

Laikina versija

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 atlygą – Audiovizualinės žiniasklaidos paslaugų teikimo žiūrovams, finansuojamo valstybės subsidijų forma, už kurį žiūrovai nemoka jokio atlygio, neįtraukimas – 168 straipsnis – Teisė ? atskaitė – Apmokestinamasis asmuo, kuris vykdo tiek apmokestinamuosius sandorius, tiek ? 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, kuri Teisingumo Teismas gavo 2020 m. sausio 17 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

### Balgarska Natsionalna televizija

prieš

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

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kurį 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 rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Balgarska natsionalna televizija*, atstovaujamos *advokati* M. Raykov ir I. Dimitrova,
- Ispanijos vyriausybės, atstovaujamos S. Jiménez García,
- 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 skundas, mokesčių ir socialinės apsaugos praktikos direkcijos prie Nacionalinės pajamų agentūros Centrinės valdybos direktorius, Bulgarija, toliau – direktorius) ginčą dėl BNT teisės 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 atlygą 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 vykdant valdžios institucijos ar jos vardu duotą nurodymą arba laikantis statymų.“

5 Šeštosios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies q punkte nustatyta:

„Sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina PVM:

<...>

q) viešųjų radijo ir televizijos staigų 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 prievolę, 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 tvirtintos proporcinės atskaitos apskaičiavimo

taisykl?s.

8 Šiomis aplinkybomis 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 169 straipsni?.“

### **Bulgarijos teis?**

9 Pagrindin?je byloje taikomos redakcijos 2006 m. liepos 21 d. *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (Prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas, DV, Nr. 63, 2006 m. rugpj??io 4 d., p. 8; toliau – ZDDS) 2 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„[PVM] apmokestinamas:

1) bet koks apmokestinamas prek?? tiekimas ar paslaug?? teikimas už atlyg? <...>“

10 ZDDS 3 straipsnyje nustatyta:

„(1) Apmokestinamasis asmuo yra asmuo, kuris vykdo savarankišk?? ekonomin?? veikl??, neatsižvelgiant ? tos veiklos tiksl?? ar rezultat?;

<...>

(5) Valstyb?? ir valstyb??s bei vietos valdžios institucijos neapmokestinamos, kiek tai susij? su j??, kaip valstyb??s ?staigos ar vietos valdžios institucijos, veikla ar sandoriais, ?skaitant atvejus, kai jos renka mokes?ius, rinkliavas ar mok??jimus už toki?? veikl?? ar sandorius, išskyrus:

1) toki?? veikl?? ar sandorius:

<...>

n) komercin?? radijo ir televizijos program?? transliavimo veikla <...>“

11 ZDDS 42 straipsnio 2 dalyje numatyta:

„Sandoriai, kurie neapmokestinami:

<...>

2. Bulgarijos nacionalinio radijo [BNT] ir Bulgarijos telegrafo agent??ros veikla, už kuri?? šios ?staigos gauna išmokas iš valstyb??s biudžeto.“

12 ZDDS 69 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Jei ?registruotas apmokestinamasis asmuo prekes ar paslaugas naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, toks asmuo turi teis?? atskaityti:

1) mokesčių už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko arba turi atlikti tiekėjas ar paslaugų teikėjas, jeigu jis taip pat yra pagal šio statymo registruotas apmokestinamasis asmuo <...>“

13 Šios direktyvos 73 straipsnio 1 dalyje numatyta:

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

### **Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai**

14 BNT yra juridinis asmuo, viešasis nacionalinis audiovizualinės žiniasklaidos paslaugų teikėjas. Pagal pagrindinės bylos aplinkyboms taikomos redakcijos 1998 m. rugsėjo 23 d. *Zakon za radioto i televiziyata* (Radijo ir televizijos statymas; 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 nacionaliniams ir regioniniams programoms rengti, kurti ir platinti. Šios subsidijų suma nustatoma remiantis Ministrų tarybos patvirtinta fiksuota suma vienai programos valandai. Be to, BNT gauna subsidijas iš anksto nustatytiems tikslams, skirtas ilgalaikiam turtui sigyti 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, palėkanų ir kitų su televizijos veikla susijusių pajamų.

18 Iki 2015 m. kovo mėn. BNT iš dalies atskaitė pirkimo PVM už visus vykdytus pirkimus. Paskui ji taikė „tiesioginės išmokos“ metodą, atskirai atsižvelgdama 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, religiniams apeigoms ar rinkimų kampanijoms retransliuoti. Be to, BNT laikosi 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 visų 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 mokesčio 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 perskaitymą atsisakė pripažinti teisę viso mokesčio už BNT pirkimus atskaityti ir nustatė, kad už šį laikotarpį jos PVM skola sudarė 1 568 037,04 Bulgarijos levų (BGN) (apie 801 455 EUR) kartu su palėkanomis.

21 Šios valdžios institucijų teigimu, BNT reklamos veikla buvo apmokestinamieji, o jos programų transliavimo veikla buvo neapmokestinamieji sandoriai. BNT negalėjo atskaityti viso pirkimo PVM, nes nebuvo manoma nustatyti, ar pirkimas jos ekonominės veiklos tikslais buvo skirtas PVM apmokestinamiems sandoriams, ar sandoriams, kurie, minėtų institucijų teigimu, buvo

neapmokestinami PVM. BNT galėtų atskaityti visų 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 teikimo subjekto, kuriam ZRT suteikia konkrečias funkcijas, gaunančio subsidijas iš valstybės biudžeto, vykdoma programų transliavimo veikla yra paslaugų teikimas už atlygą, 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 šios direktyvos taikymo srities patenkantis apmokestinamasis sandoris. Minėto teismo teigimu, atsakymas į šį klausimą leis nustatyti, ar tokie transliavimo veiklai reikia atsižvelgti nustatant teisę į pirkimo PVM atskaitą už apmokestinamuosius sandorius, kurią gavėja yra BNT.

25 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas priduria, kad nors 2016 m. birželio 22 d. Sprendime *Ěeský rozhlas* (C-111/15, EU:C:2016:470) Teisingumo Teismas nagrinėjo klausimą, ar čekijos nacionalinio radijo viešojo transliavimo veikla, už kurią jis gauna rinkliavas, mokamas radijo imtuvo savininkui ar turtojamui, yra už atlygą 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 teisę į atskaitą apimtą.

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 atlygą, 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 atlygą, kaip tai suprantama pagal šiuos nuostatus, 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 visų pirkimo PVM už pirkimus priklauso ne tik nuo pirkimų paskirties (apmokestinamai ar neapmokestinamai veiklai), bet ir nuo šių pirkimų finansavimo būdo, o būtų, ar jie finansuojami tiek iš nuosavų pajamų (reklamos paslaugų ir pan.), tiek iš valstybės subsidijų, ir pagal kurią teisė atskaityti visų 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 į 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 atlygą, 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 atlygą valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.

31 Paslaugos teikiamos „už atlygą“, 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 *eský 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 *eský 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 susipareigojimo. Be to, tai pačią televizijos žiūrovų prieigą 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 šiais statymu. Subsidijos, skirtos bendrai finansuoti viešojo nacionalinio paslaugų teikėjo veiklai, kurią sudaro nacionaliniai ir regioniniai laidų rengimas, kėrimas 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 prižiūrimą vyresnio amžiaus asmenų apgyvendinimo įstaigai už jos gyventojams teikiamas priežiūros paslaugas ir kurią apskaičiuojant buvo atsižvelgiama į kiekvienoje įstaigoje apgyvendintą asmenų skaičių ir į priežiūros reikalingumo laipsnį. Minėtam sprendime Teisingumo Teismas nusprendė, kad egzistuoja tiesioginis ryšys tarp šios įstaigos savo gyventojams teikiamų paslaugų ir gauto atlygio, t. y. „fiksuotos priežiūrai skirtos sumos“, todėl toks fiksuotos sumos mokėjimas buvo atlygis už vienos iš šios įstaigos savo gyventojams suteiktas priežiūros paslaugas už atlygą, patenkantis PVM taikymo sritį. Šiuo klausimu jis patikslino, kad faktas, jog tiesioginis nagrinjamų 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 punktas).

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 kasos 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 vykdamas valdžios institucijos ar jos vardu duotą nurodymą arba laikantis šios nuostatos. 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, kurias teikiamos ne už atlygą, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą.

39 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, 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 atlygą, 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

atlyg?, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkt?, ir juo iš esm?s siekiama išsiaiškinti, ar toks teikimas yra neapmokestinamas.

41 Viena vertus, iš atsakymo ? pirm?j? klausim? matyti, kad tokia veikla nepatenka ? s?vok? „paslaug? teikimas už atlyg?“ , kaip tai suprantama pagal min?tos direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkt?, tod?l ji n?ra apmokestinamasis sandoris, kaip jis suprantamas pagal t? pa?i? direktyv?.

42 Kita vertus, reikia priminti, kad PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies q punktas, kuriame numatytas „vieš?j? radijo ir televizijos ?staig? veiklos, išskyrus komercinio pob?džio veikl?“ neapmokestinimas, taikomas tik su s?lyga, kad ši veikla yra „apmokestinama PVM“, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 2 straipsn? (šiuo klausimu žr. 2016 m. birželio 22 d. Sprendimo *eský rozhlas*, C?11/15, EU:C:2016:470, 32 punkt?).

43 Šiomis aplinkyb?mis nereikia atsakyti ? antr?j? klausim?.

### ***D?l tre?iojo ir ketvirtojo klausim?***

44 Pirmiausia reikia pažym?ti, kad iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, jog tre?iasis ir ketvirtasis klausimai d?l teis?s ? pirkimo PVM atskait? susij? su atveju, kai viešojo nacionalinio televizijos paslaug? teik?jo veikla, kuri? sudaro audiovizualin?s žiniasklaidos paslaug? teikimas ži?rovams, finansuojama valstyb?s subsidijomis, už kuri? ži?rovai nemoka jokios rinkliavos už televizijos program? transliavim?, turi b?ti laikoma paslaug? teikimu už atlyg?, tod?l ir apmokestinamu sandoriu, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkt?. Taigi prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas siekia išsiaiškinti, kokia teis?s ? pirkimo PVM, kur? apmokestinamasis asmuo sumok?jo vykdydamas tiek apmokestinamus, tiek neapmokestinamus sandorius, atskait? apimtis.

45 Iš atsakymo ? pirm?j? klausim? matyti, kad ši veikla n?ra paslaug? teikimas už atlyg?, kaip tai suprantama pagal ši? nuostat?.

46 Vis d?lto primintina, kad iš suformuotos jurisprudencijos matyti, jog pagal bendradarbiavimo tarp nacionalini? teism? ir Teisingumo Teismo proced?r?, ?tvirtint? SESV 267 straipsnyje, pastarasis nacionaliniam teismui turi pateikti nauding? atsakym?, kuris leist? išspr?sti šio nagrin?jam? byl?. Atsižvelgiant ? tai, prireikus Teisingumo Teismui gali tekti performuluoti jam pateiktus klausimus (2020 m. kovo 5 d. Sprendimo *X (Konsultacij? telefonu neapmokestinimas PVM)*, C?48/19, EU:C:2020:169, 35 punktas ir 2020 m. lapkri?io 25 d. Sprendimo *SABAM*, C?372/19, EU:C:2020:959, 20 punktas ir juose nurodyta jurisprudencija).

47 Šiomis aplinkyb?mis, siekiant naudingai ir išsamiai atsakyti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui, reikia performuluoti tre?i?j? ir ketvirt?j? klausimus, kuriuos b?tina nagrin?ti kartu, t. y. šiais klausimais prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia sužinoti, ar PVM direktyvos 168 straipsn? reikia aiškinti taip, kad viešasis nacionalinis televizijos paslaug? teik?jas turi teis? visiškai arba iš dalies atskaityti pirkimo PVM, sumok?t? už prekes ir paslaugas, naudojamus veikeliai, d?l kurios suteikiama teis? ? atskait?, ir veikeliai, kuri nepatenka ? PVM taikymo srit?.

48 Šiuo klausimu reikia priminti, kad remiantis suformuota Teisingumo Teismo jurisprudencija, apmokestinam?j? asmen? teis? atskaityti iš PVM, kur? jie turi prievol? sumok?ti, PVM, mok?tin? ar sumok?t? už ?sigytas prekes ar gautas paslaugas, yra pagrindinis bendros PVM sistemos, nustatytos S?jungos teis?s akt?, principas. Teisingumo Teismas ne kart? yra nusprend?s, kad ši teis? yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esm?s negali b?ti ribojama (šiuo klausimu žr. 2016 m. rugs?jo 15 d. Sprendimo *Senatex*, C?518/14, EU:C:2016:691, 26 ir 37 punktus ir jame nurodyt? jurisprudencij? ir 2021 m. kovo 18 d. Sprendimo *A. (Pasinaudojimas teise ? atskait?)*, C?895/19,



EU:C:2021:216, 32 punkt?).

49 PVM direktyvoje nustatyta atskaitos sistema iš tikrųjų siekiama visiškai atleisti verslininką nuo jam vykdančios 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 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija ir 2021 m. kovo 18 d. Sprendimo *A. (Pasinaudojimas teise į atskaitą)*, C-895/19, EU:C:2021:216, 33 punktas).

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 patiektos ar paslaugos suteiktos kito apmokestinamojo asmens (2018 m. liepos 5 d. Sprendimo *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537, 26 punktas 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 punktas).

51 Vis dėlto, kai apmokestinamojo asmens įsigytos prekės ar paslaugos turi ryšį su neapmokestinamais PVM arba su 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 būtų įsigytą prekių ir paslaugų naudojimu apmokestinamiesiems sandoriams. Kitaip tariant, tokie pirkimų finansavimo būdai, 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 nusipirktas prekes ir paslaugas tiek teisę į atskaitą suteikiantiems sandoriams, tiek su 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 prekių 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 neekonominę pobūdį, nepatenka su PVM direktyvos taikymo sritį (šiuo klausimu žr. 2008 m. kovo 13 d. Sprendimo *Securita*, C-437/06, EU:C:2008:166, 30 punktą), tokia veikla neturi būti traukta 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 sumą paskirstymo ekonominei ir neekonominai veiklai

metodus ir kriterijus. Naudodamasi 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 atskaitai, 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, neprivaldamos 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, treji ir ketvirtieji 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, naudojamą jo veiklai, suteikiančiai teisę atskaitai, ir kad jis neturi teisės atskaityti pirkimo PVM, sumokėto perkant prekes ir paslaugas, naudojamą jo veiklai, kuri nepatenka į PVM taikymo sritį. Valstybės narės, laikydamosi proporcingumo principo, turi nustatyti sumokėto pirkimo PVM sumą 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 pateikusio 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:

- 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, kuri sudaro audiovizualinės žiniasklaidos paslaugų teikimas žiūrovams, finansuojama valstybės subsidija, o žiūrovai nemoka jokios rinkliavos už transliavimą, nėra paslaugų teikimas už atlygą, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą.**
- 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, naudojamą jo veiklai, suteikiančiai teisę atskaitai, ir kad jis neturi teisės atskaityti pirkimo PVM, sumokėto perkant prekes ir paslaugas, naudojamą jo veiklai, kuri nepatenka į PVM taikymo sritį. Valstybės narės, laikydamosi proporcingumo principo, turi nustatyti sumokėto pirkimo PVM sumą paskirstymo apmokestinamiesiems sandoriams ir sandoriams, nepatenkantiems į PVM taikymo sritį, metodus ir kriterijus, atsižvelgdamos į šios direktyvos tikslą ir struktūrą.**

Parašai.

\* Proceso kalba: bulgarų.