 m. liepos 3 d. Sprendimo *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, C-316/18, EU:C:2019:559, 24 punktą).

- 52 Iš šios jurisprudencijos matyti, kad pirkimo PVM atskaita pateisinama būtent įsigytų prekių ir paslaugų naudojimu apmokestinamiesiems sandoriams. Kitaip tariant, tokių pirkimų finansavimo būdas, nesvarbu, ar tai būtų pajamos iš ekonominės veiklos, ar iš valstybės biudžeto gautos subsidijos, neturi reikšmės nustatant teisę į atskaitą.
- 53 Antra, kadangi apmokestinamasis asmuo naudojo nusipirkta prekes ir paslaugas tiek teisę į atskaitą suteikiantiems sandoriams, tiek į PVM taikymo sritį nepatenkantiems sandoriams, reikia pridurti, kad iš PVM direktyvos 173–175 straipsnių matyti, kad atskaitos proporcija siekiant nustatyti atskaitomą PVM sumą apskaičiuojama iš esmės vien prekėms ir paslaugoms, kurias apmokestinamasis asmuo naudoja kartu ekonominiams sandoriams, suteikiantiems teisę į atskaitą, ir sandoriams, nesuteikiantiems teisės į atskaitą (šiuo klausimu žr. 2016 m. gruodžio 14 d. Sprendimo *Mercedes Benz Italia*, C-378/15, EU:C:2016:950, 34 punktą ir 2018 m. liepos 25 d. Sprendimo *Gmina Ryjewo*, C-140/17, EU:C:2018:595, 57 punktą), kaip antai neapmokestinamiems sandoriams (šiuo klausimu žr. 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *EDM*, C-77/01, EU:C:2004:243, 73 punktą).
- 54 Vis dėlto, kadangi apmokestinamojo asmens patirtoms pirkimo išlaidoms tenkantis PVM negali suteikti teisės į atskaitą tiek, kiek šis mokestis susijęs su veikla, kuri, atsižvelgiant į jos neekonominį pobūdį, nepatenka į PVM direktyvos taikymo sritį (šiuo klausimu žr. 2008 m. kovo 13 d. Sprendimo *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, 30 punktą), tokia veikla neturi būti įtraukta skaičiuojant atskaitos proporciją, numatytą PVM direktyvos 173–175 straipsniuose (šiuo klausimu žr. 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *EDM*, C-77/01, EU:C:2004:243, 54 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 55 Šiuo klausimu iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad valstybės narės turi diskreciją nustatyti sumokėto pirkimo PVM sumų paskirstymo ekonominei ir neekonominiai veiklai metodus ir kriterijus. Naudodamosi šia teise jos turi atsižvelgti į šios direktyvos tikslą ir struktūrą ir šiuo tikslu numatyti apskaičiavimo būdą, kuris objektyviai atspindėtų realų pirkimo išlaidų priskyrimą prie kiekvienos iš šių dviejų veiklos rūšių (2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, 42 punktą ir 2018 m. liepos 25 d. Sprendimo *Gmina Ryjewo*, C-140/17, EU:C:2018:595, 58 punktą), kad užtikrintų, kad būtų atskaitoma tik ta PVM dalis, kuri proporcinga sandoriams, suteikiantiems teisę į atskaitą, priskiriamai sumai (šiuo klausimu žr. 2008 m. kovo 13 d. Sprendimo *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, 37 punktą ir 2020 m. lapkričio 12 d. Sprendimo *Sonaecom*, C-42/19, EU:C:2020:913, 47 punktą).
- 56 Įgyvendindamos šią diskreciją valstybės narės turi teisę taikyti bet kokį paskirstymo būdą, kaip antai pagal sandorio pobūdį, neprivalėdamos taikyti tik vieno konkretaus metodo (šiuo klausimu žr. 2008 m. kovo 13 d. Sprendimo *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, 38 punktą).
- 57 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į trečiąjį ir ketvirtąjį klausimus reikia atsakyti: PVM direktyvos 168 straipsnis aiškintinas taip, kad viešasis nacionalinis televizijos paslaugų teikėjas turi teisę atskaityti pirkimo PVM, sumokėtą perkant prekes ir paslaugas, naudojamas jo veiklai, suteikiančiai teisę į atskaitą, ir kad jis neturi teisės atskaityti pirkimo PVM, sumokėto perkant prekes ir paslaugas, naudojamas jo veiklai, kuri nepatenka į PVM taikymo sritį. Valstybės narės,

laikydamosi proporcingumo principo, turi nustatyti sumokėto pirkimo PVM sumų paskirstymo apmokestinamiesiems sandoriams ir sandoriams, nepatenkantiems į PVM taikymo sritį, metodus ir kriterijus, atsižvelgdamos į šios direktyvos tikslą ir struktūrą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 58 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (ketvirtoji kolegija) nusprendžia:

- 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 viešojo nacionalinio televizijos paslaugų teikėjo veikla, kurią sudaro audiovizualinės žiniasklaidos paslaugų teikimas žiūrovams, finansuojama valstybės subsidija, o žiūrovai nemoka jokios rinkliavos už transliavimą, nėra paslaugų teikimas už atlygį, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą.**
- 2. PVM direktyvos 168 straipsnį reikia aiškinti taip, kad viešasis nacionalinis televizijos paslaugų teikėjas turi teisę atskaityti pirkimo pridėtinės vertės mokestį (PVM), sumokėtą perkant prekes ir paslaugas, naudojamas jo veiklai, suteikiantis teisę į atskaitą, ir kad jis neturi teisės atskaityti pirkimo PVM, sumokėto perkant prekes ir paslaugas, naudojamas jo veiklai, kuri nepatenka į PVM taikymo sritį. Valstybės narės, laikydamosi proporcingumo principo, turi nustatyti sumokėto pirkimo PVM sumų paskirstymo apmokestinamiesiems sandoriams ir sandoriams, nepatenkantiems į PVM taikymo sritį, metodus ir kriterijus, atsižvelgdamos į šios direktyvos tikslą ir struktūrą.**

Parašai.