Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
MACIEJ SZPUNAR
esitatud 25. märtsil 2021 [1]

Kohtuasi C-21/20

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

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Administrativen sad Sofia-grad (Sofia halduskohus, Bulgaaria))

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 2 lõike 1 punkt c – Kohaldamisala – Teenuste osutamine tasu eest – Artikli 132 lõike 1 punkt q – Käibemaksuvabastus – Teleringhääling, mis on osaliselt rahastatud riigieelarvest ja osaliselt ärilist laadi tegevusest – Käibemaksu mahaarvamise õigus

Sissejuhatus

1. On kaks võimalust, kuidas liikmesriik saab rahastada avalik-õiguslikku raadiot ja televisiooni: kehtestades eritasu, mis on üldiselt seotud raadio- või televisioonivastuvõtja omamisega ja mille tulu kasutatakse avalik-õiguslike ringhäälinguorganisatsioonide vajadusteks (kasutusloatasu), või otse riigieelarvest [2]. Mõned liikmesriigid kombineerivad neid kaht meetodit, täiendades tasusid, mida peetakse ebapiisavaks võrreldes avalik-õiguslikule ringhäälinguorganisatsioonile pandud sotsiaalpoliitiliste ülesannetega, otseste eelarvetoetustega.

2. Käesolev kohtuasi puudutab küsimust, kuidas tuleks avalik-õiguslike ringhäälinguorganisatsioonide rahastamise viise kvalifitseerida käibemaksu kontekstis, ja seda, kuidas see kvalifikatsioon mõjutab nimetatud ringhäälinguorganisatsioonide olukorda selle maksuga maksustatavate isikutena.

3. Euroopa Kohtul on juba olnud võimalus otsustada, et seadusega asutatud avalik-õigusliku ringhäälinguorganisatsiooni tegevus, mida rahastatakse raadiovastuvõtjate omanike ja valdajate kohustuslikest tasudest, ei kujuta endast teenuse osutamist „tasu eest“ käibemaksualaste

[1] Algkeel: poola

[2] Vt: Berg, Ch. E., Lund, A. B., Financing Public Service Broadcasting – a Comparative Perspective, *Journal of Media Business Studies*, nr 9/2012, lk 7; Bron, Ch. M., Le financement et le contrôle des offres des radiodiffuseurs de service public, väljaandes: Observatoire européen de l’audiovisuel, *IRIS Plus 2010-4. Médias de service public: pas de contenu sans financement*, Strasbourg 2010, lk 7.

õigusnormide tähenduses ega kuulu nende kohaldamisalasse[3]. Siiski tekib küsimus, kas sama lahendust tuleb kasutada ka juhul, kui ringhäälinguorganisatsiooni rahastatakse riigieelarvest pärinevatest toetustest.

4. Euroopa Kohtul on ka võimalus arendada oma sellekohast kohtupraktikat, analüüsides küsimust, kuidas peaks kujunema avalik-õigusliku ringhäälinguorganisatsiooni õigus arvata maha tasumisele kuuluv või tasutud käibemaks kaupade ja teenuste eest, mida ta oma tegevuseks ostab.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

5. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 2 lõike 1 punkti c kohaselt[4]:

„Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

[…]

c) teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

[…]“.

6. Selle direktiivi artikli 132 lõike 1 punktis q sätestatakse:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

[…]

q) avalik-õiguslike raadio- ja televisiooniorganisatsioonide tegevus, välja arvatud ärilist laadi tegevus.

[…]“.

7. Nimetatud direktiivi artiklis 168 on märgitud:

„Kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks, on maksukohustuslasel õigus selles liikmesriigis, kus ta neid tehinguid teeb, käibemaksust, mida ta on kohustatud tasuma, maha arvata:

a) käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud selle liikmesriigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või osutanud või tarnib või osutab mõni teine maksukohustuslane;

[3] 22. juuni 2016. aasta kohtuotsus Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, resolutsioon).

[4] ELT 2006, L 347, lk 1.

b) artikli 18 punkti a ja artikli 27 kohaselt kaubatarnete ja teenuste osutamisena käsitatavate tehingute eest tasumisele kuuluv käibemaks;

c) artikli 2 lõike 1 punkti b esimese alapunkti kohaselt kaupade ühendusesiseselt soetamiselt tasumisele kuuluv käibemaks;

d) artiklite 21 ja 22 kohaselt kaupade ühendusesisese soetamisena käsitatavate tehingute eest tasumisele kuuluv käibemaks;

e) sellesse liikmesriiki imporditud kaupadelt tasumisele kuuluv või tasutud käibemaks.“

8. Direktiivi 2006/112 artikli 173 lõikes 1 on sätestatud:

„Kauba ja teenuste puhul, mida maksukohustuslane kasutab nii artiklites 168, 169 ja 170 nimetatud tehingute tarbeks, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka tehingute tarbeks, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või, võib käibemaksu maha arvata üksnes esimesena nimetatud tehingutega seotud osas.“

Bulgaaria õigusnormid

9. Raadio- ja televisiooniseaduse (Zakon za radioto i televiziata) artikli 6 lõike 3 kohaselt on Balgarska natsionalna televizia (Bulgaaria riigitelevisioon; edaspidi „BNT“) juriidiline isik, kes osutab riigisisest audiovisuaalmeedia teenust. Selle seaduse artikli 70 lõike 3 kohaselt rahastatakse BNTd riigieelarvest, reklaamitulust jms ning muudest vahenditest.

10. Direktiiv 2006/112 võeti Bulgaaria õigusesse üle käibemaksuseadusega (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost). Selle seaduse artikkel 42 vabastab käibemaksust muu hulgas BNT tegevuse ulatuses, milles seda rahastatakse riigieelarvest.

Faktilised asjaolud, menetluse kulg ja eelotsuse küsimused

11. BNT on Bulgaaria avalik-õiguslik teleringhäälinguorganisatsioon, st üksus, mille tegevuse suhtes võib põhimõtteliselt kohaldada direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis q sätestatud maksuvabastust. BNTd rahastatakse osaliselt riigieelarve toetustest ja osaliselt tema enda äritegevuse tuludest. See tegevus seisneb nii tasulise sisu, eelkõige reklaamide edastamises kui ka muudes tegevustes peale ringhäälingu, nagu intellektuaalomandi õiguste müük või seadmete rentimine.

12. Põhikohtuasjas puudutab vaidlus BNT õigust arvata maha BNT poolt oma tegevuse tarbeks kasutatud kaupadelt ja teenustelt tasutud või tasumisele kuuluv maks. See vaidlus tuleneb asjaolust, et BNT ise ja Bulgaaria maksuhaldur käsitlevad BNT tegevust käibemaksu kontekstis erinevalt. BNT leiab nimelt, et riigieelarve toetusi ei saa pidada tasuks saadete edastamise eest, mistõttu jääb see täielikult väljapoole käibemaksusüsteemi kohaldamisala. Seega on BNT-l nii toetustest kui ka äritulust rahastatava tegevuse tarbeks kasutatavate kaupade ja teenuste puhul õigus tasumisele kuuluv käibemaks täies ulatuses maha arvata. Maksuhaldur leiab seevastu, et BNT tegevuse suhtes ulatuses, milles seda rahastatakse riigieelarvest, saab kohaldada direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis q sätestatud maksuvabastust ja järelikult tekib mahaarvamisõigus proportsionaalselt üksnes osas, milles BNT ringhäälingutegevust rahastatakse äritegevusest saadud tulust.

13. Selle vaidluse tulemusel koostati 14. detsembril 2016 maksuteade, millega maksuhaldur määras BNT-le kohustuse parandada ajavahemiku 1. september 2015 kuni 31. märts 2016 eest deklareeritud tasumisele kuuluva käibemaksu mahaarvatavat summat. BNT esitas selle otsuse peale kaebuse, mille maksuhaldur kui põhikohtuasja pool jättis oma 27. veebruari 2017. aasta otsusega rahuldamata. Selle otsuse kaebas BNT edasi eelotsusetaotluse esitanud kohtule.

14. Neil asjaoludel otsustas Administrativen sad Sofia-grad (Sofia linna halduskohus, Bulgaaria) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas vaatajatele audiovisuaalmeedia teenuste osutamist avalik-õigusliku ringhäälinguorganisatsiooni poolt saab pidada teenuste osutamiseks tasu eest direktiivi [2006/112] artikli 2 lõike 1 punkti c tähenduses, kui seda rahastatakse riigi toetustest, kusjuures vaatajad ei maksa saadete edastamise eest tasu, või ei saa seda pidada teenuste osutamiseks tasu eest viidatud sätte tähenduses, mistõttu ei kuulu see viidatud direktiivi kohaldamisalasse?

2. Kas juhul, kui eelmisele küsimusele tuleb vastata nii, et audiovisuaalmeedia teenuste osutamine avalik-õigusliku ringhäälinguorganisatsiooni vaatajatele kuulub direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti c kohaldamisalasse, tuleb lähtuda sellest, et tegemist on käibemaksust vabastatud tehingutega direktiivi [2006/112] artikli 132 lõike 1 punkti q tähenduses, ja kas on lubatavad riigisisesed õigusnormid, mis vabastavad kõnealuse tegevuse käibemaksust üksnes avalik-õiguslikule ringhäälinguorganisatsioonile riigieelarvest eraldatud toetuse korral, olenemata sellest, kas kõnealune tegevus on ka ärilist laadi?

3. Kas direktiivi 2006/112 artikli 168 kohaselt on lubatav tava, mis seab ostutehingutelt tasutud käibemaksu mahaarvamise tingimuseks lisaks ostetud kaupade või teenuste kasutusotstarbele (maksustatavate või mittemaksustatavate tehingute tarbeks) ka kõnealuste ostutehingute rahastamise laadi, milleks on esiteks rahastamine enda tuludest (reklaamiteenused jm) ja teiseks rahastamine riigi toetustest, ja mis lubab täies ulatuses maha arvata üksnes enda tuludest rahastatud ostutehingutelt tasutud käibemaksu, aga mitte riigi toetustest rahastatud ostutehingutelt tasutud käibemaksu, kusjuures nõutud on nende tehingute piiritlemine?

4. Eeldades et avalik-õigusliku ringhäälinguorganisatsiooni tegevus koosneb maksustatavatest ja maksuvabadest tehingutest ning võttes arvesse selle tegevuse segatüüpi rahastamist: millises ulatuses saab maha arvata nendelt ostutehingutelt tasutud käibemaksu ja milliseid kriteeriume tuleb selle kindlakstegemiseks kasutada[?]“

15. Eelotsusetaotlus saabus Euroopa Kohtusse 17. jaanuaril 2020. Oma kirjalikud seisukohad esitasid BNT, Hispaania valitsus ja Euroopa Komisjon. BNT ja komisjon vastasid Euroopa Kohtu küsimustele kirjalikult.

Analüüs

16. Eelotsusetaotluse esitanud kohus esitas neli eelotsuse küsimust. Analüüsin neid esitamise järjekorras.

Esimene eelotsuse küsimus

17. Esimese eelotsuse küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus kindlaks teha, kas direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et teleringhäälinguorganisatsiooni tegevus, mis seisneb audiovisuaalmeedia teenuste osutamises, kujutab endast ulatuses, milles seda rahastatakse riigi toetuses, teenuste osutamist tasu eest selle õigusnormi tähenduses.

Sissejuhatavad märkused

18. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu kahtlus selles küsimuses on seotud Varhoven administrativen sadi (Bulgaaria kõrgeim halduskohus) 23. aprilli 2018. aasta otsusega, milles ta leidis, et BNT tegevus on hõlmatud ühise käibemaksusüsteemiga. See kohus tugines oma otsuses eelkõige direktiivi 2006/112 artikli 25 punktile c, mille kohaselt võib teenuste osutamine selle direktiivi tähenduses hõlmata muu hulgas teenuste osutamist ametivõimude poolt või nimel või seaduse alusel tehtud tellimuse põhjal[5]. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul on see nii BNT tegevuse puhul, mida tehakse seaduse alusel. Seejuures viitas Varhoven administrativen sad (Bulgaaria kõrgeim halduskohus) Euroopa Kohtu otsusele Le Rayon d'Or[6]. Kohus leidis samuti, et arvestades BNT rahastamise erinevusi võrreldes kasutusloatasust rahastatavate avalik-õiguslike ringhäälinguorganisatsioonidega, ei ole BNT suhtes kohaldatav Euroopa Kohtu otsus Český rozhlas[7].

19. Maksuhalduri seisukoht põhikohtuasjas langeb kokku viidatud 23. aprilli 2018. aasta kohtuotsusega.

20. Küsimus, kas otsusest kohtuasjas Český rozhlas[8] tulenevad juhised on kohaldatavad olukorras, kus avalik-õiguslikku ringhäälinguorganisatsiooni rahastatakse riigikassa toetusest, on oluline esimesele eelotsuse küsimusele vastamisel käesolevas kohtuasjas. Tuletan seega lühidalt meelde seda kohtuotsust.

Otsus kohtuasjas Český rozhlas

21. Otsuses kohtuasjas Český rozhlas[9] meenutas Euroopa Kohus esiteks oma varasemat kohtupraktikat, mille kohaselt osutatakse teenust „tasu eest" direktiivi 77/388/EMÜ[10] artikli 2 punkti 1 tähenduses ning see on seega maksustatav üksnes juhul, kui teenuse osutaja ja teenuse saaja vahel on õigussuhe, millega seotud toimingud on vastastikused, ning teenuse osutaja saadav

5 Seda sätet ei ole Bulgaaria õigusesse sõnaselgelt üle võetud, kuid Varhoven administrativen sad (Bulgaaria kõrgeim halduskohus) leidis siiski, et sellel on vahetu õigusmõju. Viimati nimetatud küsimuses on sellel kohtul minu arvates õigus, kuna direktiivi 2006/112 artikkel 25 on osa teenuse definitsioonist selle direktiivi tähenduses ega nõua sellisena eraldi ülevõtmist liikmesriigi õigusesse. Seevastu ei kohaldata seda BNT sellise tegevuse suhtes, mida rahastatakse riigieelarve toetustest, millest räägin hiljem (vt käesoleva ettepaneku punktid 33–37).

6 27. märtsi 2014. aasta otsus kohtuasjas C-151/13, EU:C:2014:185.

7 22. juuni 2016. aasta otsus kohtuasjas C-11/15, EU:C:2016:470.

8 22. juuni 2016. aasta otsus kohtuasjas C-11/15, EU:C:2016:470.

9 22. juuni 2016. aasta otsus kohtuasjas C-11/15, EU:C:2016:470.

10 Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1). Tänapäeval, kui tegemist on teenuste osutamisega, siis direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkt c.

vastutasu vastab väärtuselt teenuse saajale osutatavale teenusele [11]. Euroopa Kohtu praktika kohaselt eeldab mõiste „teenuste osutamine tasu eest“ direktiivi 77/388 viidatud artikli 2 punkti 1 tähenduses seega otsest seost osutatud teenuse ja selle eest saadud tasu vahel [12].

22. Seejärel tõdes Euroopa Kohus, et kasutusloatasust rahastatava avalik-õigusliku ringhäälinguorganisatsiooni ja seda kasutusloatasu maksma kohustatud isikute vahel ei ole sarnast õigussuhet. Esiteks ei sõltu see kohustus avalik-õigusliku ringhäälinguorganisatsiooni teenuste tegelikust kasutamisest, vaid üksnes vastuvõtja omamisest, ning teiseks ei sõltu juurdepääs nendele teenustele kasutusloatasu maksmisest. See kasutusloatasu ei kujuta endast seega tasu avalik-õigusliku ringhäälinguteenuse osutamise eest [13].

23. Euroopa Kohus lükkas tagasi ka Tšehhi valitsuse argumendi, mille kohaselt on avalik-õigusliku ringhäälinguorganisatsiooni ja teda rahastava riigi vahel selline õigussuhe, mis tagab rahastuse kasutusloatasu maksmise kohustuse määramise kaudu [14].

24. Samuti lükkas Euroopa Kohus tagasi võimaluse, et tema kohtuotsusest Le Rayon d’Or [15] tulenev lahendus on kohaldatav kasutusloatasust rahastatava avalik-õigusliku ringhäälinguorganisatsiooni olukorrale. Euroopa Kohus märkis nimelt, et kohtuasjas, milles tehti kõnealune kohtuotsus, oli olemas otsene seos osutatud teenuste ja saadud tasu vahel, isegi kui see tasu oli kindlasummaline, mistõttu kujutas selline kindlasummaline tasu endast tasu osutatud teenuste eest ja kuulus seega käibemaksu kohaldamisalasse. Seevastu kasutusloatasust rahastatava avalik-õigusliku ringhäälinguorganisatsiooni puhul selline otsene seos puudub [16].

25. Eeltoodut arvestades otsustas Euroopa Kohus, et selline avalik-õiguslik raadioringhäälingutegevus (nagu on kõne all kohtuasjas, milles tehti kohtuotsus Český rozhlas), mida rahastati seadusest tulenevast raadiovastuvõtjate omanikelt ja valdajatelt kogutavast kohustuslikust tasust ning mida korraldab seaduse alusel asutatud ringhäälinguorganisatsioon, ei kujuta endast teenuste osutamist „tasu eest“ direktiivi 77/388 artikli 2 punkti 1 tähenduses ja seega ei kuulu see tegevus kõnealuse direktiivi kohaldamisalasse [17].

Kohaldamine käesolevale kohtuasjale

26. Olen arvamusel, et sarnane lahendus kehtib avalik-õigusliku ringhäälinguorganisatsiooni puhul, mida rahastatakse riigieelarvest. On tõsi, et selline ringhäälinguorganisatsioon ei saa eritasu, mida maksavad seadmete omanikud. Vastutasuks saab ta otse riigieelarvest makstavat toetust, mille eesmärk on rahastada seadusega neile asutustele pandud ülesandeid.

27. See ei mõjuta siiski põhimõtteliselt sellise ringhäälinguorganisatsiooni tegevuse laadi analüüsi käibemaksuga maksustamise kontekstis. See toetus ei kujuta endast tasu avalik-õigusliku ringhäälinguorganisatsiooni osutatud teenuste eest, vaid teatavat liiki avalike ülesannete rahastamise viisi. Sellise toetuse andmine või muu rahastamisviisi kehtestamine on nimetatud avalike ülesannete andmise vältimatu ja olemuslik tingimus. Teisisõnu ei ole tegemist kahe

11 22. juuni 2016. aasta otsus kohtuasjas Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, punkt 21).

12 22. juuni 2016. aasta otsus kohtuasjas Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, punkt 22).

13 22. juuni 2016. aasta otsus kohtuasjas Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, punktid 23–27).

14 22. juuni 2016. aasta otsus kohtuasjas Český rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:470, punktid 29 ja 30).

15 27. märtsi 2014. aasta otsus kohtuasjas C-151/13, EU:C:2014:185.

16 22. juuni 2016. aasta otsus kohtuasjas Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, punktid 34 ja 35).

17 22. juuni 2016. aasta otsus kohtuasjas Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, resolutsioon).

funktsionaalselt iseseisva vastusooritusega ehk avalik-õigusliku ringhäälinguorganisatsiooni teenustega ja riigieelarvest makstava tasuga. Tegemist on riigi meetmega, mis korraldab avalik-õiguslikku raadio- või televisiooniteenust, usaldades talle avalik-õigusliku raadio- või televisiooniteenuse osutamise ja tagades samal ajal selle teenuse rahastamise näiteks sellele organisatsioonile antud toetuse kujul. Sellest seisukohast ei erine selline ringhäälinguorganisatsioon põhimõtteliselt sellistest avalik-õiguslikest asutustest nagu koolid, sõjavägi või politsei [18].

28. Ülaltoodu kohaselt ei ole toetuse abil rahastatava avalik-õigusliku ringhäälinguorganisatsiooni ja riigi vahel õigussuhet, mille raames vahetatakse vastastikuseid sooritusi Euroopa Kohtu ühise käibemaksusüsteemi kohaldamisala käsitleva praktika tähenduses, [19] nagu ei ole sellist õigussuhet ka avalik-õigusliku ringhäälinguorganisatsiooni ja isikute vahel, kes on kohustatud maksma kasutusloatasu. Kuigi avalik-õigusliku ringhäälinguorganisatsiooni osutatud teenuse ja talle makstava toetuse vahel on otsene seos, ei ole tegemist mitte kahe vastastikuse sooritusega, vaid lahutamatu ja vajaliku seosega konkreetse avaliku ülesande täitmise ja selle rahastamise vahel.

29. Seetõttu ei saa riigieelarve toetustest rahastatava avalik-õigusliku ringhäälinguorganisatsiooni puhul kasutada lahendust, mille Euroopa Kohus valis kohtuasjas Le Rayon d'Or [20] tehtud otsuses. Kohtuasjas, milles see kohtuotsus tehti, oli nimelt tegemist teenustega, mida osutati konkreetsetele teenusesaajatele ning mille eest sai teenuseosutaja tasu, mis oli küll kindlasummaline ja mille tasus muu isik kui teenusesaaja, kuid mis oli oma olemuselt vastastikune sooritus.

30. Neil põhjustel nõustun nii BNT kui ka Hispaania valitsuse väljendatud arvamusega, et avalik-õigusliku ringhäälinguorganisatsiooni tegevuse rahastamiseks mõeldud riigieelarvest makstav toetus ei kujuta endast tasu ning et sama tegevus ulatuses, milles seda rahastatakse kõnealuse toetusega, ei kujuta endast teenuste osutamist tasu eest direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti c tähenduses.

31. On tõsi, et võib esineda olukordi, kus riik ostab avalik-õiguslikult ringhäälinguorganisatsioonilt teatavaid tasulisi teenuseid direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti c tähenduses. Siiski on tegemist selgelt piiritletud juhtudega, kus avalik-õiguslik ringhäälinguorganisatsioon osutab teenuseid, mis lähevad kaugemale ülesannetest, mis on talle seadusega ette nähtud, kusjuures tasu nende teenuste osutamise eest peab olema rangelt seotud nende osutamisega ning kajastama nende teenuste ulatust ja väärtust, et seda tasu saaks pidada tasuks kõnealuste teenuste hinnaga. Nimelt on see hind direktiivi 2006/112 artikli 1 lõike 2 kohaselt käibemaksuga maksustamise aluseks [21].

32. Seevastu üldine toetus riigieelarvest avalik-õigusliku ringhäälinguorganisatsiooni tegevuskulude katmiseks, mis on määratletud üldiselt, ei vasta neile kriteeriumidele. Ma ei nõustu seega komisjoni seisukohaga, et BNT toetust võiks pidada tasuks selle ringhäälinguorganisatsiooni osutatud teenuste eest üksnes põhjusel, et see arvutatakse proportsionaalselt saateajaga. Toetuse summa arvutamise viis ei muuda midagi asjaolus, et tegemist on ringhäälinguorganisatsiooni avalike ülesannete rahastamise viisiga, mitte vastutasuga

[18] Vt avalik-õigusliku ringhäälinguorganisatsiooni ja riigi vahelise suhte kohta ka minu ettepanekut kohtuasjas Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:181, punktid 30–35).

[19] Vt 22. juuni 2016. aasta otsus kohtuasjas Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, punkt 21 ja seal viidatud kohtupraktika).

[20] 27. märtsi 2014. aasta otsus kohtuasjas C-151/13, EU:C:2014:185.

[21] Kuigi sellisel juhul võivad need teenused olla käibemaksust vabastatud direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti q alusel.

tema teenuste eest. Maksukohustuslase tegevuse kvalifitseerimine käibemaksu seisukohast peab aga põhinema selle tegevuse peamistel tunnustel, sealhulgas selle rahastamise viisil, kui rahastamine mõjutab seda kvalifikatsiooni, mitte rahastamise ulatuse arvutamise viisil.

Direktiivi 2006/112 artikli 25 punkt c

33. Direktiivi 2006/112 artikli 25 punkt c ei sea kahtluse alla järeldusi avalik-õigusliku ringhäälinguorganisatsiooni tegevuse olemuse kohta tegevusena, mis ei ole hõlmatud ühise käibemaksusüsteemiga.

34. See säte asub nimetatud direktiivi IV jaotises „Maksustatavad tehingud“. See jaotis sisaldab direktiivi 2006/112 artikli 2 lõikes 1 nimetatud maksustatavate tehingute määratlusi. Jaotise 3. peatükis käsitletakse teenuste osutamist. Teenuste osutamise üldine määratlus sisaldub nimetatud direktiivi artikli 24 lõikes 1. See määratlus on avatud iseloomuga, sest selle kohaselt on teenuste osutamine mis tahes tehing, mis ei ole kaubatarne. Teised 3. peatüki sätted täiendavad ja selgitavad seda määratlust ning näevad liikmesriikidele ette teatud erandite tegemise võimaluse.

35. Direktiivi 2006/112 artiklis 25 täpsustatakse, et teenuste osutamine võib muu hulgas hõlmata kolme liiki tehinguid, mille puhul ei ole vaikimisi ilmselge, et need kuuluvad teenuste osutamise mõiste alla. Need tehingud on järgmised: immateriaalse vara võõrandamine (artikli 25 punkt a), kohustus hoiduda teatud teo tegemisest või taluda teatavat tegu või olukorda (artikli 25 punkt b) ja lõpuks teenuse osutamine vastavalt tellimusele, mis on esitatud ametivõimude poolt või nimel või seaduse alusel (artikli 25 punkt c). Selles sättes kasutatud väljend „võib“ ei anna liikmesriikidele selles osas valikulist õigust käsitada neid toiminguid teenuste osutamisena või mitte,[22] vaid tähendab järeldust, et teenuste osutamine võib teatud olukordades esineda ühena nimetatud toimingutest.

36. Seega ei laienda direktiivi artikkel 25 teenuste osutamise määratlust, vaid täpsustab kahtluse korral üksnes seda, et teatavad tegevused kujutavad endast teenuste osutamist. See ei muuda aga fakti, et direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti c kohaselt maksustatakse teenuste osutamine käibemaksuga üksnes juhul, kui seda tehakse tasu eest viimati nimetatud sätte tähenduses. See tingimus puudutab kõiki tehinguid, mis kujutavad endast teenuste osutamist, sealhulgas artiklis 25 loetletud tehingud. Nii immateriaalse vara võõrandamine kui ka kohustus hoiduda teatud teo tegemisest või taluda teatavat tegu või olukorda ning teenuse osutamine tellimuse alusel, mis on esitatud ametivõimude poolt või nimel või seaduse alusel, on käibemaksuga maksustatav ulatuses, milles neid teenuseid osutatakse tasu eest direktiivi artikli 2 lõike 1 punkti c tähenduses.

37. Direktiivi 2006/112 artikli 25 punkt c ei saa seega olla aluseks avalik-õigusliku ringhäälinguorganisatsiooni osutatud teenuste käibemaksuga maksustamisele, kuna nende teenuste rahastamise viis ei võimalda neid käsitada tasu eest osutatud teenustena.

38. Teen seega ettepaneku vastata esimesele eelotsuse küsimusele, et direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et avalik-õigusliku ringhäälinguorganisatsiooni tegevus, mis seisneb telemeediateenuste osutamises ulatuses, milles seda rahastatakse riigieelarve toetustest, ei kujuta endast teenuste osutamist tasu eest selle õigusnormi tähenduses.

[22] Niisuguses olukorras kasutaks liidu seadusandja sõnastust „liikmesriigid võivad käsitada“ nagu direktiivi 2006/112 artiklis 27 või muud sarnast sõnastust.

Teine eelotsuse küsimus

39. Teise eelotsuse küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt kindlaks teha, kas avalik-õigusliku ringhäälinguorganisatsiooni osutatud teenuseid võib pidada selliste teenuste osutamiseks, mis on käibemaksust vabastatud direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti q alusel, põhjusel, et neid rahastatakse riigieelarve toetustest, ja ulatuses, milles neid rahastatakse sel viisil.

40. Eelotsusetaotluse esitanud kohus esitab selle küsimuse juhuks, kui vastuses esimesele küsimusele loetakse sellised avalik-õigusliku ringhäälinguorganisatsiooni teenused, mida rahastatakse riigieelarve toetustest, käibemaksuga maksustatavateks. Minu arvates on siiski vaja seda küsimust käsitleda ka juhul, kui esimesele küsimusele antakse vastus, mille mina välja pakkusin. Olenemata sellest, kas avalik-õigusliku ringhäälinguorganisatsiooni tegevust peetakse käibemaksu kohaldamisalast välja jäävaks või sellest maksust vabastatuks, tuleb veel kindlaks teha, mil määral on sellel organisatsioonil õigus kauplemise varasemas etapis tasutud või tasumisele kuuluv käibemaks maha arvata. See on kolmanda ja neljanda eelotsuse küsimuse ese. Teise küsimuse analüüs võimaldab eraldada avalik-õigusliku ringhäälinguorganisatsiooni avalikes huvides toimuva tegevuse [23] tema ärilist laadi tegevusest.

Avalik-õiguslike ringhäälinguorganisatsioonide äritegevus

41. Direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis q nähakse ette, et käibemaksust vabastatakse „avalik-õiguslike ringhäälinguorganisatsioonide tegevus, välja arvatud ärilist laadi tegevus“. Lisaks ei ole Euroopa Kohtu eespool viidatud kohtupraktika [24] ja minu ettepaneku kohaselt esimese eelotsuse küsimuse vastuse kohta avalik-õiguslike ringhäälinguorganisatsioonide (avalik-õiguslikud raadio- ja teleorganisatsioonid) osutatavad teenused käibemaksuga maksustatavad ulatuses, milles neid ei saa pidada tasu eest osutatavateks teenusteks. Seevastu maksustatakse nimetatud maksuga (st need on maksustatavad, mitte maksuvabad) tehingud, mida need organisatsioonid teevad oma „ärilist laadi tegevuse“ raames. Ühise käibemaksusüsteemi nõuetekohaseks kohaldamiseks nende ringhäälinguorganisatsioonide tehtud tehingutele on seega vaja täpselt määratleda mõiste „ärilist laadi tegevus“.

42. Ei direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis q ega üheski teises selle direktiivi sättes ei ole määratletud mõistet „ärilist laadi tegevus“. Eelkõige ei saa seda mõistet samastada mõistega „majandustegevus“, nagu see on määratletud kõnealuse direktiivi artikli 9 lõikes 1, kuna see mõiste hõlmab ka maksuvabasid tehinguid. Mõiste „ärilist laadi tegevus“ määratlus peab seega lähtuma direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis q esitatud ülesehitusest ja eesmärkidest.

43. Eelkõige tuleb minu arvates käsitada ärilist laadi tegevusena üksnes tehinguid, mis on tehtud tasu eest direktiivi 2006/112 artikli 2 tähenduses. Kuna avalik-õiguslike ringhäälinguorganisatsioonide äritegevus kujutab endast erandit nende tegevuse maksuvabastuse üldpõhimõttest, peab see puudutama maksustatavaid tehinguid ehk seega tasu eest tehtavaid tehinguid, kuna maksuvabastust saab kohaldada ainult sellistele tehingutele. Seega ei kuulu avalik-õiguslike ringhäälinguorganisatsioonide osutatud teenused, mida nende rahastamisviisi tõttu ei saa pidada tasu eest osutatuteks, nende organisatsioonide „äritegevuse“ mõiste alla.

[23] Direktiivi 2006/112 artikkel 132 asub IX jaotise 2. peatükis „Maksuvabastused teatavate tegevuste puhul avalikes huvides“.

[24] 22. juuni 2016. aasta otsus kohtuasjas Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470).

Teisisõnu ei saa avalik-õigusliku ringhäälinguorganisatsiooni tegevust, mida rahastatakse riigieelarvest toetuse abil, pidada tema ärilist laadi tegevuseks direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti q tähenduses.

44. Raadio- ja teleringhäälinguorganisatsioonide põhitegevus on saadete edastamine [25]. Avalik-õiguslike ringhäälinguorganisatsioonide puhul rahastatakse neid tegevust sageli kahte liiki allikatest. Esimesed on riigi ressursid kas kasutusloatasude vormis nagu kohtuasjas, milles tehti kohtuotsus Český rozhlas, [26] või toetuse vormis nagu käesolevas asjas. Teine allikas on reklaamide ja muude „kaubanduslike audiovisuaalmeedia teenuste“ või nende raadios kasutatavate vastete levitamine (sponsorlus, otsepakkumine ja tootepaigutus), kui kasutada direktiivi 2010/13/EL [27] terminoloogiat.

45. Ulatuses, milles selliseid teadaandeid edastatakse tasu eest, ja üldjuhul tehakse seda nende rolli tõttu, kujutavad need endast teenuste osutamist tasu eest direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti c tähenduses ja kuuluvad avalik-õiguslike ringhäälinguorganisatsioonide ärilist laadi tegevuse alla kõnealuse direktiivi artikli 132 lõike 1 punkti q tähenduses. Seega on need põhimõtteliselt maksustatavad, kuna maksustatava väärtuse moodustab hind, mida reklaamikliendid selle sisu levitamise eest maksavad.

46. On aga ilmne, et nendest saadetest saadavat tulu ei kasutata üksnes selliste teadete edastamise kulude katmiseks, mis on pealegi ringhäälinguorganisatsioonide tegevuskuludega võrreldes minimaalsed. Reklaami ja sarnaste tasuliste ülekannete edastamise eesmärk on rahastada ringhäälinguorganisatsioonide põhitegevust – see tähendab üldisemalt igasugust sisu, välja arvatud ärilisi teadaandeid, kui ringhäälinguorganisatsioon ei võta nende saadete edastamise eest vastuvõtjatelt tasu. Seega tekib küsimus, kuidas tuleb nende saadete edastamist avalik-õiguslike ringhäälinguorganisatsioonide poolt ulatuses, milles seda rahastatakse äriliste teadaannete edastamisest saadud tulust, käsitleda käibemaksualaste õigusnormide kontekstis.

47. Eraõiguslike ringhäälinguasutuste puhul, mida rahastatakse täies ulatuses tasulistest kaubanduslikest teadaannetest saadud tuludest, käsitatakse nende tegevust tervikuna, st nii nende tasuliste teadaannete kui ka muu sisu edastamisena. Järelikult loetakse käibemaksualaste õigusnormide kohaldamisel ringhäälingutegevuse kui terviku maksumus maksustatavate tehingute (milleks on tasuliste äriliste teadaannete edastamine) kuluks [28].

48. Avalik-õiguslike ringhäälinguorganisatsioonide olukord on keerulisem. Esiteks rahastatakse neid tavaliselt osaliselt riiklikest vahenditest kasutusloatasu või toetuse vormis, mistõttu teen kooskõlas Euroopa Kohtu [29] senise praktikaga ja minu ettepanekuga esimese eelotsuse küsimuse vastuse kohta ettepaneku, et nende tegevus selles osas ei ole maksustatav. Teiseks, isegi ulatuses, milles nende tegevus on maksustatav, on see põhimõtteliselt direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti q alusel käibemaksust vabastatud, välja arvatud ärilist laadi tegevus. Seega tekib

[25] Käesolevas ettepanekus keskendun avalik-õiguslike ringhäälinguorganisatsioonide peamisele tegevusele, mis on samuti eelotsuse küsimuste esemeks, st saadete edastamisega seotud tegevusele. Need organisatsioonid võivad teha muid tehinguid, nagu intellektuaalomandi õiguste müük, seadmete rentimise teenuste osutamine, kultuuriürituste korraldamine jne. Üldjuhul tehakse neid tehinguid tasu eest ja need kuuluvad avalik-õiguslike ringhäälinguorganisatsioonide äritegevuse, st maksustatava tegevuse alla, välja arvatud mõnel erandjuhul. Jätan need erandid oma edasistest järeldustest siiski välja, sest need ei too kaasa niisuguseid tõlgendamisraskusi nagu ringhäälingutegevus.

[26] 22. juuni 2016. aasta otsus kohtuasjas C-11/15, EU:C:2016:470.

[27] Vt Euroopa Parlamendi ja nõukogu 10. märtsi 2010. aasta direktiivi audiovisuaalmeedia teenuste osutamist käsitlevate liikmesriikide teatavate õigus- ja haldusnormide koordineerimise kohta (audiovisuaalmeedia teenuste direktiiv) (ELT 2010, L 95, lk 1) artikli 1 lõike 1 punkt h.

[28] Vt selle kohta ka minu ettepanek kohtuasjas Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:181, punkt 53).

[29] 22. juuni 2016. aasta otsus kohtuasjas Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470).

küsimus, kas muude saadete kui tasulised ärilised teadaanded eetrisse andmine, kui seda rahastatakse nendest saadetest saadavatest tuludest, tuleb kvalifitseerida avalik-õiguslike ringhäälinguorganisatsioonide ärilist laadi tegevusena.

Riigiabi käsitlevad õigusnormid

49. Õigusakt, mis liidu õigussüsteemis reguleerib täpselt üldist huvi pakkuvate avalik-õiguslike ringhäälinguorganisatsioonide tegevuse ja nende äritegevuse piiritlemist, on komisjoni teatis riigiabi eeskirjade kohaldamise kohta avalik-õiguslikule ringhäälingule [30] (edaspidi „komisjoni teatis“). Sellest nähtub, et komisjoni arvates tuleb ärilist laadi tegevuseks pidada eelkõige kaubanduslike teadaannete edastamist tasu eest, elektroonilise kaubanduse tegevust ja sarnaseid teenuseid [31] ning teenuseid, mille eest ringhäälinguorganisatsioon võtab vastuvõtjatelt tasu. Seevastu ülejäänud sisu tasuta edastamine on igal juhul tegevus avalikes huvides [32].

50. Juhul kui neid kriteeriume kohaldataks direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti q alusel, tähendaks see, et maksustatava tegevuse puhul on tegemist vaid äriliste teadaannete edastamisega tasu eest, samas kui mis tahes muu saatetegevus kas ei ole maksustatav või on maksust vabastatud kui tegevus avalikes huvides.

51. Siiski tuleb arvesse võtta asjaolu, et komisjoni teatis ei taotle samu eesmärke nagu direktiiv 2006/112 ja eelkõige selle artikli 132 lõige 1 punkt q. Selle teatise eesmärk on ühelt poolt tagada liikmesriikide vabadus avalik-õiguslike ringhäälinguorganisatsioonide ülesannete määratlemisel [33] ja teiselt poolt vältida konkurentsivastast tegevust, nagu selle ülesande täitmisega seotud kulude liigset hüvitamist ja „äritegevuse ristsubsideerimist“ [34]. Seevastu ei ole problemaatiline rahastada missioonil põhinevat tegevust äritegevusest saadava tulu arvelt. Neid eesmärke silmas pidades on oluline piiritleda kitsalt äritegevuseks peetava tegevuse ulatus.

52. Seevastu direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti q eesmärk on esiteks vähendada avalikes huvides toimuva tegevusega seotud kulusid käibemaksuvabastuse abil ja teiseks vältida konkurentsimoonutusi, mis võivad tuleneda eraõiguslike ringhäälinguorganisatsioonidega konkureerimise tingimustes toimuva tegevuse maksuvabastusest. Nende eesmärkide saavutamiseks ei ole komisjoni teatises vaja nii kitsalt määratleda avalik-õiguslike ringhäälinguorganisatsioonide „äritegevuse“ mõiste ulatust. Konkurentsireeglite seisukohast piisab, kui nende organisatsioonide tegevust maksustatakse teenuste puhul, mida nad osutavad tasu eest, st äriliste teadaannete edastamise teenuse puhul. See tagab nimelt, et need organisatsioonid tegutsevad sellel turul samadel tingimustel kui eraõiguslikud ringhäälinguorganisatsioonid. Seevastu ei aita muu sisu edastamise kvalifitseerimine mittemaksustatavaks või maksust vabastatuks ulatuses, milles seda rahastatakse tasu eest äriliste teadaannete edastamisest saadavatest tuludest, kuidagi kaasa direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti q eesmärkide saavutamisele. Vastupidi, see võib aidata kaasa selle tegevuse kulude suurenemisele, kuna sellise määratluse ainus tagajärg oleks see, et avalik-õiguslikud ringhäälinguorganisatsioonid jääksid ilma õigusest arvata maha selle tegevuse jaoks kasutatud kaupadelt ja teenustelt tasutud või tasumisele kuuluv käibemaks.

[30] ELT 2009, C 257, lk 1.

[31] Vt eelkõige komisjoni teatise punktid 48 ja 49 ning samuti punkt 57.

[32] Vt eelkõige komisjon teatise punkt 65.

[33] Vt eelkõige komisjoni teatise punkt 47.

[34] Vt eelkõige komisjoni teatise punktid 70–76.

53. Arvan seega, et avalik-õigusliku ringhäälinguorganisatsiooni avalikes huvides toimuva tegevuse ja nende äritegevuse piiritlemise kriteeriume, mis on sätestatud komisjoni teatises, ei tohiks üle kanda direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti q kohaldamisalale.

BNT pakutud tõlgendus

54. Selle piiritlemise küsimuses esitab huvitava vaatenurga oma kommentaarides BNT. Kui saan BNT seisukohast õigesti aru, loeb ta äritegevuseks kõigi nende saadete edastamise, mis tema arvates meelitavad vaatajaid saateid vaatama ja võimaldavad seega müüa reklaamiaega. Eelkõige on jutt spordiürituste, välismaiste filmide või meelelahutussaadete edastamisest. Selle alusel arvas BNT põhikohtuasjas käsitletaval perioodil täielikult maha nende programmide edastamise koostisosadelt tasutud ja tasumisele kuuluva käibemaksu. Seevastu ülejäänud saateliikide edastamine toimub BNT hinnangul avaliku teenuse osutamise raames ja sellisena ei maksustata seda tegevust käibemaksuga.

55. See seisukoht on minu arvates siiski väär kahel põhjusel.

56. Esiteks tundub mulle, et BNT kasutatud saadete jagamine reklaamitulu teenivateks ja seda mitteteenivateks saadeteks on meelevaldne ega pruugi olla kooskõlas tegelikkusega. On lihtne nimetada saatekategooriad, mis suurepäraselt vastavad avaliku teenuse osutamise kohustusele, aga koguvad samal ajal palju televaatajaid ning on väga head „reklaamikandjad“, näiteks on sellised uudistesaated. Seevastu saatekategooriad, mille BNT loeb ringhäälingu kaubandustegevuse hulka kuuluvateks, võivad suurepäraselt kuuluda avalik-õigusliku ringhäälingu avalikes huvides toimuva tegevuse alla. See huvi on seotud ühiskonna „demokraatlike, sotsiaalsete ja kultuuriliste vajadustega“,[35] kusjuures need vajadused hõlmavad ka selliseid valdkondi nagu filmid, sport või meelelahutus.

57. Teiseks ei võta BNT pakutud meetod tema osutatavate teenuste klassifitseerimisel arvesse käibemaksusüsteemi aluseks olevat elementi ehk seost kaupade ja teenuste vahel, mida maksukohustuslane oma tegevuseks ostab, ning maksustatava kauba või teenuse tarne vahel, mida ta selle tegevuse raames teeb. Teisisõnu, selleks et maksukohustuslase poolt varem soetatud kaupu ja teenuseid saaks pidada kasutatuks tema tegevuse tarbeks, peab nende soetamise kulu põhimõtteliselt kuuluma maksukohustuslase poolt kauplemise hilisemas etapis tehtud maksustatavate tehingute hinna hulka[36].

Ettepanek

58. Mis puudutab selliste kaupade või teenuste soetamise kulusid, mida otseselt ei kasutata maksustatavate tehingute tarbeks, näiteks tasuta edastatud saadete puhul, millel on vaid kaudne seos äriliste teadaannete teenuse osutamisega tasu eest,[37] siis seda eesmärki on võimalik saavutada kahel viisil. Esimene seisneb teatud maksustatava tegevuse tulude ranges suunamises selliste konkreetsete kaupade või teenuste soetamisele, mida kasutatakse tasuta saadete edastamiseks, näiteks filmide või spordivõistluste ülekandeõiguste omandamine. Nagu maksuhaldur põhikohtuasjas õigesti märgib, tähendab see siiski eraldi raamatupidamisarvestust, mis võimaldaks tulud kuludega sellisel viisil siduda.

[35] ELL-ile ja ELTL-ile lisatud protokoll (nr 29) liikmesriikide avalik-õigusliku ringhäälingu kohta.

[36] Vt hiljutine 12. novembri 2020. aasta kohtuotsus Sonaecom (C-42/19, EU:C:2020:913, punktid 41 ja 42).

[37] Kõnealune seos seisneb esiteks selles, et need saated on avalikkuse jaoks atraktiivsed, tänu millele on äriliste teadaannete edastamine mõttekas, ja teiseks selles, et nende edastamist rahastatakse kõnealuste äriliste teadaannete edastamisest saadud tulust.

59. Teine meetod seisneb selles, et arvutatakse välja, millises ulatuses rahastatakse avalik-õigusliku ringhäälinguorganisatsiooni tegevust riigieelarvest (või kasutusloatasust) ja millises ulatuses maksustatavatest tehingutest saadavast tulust. See teine suurus, millest on maha arvatud võimalik tulu direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti q alusel käibemaksust vabastatud tehingutelt, peegeldab avalik-õigusliku ringhäälinguorganisatsiooni äritegevuse osakaalu kogu tema tegevuses. Sellises ulatuses saab selle tegevusega seejärel siduda ringhäälinguorganisatsiooni kantud kulud, ilma et oleks vaja rangelt siduda eri kuluelemendid kas äritegevusega või tegevusega avalikes huvides [38].

60. Seega tuleb minu arvates asuda seisukohale, et avalik-õiguslike ringhäälinguorganisatsioonide „ärilist laadi tegevuse“ mõiste direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti q tähenduses ei hõlma mitte ainult teenuste osutamist tasu eest kitsas tähenduses, nagu äriliste teadaannete edastamine, vaid ka selliste teenuste osutamist, mille puhul teenusesaajad ei maksa tasu, eelkõige tasuta kättesaadavate saadete edastamist ulatuses, milles neid rahastatakse sellest esimesest teenuste kategooriast saadud tuludest.

61. Mulle tundub, et see seisukoht langeb kokku Hispaania valitsuse ja komisjoni käesolevas kohtuasjas esitatud seisukohtadega [39]. Minu hinnangul toetavad seda seisukohta ka käibemaksukomitee suunised, mis koostati 52. koosolekul 28.–29. mail 1997 [40]. Liikmesriigid leidsid seal peaaegu ühehäälselt, et avalik-õiguslike ringhäälinguorganisatsioonide ainus tegevus, mis ei ole äritegevus, on avalikest vahenditest (st kasutusloatasust või toetustest) rahastatavate saadete edastamine. Loogiliselt võttes tuleks saadete edastamist ulatuses, milles seda rahastatakse äritegevusest saadavatest tuludest, pidada äritegevuseks.

62. Teen seega ettepaneku vastata teisele eelotsuse küsimusele, et direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti q tuleb tõlgendada nii, et avalik-õiguslike raadio- ja teleorganisatsioonide äritegevus selle õigusnormi tähenduses hõlmab tehinguid, mis tehakse tasu eest ja mis ei kujuta endast tegevust avalikes huvides, ning teenuste osutamist tasuta ulatuses, milles neid rahastatakse nendest tehingutest saadud tulu eest.

Kolmas ja neljas eelotsuse küsimus

63. Kolmanda ja neljanda eelotsuse küsimusega, mida ma soovitan analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt kindlaks teha, milline ulatus on avalik-õigusliku ringhäälinguorganisatsiooni õigusel arvata maha tasumisele kuuluv või tasutud käibemaks viimase tegevuseks soetatud kaupade ja teenuste eest, kui seda tegevust rahastatakse nii riigieelarve toetustest kui ka äritegevusest saadavatest tuludest.

[38] Lisan, et komisjoni teatis põhimõtteliselt keelab ära olukorra, kus avalik-õiguslike ringhäälinguorganisatsioonide rahastamine avalikest vahenditest toob neile kasu (vt teatise punktid 72–74). Järelikult, kui käibemaksualaste õigusnormide kohaldamine peab samuti järgima riigiabi eeskirju, tuleb kulusid ületavad tulud, mis jäävad väljapoole teatises lubatud ulatust, lugeda äritegevuse tuludeks.

[39] Pean siiski rõhutama, et ma ei nõustu komisjoni seisukohaga, et juhul, kui ringhäälinguorganisatsiooni tegevust rahastatakse täielikult või osaliselt äriliste teadaannete edastamisest saadavatest tuludest, on saadete edastamine nende äriliste teadaannete edastamisega kaasnev kõrvaltegevus ja selle organisatsiooni ainsad teenuste saajad on reklaamijad. Minu arvates on pigem tegemist olukorraga, kus televaatajatele või raadiokuulajatele osutatavaid teenuseid (saadete edastamist) rahastavad muude teenuste, nimelt äriliste teadaannete edastamise teenuse saajad. See ei muuda aga nende teenuste kvalifitseerimist käibemaksuga maksustamise kontekstis.

[40] Dokument XXI/1500/96.

64. Analüüsisin seda küsimust juba üksikasjalikult seoses kasutusloatasust rahastatava avalik-õigusliku ringhäälinguorganisatsiooniga oma ettepanekus kohtuasjas Český rozhlas [41]. See probleem jäi siiski välja eelotsuse küsimuste ulatusest selles kohtuasjas ning Euroopa Kohus ei lahendanud seda oma otsuses. Selles ettepanekus tehtud järeldused saab minu arvates üle kanda käesolevale kohtuasjale. Käesoleva kohtuasja kontekstis soovin lisada järgmist.

Maksu mahaarvamise kord segategevuse puhul

65. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt ei anna maksukohustuslase tehingud, mis ei ole käibemaksuga maksustatavad näiteks seetõttu, et neid ei tehta tasu eest direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 tähenduses, õigust maha arvata käibemaksu, mis kuulub tasumisele või on tasutud nende tehingutega seoses soetatud kaupadelt ja teenustelt. Tegemist on sama põhimõttega, mis kehtib maksuvabade tehingute puhul [42].

66. Seda põhimõtet on lihtne kohaldada kaupade ja teenuste suhtes, mille maksukohustuslane on soetanud üksnes seoses mittemaksustatavate tehingutega, sest maksukohustuslane ei saa nendelt kaupadelt ja teenustelt tasutud käibemaksu mahaarvamise õigust.

67. Raskus tekib seoses kaupade ja teenustega, mida maksukohustuslane kasutab nii oma maksustatavates tehingutes kui ka käibemaksust vabastatud ja mittemaksustatavates tehingutes. Sellises olukorras on maksukohustuslasel mahaarvamisõigus proportsionaalselt kaupade ja teenuste osaga, mille ta omandas oma maksustatavates tehingutes.

68. Kuigi direktiivi 2006/112 artiklid 173–175 sisaldavad käibemaksust vabastatud tehingute puhul mahaarvatava osa arvutamise korda, ei kohaldata neid sätteid tehingutele, mis ei kuulu selle maksuga maksustamisele. Neil asjaoludel tuleb liikmesriikide riigisiseses õiguses kehtestada selle arvutamise kord, järgides ühise käibemaksusüsteemi ülesehitust ja eesmärke. See kord peab võimaldama objektiivselt arvesse võtta maksustatavate ja mittemaksustatavate tehingute kulude osakaalu [43].

Kohaldamine avalik-õiguslike ringhäälinguorganisatsioonide suhtes

69. Mis puudutab käesolevat kohtuasja, siis nagu nähtub vastusest, mille ma soovitan anda esimesele eelotsuse küsimusele, ei tee avalik-õiguslik ringhäälinguorganisatsioon käibemaksuga maksustatavaid tehinguid, sest tema tegevust rahastatakse riigieelarve toetustest. See tegevus ei anna talle seega õigust maha arvata oma tegevuse tarvis kasutatud kaupadelt ja teenustelt tasutud käibemaksu.

70. Seevastu, nagu nähtub vastusest, mille soovitasin anda teisele eelotsuse küsimusele, siis ulatuses, milles avalik-õigusliku ringhäälinguorganisatsiooni tegevust rahastatakse äriliste teadaannete tasulisest edastamisest ja muudest maksustatavatest tehingutest saadud tulust, kujutab see tegevus endast tema ärilist laadi tegevust direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti q tähenduses. Seda tegevust tervikuna tuleb pidada tegevuseks tasu eest ning seega tegevuseks, mis annab õiguse arvata maha selle tegevuse tarbeks kasutatud kaupadelt ja teenustelt tasutud või tasumisele kuuluv käibemaks.

41 Ettepanek kohtuasjas C-11/15, EU:C:2016:181, punktid 44–63.

42 Vt hiljutine 8. mai 2019. aasta kohtuotsus Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390, punktid 26 ja 27).

43 Vt hiljutine 8. mai 2019. aasta kohtuotsus Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390, punktid 28 ja 29).

71. Sellest järeldub, et avalik-õiguslikul ringhäälinguorganisatsioonil, kelle tegevust rahastatakse nii riigieelarvest ja võimalikest maksuvabadest tehingutest kui ka maksustatavatest tehingutest, on õigus maha arvata käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud selle tegevuse jaoks kasutatavate kaupade ja teenuste eest, ulatuses, milles tema tegevust rahastatakse viimati nimetatud tulust.

72. Nagu märkisin, ei ole direktiivis 2006/112 sätestatud mittemaksustatavate tegevuste mahaarvatava osa arvutamise korda. Seega on see liikmesriikide riigisisese õiguse ülesanne. Sellegipoolest jagan ma arvamust, mida komisjon väljendas oma vastuses Euroopa Kohtu küsimusele ja mille kohaselt võivad liikmesriigid kohaldada, aga ei pea kohaldama seejuures analoogia alusel kõnealuse direktiivi artiklites 173–175 sätestatud reegleid maksustatavate tehingute ja käibemaksust vabastatud tehingute kohta.

73. Avalik-õiguslike ringhäälinguorganisatsioonide äritegevuse määratlus, mille ma välja pakkusin, võimaldab eelkõige kohaldada selle proportsiooni arvutamise põhimeetodit, mis on määratletud direktiivi 2006/112 artikli 174 lõikes 1. Selle meetodi kohaselt tekib varasemas etapis tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu mahaarvamise õigus proportsionaalselt käibega, mis tekkis maksukohustuslase maksustatavatest tehingutest võrreldes tema kogu käibega. Kohaldades seda meetodit avalik-õiguslike ringhäälinguorganisatsioonide suhtes, mida rahastatakse nii riigieelarvest kui ka tasulistest tehingutest, tuleks murdarvu lugejasse lisada nende tehingute käibe suurus ning nimetajasse selle käibe suurus ja toetuse summa. Kui ringhäälinguorganisatsioon tegi tasulisi tehinguid, mis aga on käibemaksust vabastatud direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti q kohaselt, siis selliselt saadud osa suhtes tuleb kohaldada selle direktiivi artiklites 173–175 sisalduvaid reegleid, et saada lõplik proportsioon, milles sellel organisatsioonil on varasemas etapis tasutud või tasumisele kuuluva käibemaksu mahaarvamise õigus.

74. Loomulikult võivad liikmesriigid kehtestada selle mahaarvatava osa arvutamiseks teistsuguseid meetodeid, kui need vastavad käesoleva ettepaneku punktis 68 nimetatud kriteeriumidele.

75. Eeltoodut arvestades teen ettepaneku vastata kolmandale ja neljandale eelotsuse küsimusele, et direktiivi 2006/112 artiklit 168 tuleb tõlgendada nii, et avalik-õiguslikul ringhäälinguorganisatsioonil, kelle tegevust rahastatakse nii riigieelarve toetustest kui ka käibemaksuga maksustatavatest tehingutest saadavast tulust, on õigus maha arvata käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud selle tegevuse tarbeks kasutatavatelt kaupadelt ja teenustelt, ulatuses, milles tema tegevust rahastatakse maksustatavatest tehingutest saadud tuludest.

Ettepanek

76. Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades teen ettepaneku vastata Administrativen sad Sofia-gradi (Sofia halduskohus, Bulgaaria) eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 2 lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et avalik-õigusliku ringhäälinguorganisatsiooni tegevus, mis seisneb telemeediateenuste osutamises, ulatuses, milles seda rahastatakse riigieelarvest tehtavatest toetustest, ei kujuta endast teenuste osutamist tasu eest selle õigusnormi tähenduses.

2. Direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti q tuleb tõlgendada nii, et avalik-õiguslike raadio- ja teleorganisatsioonide äritegevus selle õigusnormi tähenduses hõlmab tehinguid, mis tehakse tasu eest ja mis ei kujuta endast tegevust avalikes huvides, ning teenuste osutamist tasuta ulatuses, milles neid rahastatakse nendest tehingutest saadud tulu eest.

3. Direktiivi 2006/112 artiklit 168 tuleb tõlgendada nii, et avalik-õiguslikul ringhäälinguorganisatsioonil, kelle tegevust rahastatakse nii riigieelarve toetustest kui ka käibemaksuga maksustatavatest tehingutest saadavast tulust, on õigus maha arvata käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud selle tegevuse tarbeks kasutatavatelt kaupadelt ja teenustelt, ulatuses, milles tema tegevust rahastatakse maksustatavatest tehingutest saadud tuludest.