

Byla C-694/18

Prašymas priimti prejudicinį sprendimą

Gavimo data:

2018 m. lapkričio 7 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Tribunal Económico Administrativo Central de Madrid (Ispanija)

Sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2018 m. spalio 4 d.

Pareiškėja:

Ente Público Radio Televisión Madrid

Atsakovė:

Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT)

MINISTERIO

DE HACIENDA (Finansų ministerija)

ANTROJI KOLEGIJA

PRIDĖTINĖS VERTĖS

MOKESTIS

<...> [proceso identifikaciniai duomenys]

FAKTINIŲ APLINKYBIŲ APRAŠYMAS

Comunidad de Madrid (Madrido autonominis regionas) yra įsteigęs ENTE PÚBLICO RADIO TELEVISIÓN MADRID (Madrido viešoji radijo ir televizijos įmonė) <...>. Ši įmonė yra vienintelė komercinių bendrovių, administruojančių viešąsias radijo ir televizijos paslaugas autonominiame regione, akcininkė; tos bendrovės yra: TELEVISIÓN AUTONOMÍA MADRID, S.A. <...> ir RADIO AUTONOMÍA MADRID, S.A. <...>.

Tai iš esmės viešosios įmonės, pavaldžios Madrido autonominiam regionui (vienintelė (**orig. p. 2**) bendrovių akcininkė yra autonominiam regionui pavaldi viešoji įmonė, o bendrovės iš esmės finansuojamos šio regiono viešojo biudžeto lėšomis); joms pavesta teikti viešąsias paslaugas.

Viešųjų komercinių bendrovių vykdomas valdymas iš esmės finansuojamas viešosiomis lėšomis ir papildomai – lėšomis, gautomis tiekiant rinkai ir parduodant savo produktus, taip pat teikiant reklamos paslaugas.

Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración tributaria (Valstybės mokesčių administravimo agentūros (toliau – AEAT) Madrido regiono specialiuosius įgaliojimus turinčios inspekcijos skyrius) atliko su minėta ENTE PÚBLICO RADIO TELEVISIÓN MADRID susijusias kontrolės procedūras dėl 2012, 2013 ir 2014 finansinių metų pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM).

Sprendimuose, kuriuos priėmus baigtos šios procedūros, pripažinta, kad nurodytų komercinių bendrovių veiklos tikslas yra ne tik teikti viešąsias radijo ir televizijos paslaugas, bet ir vykdyti kitą veiklą – dalyvauti reklamos rinkoje, tiekti rinkai ir parduoti savo produktus, taigi veiklos pobūdis yra dvejopas.

Šis kvalifikavimas kaip „dvejopo pobūdžio veiklą vykdančio apmokestinamojo asmens“, reiškia, kad:

- a) viešųjų radijo ir televizijos paslaugų teikimas viešajai įstaigai neapmokestinamas PVM. Perduotos ar įneštos lėšos, skirtos šioms pagalbinėms įmonėms finansuoti, negali būti laikomos PVM apmokestinamu užmokesčiu, nes tai viešieji įnašai, kurie yra tik priemonė viešosioms paslaugoms tiesiogiai valdyti;
- b) likusi veikla – dalyvavimas reklamos rinkoje ir savo produktų tiekimas rinkai, jų pardavimas ir kt. – laikoma ekonomine veikla, apmokestinama PVM. (**orig. p. 3**)

Siekdama nustatyti, ar galima atskaityti PVM, Inspekcija padarė išvadą, kad:

- a) atskaityti galima sumas, tenkančias tuo atveju, jeigu įsigytos prekės ir paslaugos skirtos tik su komercine veikla susijusiems sandoriams vykdyti,
- b) negalima atskaityti sumų, tenkančių už prekes ir paslaugas, kurios visos naudojamos viešosioms radijo ir televizijos paslaugoms teikti,
- c) galima atskaityti dalį tenkančių sumų tiek, kiek prekės ir paslaugos, kurioms įsigyti jos sumokėtos, bendrai arba kartu naudojamos vykdant abiejų rūšių veiklą – tiek teikiant viešąsias radijo ir televizijos paslaugas, tiek vykdant komercinę veiklą.

Nesutikdama su tuo, kas išdėstyta, įmonė pateikė du skundus šiam *Tribunal Económico-Administrativo Central* (Centrinis administracinis ekonominis teismas, toliau – TEAC). Skunduose ji nurodė, kad visa viešosios įmonės ir jai pavaldžių bendrovių vykdoma veikla turi būti laikoma ekonomine veikla siekiant apmokestinti PVM, todėl reikia pripažinti teisę atskaityti visą jai tenkantį PVM.

Be to, tuo metu, kai pateiktas šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą, *Tribunal Económico-Administrativo Central* dar buvo neišnagrinėta daug papildomų skundų, taip pat susijusių su viešojo kapitalo komercinėmis bendrovėmis, kurioms pavesta teikti viešąsias paslaugas.

Šiam teismui kyla abejonių dėl nurodytų skundų ir siekiant jas išsklaidyti reikia, kad Teisingumo Teismas išaiškintų jam pateiktus klausimus.

PRAŠYMO PRIIMTI PREJUDICINĮ SPRENDIMĄ PATEIKIMAS (orig. p. 4)

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – Direktyva 2006/112/EB) 13 straipsnyje nustatyta, kad viešosios teisės reguliuojamos įstaigos nelaikomos apmokestinamaisiais asmenimis, jeigu tenkinamos tam tikros sąlygos.

Pagal suformuotą jurisprudenciją, nedarant poveikio kitų sąlygų tenkinimui, šios sąlygos reiškia, kad tokia įstaiga veiklą vykdo tiesiogiai ir kaip valdžios institucija.

Šis straipsnis į Ispanijos teisę perkeltas *Ley 37/1992* (Įstatymas Nr. 37/1992), kuriuo Ispanijoje reglamentuojamas PVM (toliau – PVM įstatymas), 7 straipsnio 8 dalimi.

Šiame straipsnyje nustatyta, kad valdžios institucijų vykdomi sandoriai neapmokestinami, jeigu jos juos vykdo tiesiogiai ir jeigu tai yra sandoriai, už kuriuos valdžios institucijos negauna užmokesčio arba kuriuos vykdo mainais už mokesčio pobūdžio atlygį. Toks atlygis turi būti mokamas tais atvejais, kai valstybės turtu naudojamosi specialiais tikslais, arba už paslaugas, kurios turi būti teikiamos piliečiams ar kurias gauti piliečiai privalo, taip pat atvejais, kai nėra konkuruojama su privačiuoju sektoriumi.

Dėl galimybės išplėsti viešosios teisės reguliuojamų įstaigų vykdomų sandorių neapmokestinimą PVM – neapmokestinti šiuo mokesčiu valstybės arba valstybės kontroliuojamų bendrovių veiklos – Ispanijoje buvo diskutuojama nuo mokesčio įvedimo.

Taikant iki 2014 m. gruodžio 31 d. galiojusios redakcijos PVM įstatymą, viešosios teisės reguliuojamų įstaigų tiesiogiai vykdomi sandoriai buvo apmokestinami PVM, jeigu šios įstaigos veikė „per valstybės, privačią, mišrią įmonę arba apskritai per komercines įmones“. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, matyti (bent

(orig. p. 5) iš pirmo žvilgsnio), kad šio tipo įmonių vykdyti sandoriai turėjo būti laikomi apmokestinamais PVM visais atvejais.

Dėl šio apmokestinimo atsirado didelių iškreipimų, visų pirma tuo atveju, jeigu vykdydamos veiklą šios įmonės teikė paslaugas jas įsteigusioms viešosios teisės reguliuojamoms įstaigoms. Kaip pirma nurodytus atvejus galima paminėti:

- a) įmonės, kurios turi labai daug darbuotojų (pavyzdžiui, atliekų rinkimo srityje), taigi kurioms tenka nedidelė PVM suma. Apmokestinus PVM jų teikiamas paslaugas, labai padidėjo PVM sąnaudos, patirtos teikiant šias paslaugas;
- b) įmonės, kurių paskirtis – vykdyti viešąsias investicijas; apmokestinus šių įmonių sandorius jos turėjo iš karto atskaityti visą tenkančią PVM sumą, ir vėlesnis naudojant šias investicijas pastatytos infrastruktūros perleidimas buvo laikomas apmokestinamu PVM. Šiuo atveju iškreipimas atsirado dėl to, kad buvo gauta finansinės naudos iš karto atskaičius PVM, vietoj to, kad jis būtų dalimis atskaitytas laikotarpiu, kuris galėjo būti labai ilgas.

Esant tiek vienai, tiek kitai situacijai kilo didelių problemų, visų pirma tuo atveju, jeigu šias įmones įsteigusios įstaigos, daugiausia vietos valdžios institucijos ir autonominiai regionai, buvo ne valstybės, kuri daugiausia rūpinasi PVM rinkimu Ispanijoje, įstaigos.

Susiklosčius tokiai situacijai, *Dirección General de Tributos* (Generalinė mokesčių direkcija, Ispanija), kuri yra Finansų ministerijos patariamasis organas, atsakydama į prašymą pateikti privalomą nuomonę <...>, nurodė mananti, kad minėtos komercinės valstybės bendrovės turi būti laikomos jas įsteigusių valdžios institucijų „techniniais-teisiniais organais“. **(orig. p. 6)**

Taip įvertinta šių įmonių veikla, vykdoma pačioje valdžios institucijos veiklos srityje, t. y. tik minėtų įmonių ir valdžios institucijų, kurios yra išimtinę teisę į šių įmonių kapitalą turinčios akcininkės, vidaus veikla. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, nurodytų valstybės bendrovių ir valdžios institucijų galimos tarpusavio paslaugos buvo laikomos neapmokestinamomis PVM.

Šiam teiginiui pritarė pats TEAC, [įvairiuose] sprendimuose <...> pripažinęs jį taikytinu.

Bet kuriuo atveju aprašytas neapmokestinimas nebuvo taikomas sandoriams, kuriuos nurodytos valstybės bendrovės vykdė su trečiaisiais asmenimis, t. y. ne su jas įsteigusiomis valdžios institucijomis, arba sandoriams, kuriuos įgyvendinant šių bendrovių veikla prilyginama privataus subjekto veiklai.

Siekiant padidinti subjektų teisinį saugumą, PVM įstatymas buvo iš dalies pakeistas – nuo 2015 m. sausio 1 d. panaikintas pirma nurodytas punktas dėl komercinių įmonių.

Kartu PVM įstatymo 7 straipsnio 8 dalis papildyta dviem papildomomis pastraipomis, kuriose aiškiai nustatyta, kad PVM neapmokestinami šie sandoriai:

- a) „paslaugos, pagal valdymo įpareigojimus teikiamos viešojo sektoriaus institucijų, įstaigų ir įmonių, kurios pagal 2011 m. lapkričio 14 d. *Real Decreto Legislativo 3/2011* (Karaliaus įstatyminis dekretas Nr. 3/2011) patvirtintos naujos redakcijos *Ley de Contratos del Sector Público* (Viešojo sektoriaus sutarčių įstatymas) 4 straipsnio 1 dalies n punkto ir 24 straipsnio 6 dalies nuostatas turi jas įpareigojusios valdžios institucijos ir jai pavaldžių perkančiųjų organizacijų pagalbinės priemonės ir techninės **(orig. p. 7)** tarnybos statusą“,
- b) „paslaugos, kurias bet kokios viešojo sektoriaus institucijos, įstaigos ar įmonės naujos redakcijos Viešojo sektoriaus sutarčių įstatymo 3 straipsnio 1 dalyje nurodytomis sąlygomis teikia valdžios institucijoms, kurioms yra pavaldžios, arba kitai šioms institucijoms visiškai pavaldžiai įstaigai, jeigu šios valdžios institucijos jas visiškai kontroliuoja“.

2017 m. lapkričio 9 d. įsigaliojus naujam Viešojo sektoriaus sutarčių įstatymui, abi nuostatos buvo techniškai pakoreguotos, tačiau jų esmė nepakeista.

Kartu su nurodytu neapmokestinimu priimta ir kita nuostata – to paties PVM įstatymo 93 straipsnio penkta pastraipa, pagal kurią „neatskaitoma jokia sumų, tenkančių ar sumokėtų už įsigytas ar importuotas prekes ar paslaugas, skirtas tik šio įstatymo 7 straipsnio 8 dalyje nurodytiems neapmokestinamiems sandoriams vykdyti, dalis“.

Taigi Ispanijos PVM įstatyme nustatyta, kad aprašyti sandoriai mokesčiu yra neapmokestinami. Dėl to taip pat nustatyta, kad negalima atskaityti PVM, tenkančio už šiem sandoriams vykdyti naudojamas prekes ir paslaugas.

Kalbant apie aprašytą situaciją pažymėtina, kad TEAC žino kriterijus, kuriuos Teisingumo Teismas nustatė savo 2015 m. spalio 29 d. Sprendime *Saudaçor*, C-174/14, ir 2018 m. vasario 22 d. Sprendime *Ntp. Nagyszénás*, C-182/17.

Abiejuose sprendimuose komercinių įmonių, teikusią paslaugas jas įsteigusioms valdžios institucijoms, vykdytą veiklą Teisingumo Teismas laiko ekonomine veikla pagal Direktyvos 2006/112/EB 9 straipsnį. **(orig. p. 8)**

Dėl galimybės šioms įmonėms taikyti direktyvos 13 straipsnį pirmajame sprendime daroma išvada, kad „minėta bendrovė turi būti kvalifikuojama kaip viešosios teisės subjektas ir kad ji minėtą veiklą vykdo kaip viešosios valdžios institucija, jei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas konstatuos, kad tos pačios veiklos neapmokestinimas labai neiškraipys konkurencijos.“

Nurodytame antrajame sprendime dar tvirčiau pažymima, kad „šioje nuostatoje numatyta neapmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu taisyklė netaikoma tokiai veiklai, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, kurią atlikdama bendrovė vykdo

tam tikras viešąsias [savivaldybės] užduotis pagal šios bendrovės ir savivaldybės sudarytą sutartį, jei ši veikla yra ekonominė veikla, kaip ji suprantama pagal šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalį“.

Remiantis šiuose sprendimuose nustatytais kriterijais būtų galima daryti išvadą, kad esant tokioms situacijoms, kaip aprašytos, šių bendrovių įpareigojimas vykdyti tokią veiklą reiškia, kad teikiamos PVM apmokestinamos paslaugos. Tokią išvadą būtų galima daryti atsižvelgiant į tai, kad jų veikla laikoma ekonomine, ir į tai, kad šiomis aplinkybėmis netaikomas Direktyvos 2006/112/EB 13 straipsnis.

TEAC šių sprendimų nuostatų laikėsi [įvairiuose] sprendimuose <...>.

TEAC nustačius tai, kas išdėstyta, dabar teikiamas klausimas, kurio turinys iš esmės skiriasi, t. y. klausama, ar šiais atvejais galima taikyti Direktyvos 2006/112/EB 11 straipsnio nuostatas. (**orig. p. 9**)

Kaip žinoma, šiame straipsnyje valstybėms narėms leidžiama „atskiru apmokestinamuoju asmeniu laikyti tos valstybės narės teritorijoje įsisteigusius asmenis, kurie, būdami teisiškai savarankiški, yra glaudžiai susiję finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais“, ne tik leidžiama priimti konkrečias priemones siekiant užtikrinti, kad dėl šios galimybės nebūtų sukčiaujama ar slepiami mokesčiai.

Šiuo tikslu pripažįstama, kad įmonės, kurios nėra PVM mokėtojos, gali būti PVM apmokestinamo asmens dalis, kaip Teisingumo Teismas jau turėjo progą pažymėti savo 2013 m. balandžio 9 d. Sprendime *Komisija / Airija*, C-85/11, ir 2013 m. balandžio 25 d. sprendimuose *Komisija / Jungtinė Karalystė*, C-86/11, *Komisija / Danija*, C-95/11, ir *Komisija / Čekijos Respublika*, C-109/11.

Taigi TEAC mano, kad nekyla problemų dėl to, jog viešosios teisės reguliuojamos įstaigos gali būti įtraukiamos į šiuos atskirus apmokestinamuosius asmenis ar vienetus, nors, kaip tokios, jos gali nebūti PVM mokėtojos.

Tuo atveju, jeigu būtų galima subjektų grupę laikyti atskiru apmokestinamuoju asmeniu, didžiausių abejonių kyla dėl to, kokie ryšiai turi sieti atskirą apmokestinamąjį asmenį sudarančias įmones, kad atitinkama valstybė galėtų grupę taip vertinti.

Šiuo klausimu TEAC remiasi 2009 m. liepos 2 d. Komisijos komunikatu Tarybai ir Europos Parlamentui (dokumentas COM(2009) 325 *final*). Šis TEAC nesaistantis komunikatas neabejotinai yra labai svarbus pirminis dokumentas. Jame Komisija pateikia tokias gaires: (**orig. p. 10**)

- a) finansiniai ryšiai apibrėžiami nurodant turimo įmonių kapitalo arba balsavimo teisių procentinę dalį. Kad tokie ryšiai sietų, procentinė dalis turi būti didesnė kaip 50 %; taip užtikrinama, kad būtų faktiškai kontroliuojamos formaliai nepriklausomos įmonės,

- b) ekonominiai ryšiai apibrėžiami nurodant vykdomos veiklos pobūdį; ši visų grupę sudarančių įmonių veikla turi būti to paties pobūdžio. Taip pat gali būti vykdoma viena kitą papildanti arba tarpusavyje susijusi veikla ir veikla, naudinga likusioms grupės įmonėms,
- c) organizaciniai ryšiai apibrėžiami atsižvelgiant į įmonių valdymo struktūrą, kuri turi būti bendra, bent iš dalies.

TEAC mano, kad pirma struktūros, kurios jam pateiktos nagrinėti, atitinka nurodytas sąlygas, kaip bus patvirtinta toliau.

Įmonės, dėl kurių kyla abejonių, – tai įmonės, kurių 100 % kapitalo tiesiogiai ar netiesiogiai valdo viešosios teisės reguliuojamos įstaigos, todėl jas sieja nurodyti finansiniai ryšiai. TEAC mano, kad jeigu turimas kapitalas neužtikrina, kad viešosios teisės reguliuojama įstaiga faktiškai kontroliuotų atitinkamas įmones, šios specialios schemos taikyti negalima.

Šių įmonių vykdoma veikla yra dalis įprastos viešųjų [paslaugų] plėtojimo veiklos. Šiuo tikslu galima išskirti tokius du skirtingus atvejus:

- a) įmonės yra įpareigosotos teikti viešąsias paslaugas. Taip yra, pavyzdžiui, vykdam tą veiklą kaip atliekų rinkimas – Ispanijoje šią veiklą privalo vykdyti dauguma (**orig. p. 11**) vietos valdžios institucijų, kaip nurodyta 1985 m. balandžio 2 d. *Ley 7/1985 Reguladora de las Bases del Régimen Local* (Įstatymas Nr. 7/1985 dėl vietos savivaldos pagrindų) 26 straipsnio 1 dalies a punkte,
- b) viešosios teisės reguliuojamai įstaigai arba kitoms jai pavaldžioms įmonėms yra teikiamos paramos arba pagalbos paslaugos, susijusios su jų viešąja veikla.

Tai yra veikla, susijusi su valdžios institucijų veikla, nes arba ji vykdoma institucijų vidaus srityje – teikiamos paramos paslaugos, arba teikiamos viešosios ar daugiausia viešosios paslaugos.

Šios veiklos sąnaudas dengia pati viešosios teisės reguliuojama įstaiga, kuri yra šią veiklą vykdančių įmonių akcininkė, naudodama arba savo bendras įplaukas, arba iš piliečių surinktų mokesčių ar rinkliavų lėšas.

Taigi TEAC mano, kad sąlyga, susijusi su įmonių ekonominiais ryšiais, taip pat yra patenkinta.

Galiausiai tam tikri šių įmonių valdymo struktūrų elementai būdingi ir viešosioms įstaigoms, kurioms šios įmonės pavaldžios.

Vienas iš tokių elementų (labai svarbus) yra jų finansinė kontrolė, kaip matyti iš joms taikomų teisės aktų dėl viešųjų pirkimų – pagrindinis šios srities teisės aktas

Ispanijoje yra 2017 m. lapkričio 8 d. Viešojo sektoriaus sutarčių įstatymas Nr. 9/2017, apimantis ir kontrolės priemones.

Ši [sąlyga] kartu su jau išnagrinėtomis kitomis dviem taip pat turi būti laikoma patenkinta taikant analizuojamus veiklos modelius.

Remdamasis tuo, kas išdėstyta, ir atsižvelgdamas į aprašytus siejančius finansinius, ekonominius ir organizacinius ryšius TEAC mano, kad viešosios teisės reguliuojamas įstaigas, kurios remiasi šio tipo įmonėmis siekdamos vykdyti viešąją veiklą, būtų galima laikyti (**orig. p. 12**) kartu su šiomis įmonėmis sudarančiomis apmokestinamuosius asmenis, kuriems taikoma Direktyvos 2006/112/EB 11 straipsnyje nurodyta speciali schema.

TEAC taip pat mano, kad jeigu taip būtų, nereikėtų atmesti galimybių, kad lėšos, kurias viešosios teisės reguliuojamos įstaigos gali sumokėti arba pervesti šioms įmonėms, yra užmokestis už PVM apmokestinamą paslaugų teikimą, taigi ir mokesčio bazė. Tokią išvadą TEAC daro remdamasis tuo, kad nurodytos įmonės laikomos atskiru apmokestinamuoju asmeniu, ir tai patvirtinta 2008 m. gegužės 22 d. Teisingumo Teismo sprendime *Ampliscientifica ir Amplifin*, C-162/07; šiame sprendime nurodyta, kad jeigu taikoma minėta speciali schema, PVM deklaracijas gali teikti tik grupė, kaip apmokestinamasis asmuo.

TEAC supranta, kad Teisingumo Teismui teikiamas prašymas priimti prejudicinį sprendimą skiriasi nuo tų, dėl kurių priimti pirma nurodyti atitinkami sprendimai bylose C-174/14 ir C-182/17. Tose bylose Teisingumo Teismo buvo prašoma išaiškinti Direktyvos 2006/112/EB 9 ir 13 straipsnių nuostatas. Šiame prašyme priimti prejudicinį sprendimą prašoma išaiškinti tos pačios direktyvos 11 straipsnį, kurio turinys iš esmės skiriasi.

Kadangi viešosios teisės reguliuojamų įstaigų ir nurodytų įmonių sudaryti sandoriai laikomi neapmokestinamais PVM, TEAC taip pat kyla abejonių dėl teisės į PVM atskaitymą nustatymo ir apimties.

Kaip jau paaiškinta, viena iš priežasčių, dėl kurių teisės aktuose apibrėžtas šių sandorių apmokestinimas PVM Ispanijoje, buvo siekis išvengti iškraipymo, galėjusio atsirasti dėl šių įmonių sandorių. Kai kurie iškraipymai atsirado dėl to, kad siekta visiškai atskaityti PVM, tenkantį už įmonių pirktas prekes ir paslaugas. TEAC mano, kad viešosios teisės reguliuojamas įstaigas ir jų valdomas bei kontroliuojamas įmones laikant atskiru apmokestinamuoju asmeniu (**orig. p. 13**) reikėtų nustatyti teisę į atskaitymą, atsižvelgiant į šį atskirą apmokestinamąjį asmenį. Būtent šis asmuo turėtų taikyti Direktyvos 2006/112/EB 167 ir paskesnių straipsnių nuostatas.

Visų pirma TEAC mano, kad direktyvos 168 straipsnyje nustatyti kriterijai turėtų būti susiję su atskiru apmokestinamuoju asmeniu.

Dėl šio straipsnio TEAC laikosi nuomonės, kad šiomis aplinkybėmis labai svarbu tai, jog prekės ir paslaugos, už kurias mokamas PVM, turi būti skirtos ekonomine

laikytinai veiklai vykdyti, taip pat tai, kad dėl šių prekių ir paslaugų turi būti sudaryti sandoriai, faktiškai apmokestinami mokesčiu, ir šio mokesčio sąnaudos turi sudaryti dalį sandorių sąnaudų.

Jeigu minėta veikla būtų apmokestinama tik iš dalies, tenkantis PVM turėtų būti atskaitomas taip pat iš dalies, tokiu atveju taikant kriterijus, kuriuos Teisingumo Teismas nurodė savo 2008 m. kovo 13 d. Sprendime *Securenta*, C-437/06.

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, taip pat būtų atskaitoma dalis sumų, tenkančių už prekes ir paslaugas, kurios vykdant mokesčiu apmokestinamus sandorius naudojamos tik iš dalies. Atskaitomos sumos dalis turėtų būti apskaičiuota pagal objektyvius metodus, leidžiančius nustatyti, kiek įsigytų prekių ir paslaugų iš tikrųjų naudota vykdant minėtus PVM apmokestinamus sandorius.

Šie objektyvūs metodai, taip pat jų faktinis taikymas, turėtų būti susiję su įvairiomis grupę sudarančiomis įmonėmis, laikomomis vienu apmokestinamuoju asmeniu – PVM mokėtoju.

Šiuo klausimu, atsižvelgiant į bet kokias grupes tenkančias PVM sumas, reikėtų išnagrinėti, kam iš tikrųjų skirtos įsigytos prekės ir paslaugos. Sumokėtos sumos būtų atskaitomos tiek, kiek šios prekės ir paslaugos skirtos (**orig. p. 14**) taip pat grupės vykdomiems sandoriams, apmokestinamiems PVM, įgyvendinti.

Šiomis aplinkybėmis atvejis, dėl kurio buvo ypač ginčijamasi, susijęs su visuomenine televizija.

Didžioji dalis visuomeninės televizijos veiklos Ispanijoje vykdoma per komercines įmones, kurių 100 % kapitalo tiesiogiai ar netiesiogiai priklauso valstybei. Ši veikla finansuojama iš dalies pajamomis, gautomis vykdant ekonominę veiklą, daugiausia teikiant reklamos paslaugas, ir iš dalies viešosiomis lėšomis. Šias lėšas įmonėms perveda viešosios teisės reguliuojamos įstaigos, kurioms įmonės pavaldžios, ir jos gali viršyti 90 % visų įmonių pajamų.

Šių viešųjų lėšų mokėjimas paprastai nurodomas bazinėse sutartyse; jose numatomas finansavimas, kuris bus skirtas įmonėms ir jų prisiimtiems įsipareigojimams. Be kitų aspektų, šie įsipareigojimai susiję su jų programavimu, kuris dėl to grindžiamas ne vien komerciniais motyvais, kaip galėtų būti privataus subjekto atveju.

Visuomeninė televizija nurodyta Direktyvos 2006/112/EB I priede; jame aprašytos tam tikros veiklos rūšys, kurioms netaikytinas direktyvos 13 straipsnyje numatytas neapmokestinimas. Toks neapmokestinimas netaikomas, kai ekonomine bet kuriuo atveju laikoma „radijo ir televizijos įstaigų veikla, jei šios įstaigos nėra atleistos nuo PVM pagal 132 straipsnio 1 dalies q punktą“. Šiame punkte nurodyta, kad PVM neapmokestinama „viešųjų radijo ir televizijos įstaigų vykdoma veikla, išskyrus komercinio pobūdžio veiklą“.

Atrodo, kad direktyvoje išskiriamos dvi viešųjų radijo ir televizijos įstaigų veiklos sritys, t. y.: **(orig. p. 15)**

- a) komercinė šių įstaigų veikla, kuriai direktyvos 132 straipsnio 1 dalies q punkte nurodytas neapmokestinimas PVM netaikomas; tai, kad ši veikla ekonominė, dar kartą patvirtinta direktyvos I priede,
- b) likusi veikla, kurios atveju negalima teigti, be kita ko, kad ji lemia ekonominės veiklos vykdymą, ir kuriai galima taikyti neapmokestinimą PVM.

Taigi kiekvienu konkrečiu atveju, atsižvelgiant į veiklos ypatumus, reikės nustatyti, kokia apmokestinimo PVM schema jai taikoma.

Be to, reikia atsižvelgti į kriterijų, kurį Teisingumo Teismas nustatė savo 2016 m. birželio 22 d. Sprendime *Cesky rozhlas*, C-11/15.

Ispanijos teisės akte jau seniai buvo nurodyta, kad ekonomine veikla laikoma „komercinė ar prekybinė viešųjų radijo ir televizijos įstaigų veikla, įskaitant veiklą, susijusią su šių įstaigų įrenginių perleidimu naudoti“. Taip nurodyta PVM įstatymo 7 straipsnio 8 dalies I punkto trečiojoje pastraipoje.

Į ankstesnį punktą, galiojusį nuo 2015 m. sausio 1 d., buvo įtrauktas papildomas sakiny; šiame sakinyje nurodyta, kad „bet kuriuo atveju komercine arba prekybine veikla šiuo tikslu laikoma tokia veikla, dėl kurios gaunama arba gali būti gaunama reklamos pajamų ne iš viešojo sektoriaus“.

Patvirtinus 2017 m. lapkričio 8 d. Viešojo sektoriaus sutarčių įstatymą Nr. 9/2017, kuriuo iš dalies pakeistas PVM įstatymas, ir jam įsigaliojus, šis sakiny nacionalinės teisės normoje buvo išbrauktas.

Atsižvelgdamas į tai, kad visuomeninės televizijos ir radijo paslaugas teikiančios įmonės ir jas įsteigusios bei finansuojančios viešosios įstaigos gali būti laikomos atskirais apmokestinamaisiais asmenimis, TEAC abejoja dėl teisės į PVM atskaitymą apimties. **(orig. p. 16)**

Jeigu būtų patvirtintas dvejopas šios veiklos pobūdis, kuris, atrodo, pripažįstamas ir direktyvoje, TEAC klausia, ar šiuo atveju taip pat būtų galima taikyti pirma nurodytus kriterijus, kuriuos Teisingumo Teismas nustatė byloje C-437/06, kaip jau paaiškinta.

Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, matyti, kad TEAC abejoja dėl Direktyvos 2006/112/EB 11 ir 168 straipsnių nuostatų taikymo srities ir mano, kad šias nuostatas reikia išaiškinti, siekiant išnagrinėti pirma nurodytus skundus.

Šiuo klausimu reikia nurodyti Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 267 straipsnį, kuriame nustatyta:

„Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisdikcijai priklauso priimti prejudicinį sprendimą dėl:

- a) Sutarčių išaiškinimo;
- b) Sąjungos institucijų, įstaigų ar organų aktų galiojimo ir išaiškinimo.

Tokiam klausimui iškilus valstybės narės teisme, tas teismas, manydamas, kad sprendimui priimti reikia nutarimo šiuo klausimu, gali prašyti Teismą priimti dėl jo prejudicinį sprendimą.

Tokiam klausimui iškilus nagrinėjant bylą valstybės narės teisme, kurio sprendimas pagal nacionalinę teisę negali būti toliau apskundžiamas teismine tvarka, tas teismas dėl jo kreipiasi į Teismą. (**orig. p. 17**)

Tokiam klausimui iškilus valstybės narės teisme nagrinėjant bylą, susijusią su sulaikytu asmeniu, Teismas sprendimą priima kiek galima greičiau.“

Pažymėtina, kad, kiek tai susiję su TEAC prašymo priimti prejudicinį sprendimą pateikimu Europos Sąjungos Teisingumo Teismui, taikant nurodytą 267 straipsnį (tuo metu – EB sutarties 177 straipsnis), ESTT 2000 m. kovo 21 d. Sprendime *Gabalfrisa ir kt.*, sujungtos bylos C-110/98–C-147/98, jau yra nurodęs, kad administraciniai ekonominiai teismai yra teismai, nes atitinka šiuo tikslu keliamus penkis reikalavimus, t. y.: a) jie įsteigti pagal teisės aktus, b) veikia nuolat, c) turi privalomą jurisdikciją, d) vykdo rungimosi principu pagrįstą procedūrą ir e) priima teisinį sprendimą.

Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, ir manydamas, kad šiuo konkrečiu klausimu sprendimą turi priimti Europos Sąjungos Teisingumo Teismas,

Ispanijos Karalystės **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**, posėdžiaudamas **KOLEGIJOJE**, nusprendė pateikti Teisingumo Teismui šiuos klausimus:

1. Ar galima tokias įmones, kaip aprašytos, ir jas įsteigusias viešosios teisės reguliuojamas įstaigas laikyti atskirais apmokestinamaisiais asmenimis, apibrėžtais Direktyvos 2006/112/EB 11 straipsnyje, siekiant apmokestinti PVM?
2. Jeigu į šį klausimą būtų atsakyta teigiamai, ar reikėtų pripažinti, kad finansavimo, kurį šios viešosios teisės reguliuojamų įstaigų įsteigtos įmonės iš jų gauna, (**orig. p. 18**) jokiais atvejais negalima laikyti užmokesčiu už PVM apmokestinamą paslaugų teikimą?
3. Ar, kalbant apie šioms įmonėms tenkančių PVM sumų atskaitymą, pačią atskaitomą sumą turėtų nustatyti atskiras apmokestinamasis asmuo, atsižvelgdamas į savo vykdomą veiklą, taikant Direktyvos 2006/112/EB 168 straipsnio nuostatas?

4. Ar, konkrečiai kalbant apie visuomeninės televizijos veiklą ir darant prielaidą, kad ši veikla gali būti „dvejopo“ pobūdžio, taip pat kad šią veiklą vykdančios įmonės ir viešosios teisės reguliuojamos įstaigos, kurioms priklauso didžioji šių įmonių kapitalo dalis, laikomos atskirais apmokestinamaisiais asmenimis, kaip atskaitomą reikėtų pripažinti tik tą tenkančio PVM dalį, kurią galima laikyti susijusia su jų ekonomine veikla?

DARBINIS VERTINMAS