Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
MACIEJ SZPUNAR
25 päivänä maaliskuuta 2021 [1]

Asia C-21/20

Balgarska Natsionalna televizia
vastaan
Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia pri Zentralno upravlenie na NAP

(Ennakkoratkaisupyyntö – Administrativen sad Sofia-grad (Sofian hallintotuomioistuin, Bulgaria))

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 2 artiklan 1 kohdan c alakohta – Soveltamisala – Vastikkeellinen palvelujen suoritus – 132 artiklan 1 kohdan q alakohta – Vapautus – Osittain valtion talousarviosta ja osittain kaupallisesta toiminnasta rahoitettu televisio-ohjelmien lähettäminen – Oikeus vähentää ostoihin sisältyvä vero

Johdanto

1. Julkisten radio- ja televisiolähetysten rahoittamiseen jäsenvaltioissa on olemassa kaksi ensisijaista menetelmää: erityinen maksu, joka liittyy yleensä radio- tai televisiovastaanottimen hallintaan ja josta saadut tulot käytetään julkisen yleisradiotoiminnan harjoittajien tarpeisiin (lupamaksu), tai suoraan valtion talousarviosta maksettavat avustukset. [2] Joissakin jäsenvaltioissa yhdistetään nämä kaksi menetelmää täydentämällä lupamaksuista saatavia tuloja, joita pidetään julkisen yleisradiotoiminnan harjoittajan yhteiskuntapoliittisiin tehtäviin nähden riittämättöminä, valtion talousarviosta maksettavilla avustuksilla.

2. Nyt käsiteltävä asia koskee sitä, miten julkisen yleisradiotoiminnan harjoittajan rahoitusmenetelmiä on kohdeltava arvonlisäverotuksen näkökulmasta, sekä niitä vaikutuksia, joita tällä kohtelulla on näiden harjoittajien tilanteeseen arvonlisäverovelvollisina toimijoina.

3. Unionin tuomioistuin on jo todennut, että lailla perustetun julkisen yleisradiotoiminnan harjoittajan toiminta, joka rahoitetaan radiovastaanotinten omistajien ja haltijoiden maksettavaksi asetetuilla pakollisilla maksuilla, ei ole arvonlisäverosäännöksissä tarkoitettu

[1] Alkuperäinen kieli: puola.

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

vastikkeellinen palvelujen suoritus eikä kuulu mainittujen säännösten soveltamisalaan [3]. Herää kuitenkin kysymys, onko samaa ratkaisua sovellettava myös sellaiseen yleisradiotoiminnan harjoittajaan, jonka toiminta rahoitetaan valtion yleisestä talousarviosta maksettavilla avustuksilla.

4. Unionin tuomioistuin saa myös tilaisuuden kehittää tätä koskevaa oikeuskäytäntöään tutkimalla, miten muovautuu julkisen yleisradiotoiminnan harjoittajan oikeus vähentää toimintaansa varten hankkimistaan tavaroista ja palveluista maksamansa tai maksettava arvonlisävero.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

5. Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY [4] (jäljempänä direktiivi) 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

– –

c) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta;

– –”

6. Direktiivin 132 artiklan 1 kohdan q alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

– –

q) julkisten radio- ja televisiolaitosten harjoittama muu kuin kaupallinen toiminta.

– –”

7. Direktiivin 168 artiklan mukaan:

”Siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus siinä jäsenvaltiossa, jossa tämä suorittaa kyseiset liiketoimet, vähentää verosta, jonka tämä on velvollinen maksamaan, seuraavat määrät:

a) arvonlisävero, joka on kyseisen jäsenvaltion alueella maksettava tai maksettu tavaroista, jotka toinen verovelvollinen on luovuttanut tai luovuttaa tälle;

b) arvonlisävero, joka on maksettava tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin 18 artiklan a alakohdan ja 27 artiklan mukaisesti rinnastettavista liiketoimista;

[3] Tuomio 22.6.2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, tuomiolauselma).

[4] EUVL 2006, L 347, s. 1

c) arvonlisävero, joka on maksettava tavaroiden yhteisöhankinnoista 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan i alakohdan mukaisesti;

d) arvonlisävero, joka on maksettava tavaroiden yhteisöhankintoihin 21 ja 22 artiklan mukaisesti rinnastettavista liiketoimista;

e) kyseiseen jäsenvaltioon tavaroiden maahantuonnista maksettava tai maksettu arvonlisävero”.

8. Lisäksi direktiivin 173 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Sellaisten tavaroiden ja palvelujen osalta, joita verovelvollinen käyttää sekä 168, 169 ja 170 artiklan mukaan vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin, vähennys voidaan myöntää vain siitä arvonlisäveron osasta, joka vastaa ensin mainittujen liiketoimien suhteellista osuutta.”

Bulgarian oikeus

9. Radio- ja televisiotoiminnasta annetun lain (Zakon za radioto i televiziata) 6 §:n 3 momentin mukaan Balgarska natsionalna televizia (Bulgarian kansallinen televisioyhtiö, jäljempänä BNT) on oikeushenkilö ja valtakunnallinen audiovisuaalisten mediapalvelujen tarjoaja. Mainitun lain 70 §:n 3 momentin mukaan BNT rahoitetaan valtion talousarviosta maksettavilla avustuksilla, mainostuloilla sekä muilla keinoin.

10. Direktiivi 2006/112 on saatettu osaksi Bulgarian lainsäädäntöä arvonlisäverolain (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost) säännöksillä. Tämän lain 42 §:n nojalla arvonlisäverosta vapautetaan muun muassa se BNT:n toiminnan osa, joka rahoitetaan valtion talousarviosta.

Tosiseikat, asian käsittelyn vaiheet ja ennakkoratkaisukysymykset

11. BNT on bulgarialainen julkisen televisiolähetystoiminnan harjoittaja, eli yksikkö, jonka toimintaan voidaan lähtökohtaisesti soveltaa direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan q alakohdassa säädettyä vapautusta. BNT rahoitetaan osittain valtion talousarviosta maksettavilla avustuksilla ja osittain sen omasta kaupallisesta toiminnasta saaduilla tuloilla. Tämä toiminta koostuu sekä maksullisen sisällön, erityisesti mainosten, lähettämisestä että muusta kuin lähetystoiminnasta, kuten immateriaalioikeuksien myynnistä tai laitteiden vuokraamisesta.

12. Pääasiassa riidan kohteena on BNT:n oikeus vähentää toimintaansa varten ostetuista tavaroista ja palveluista maksettu tai maksettava vero. Kyse on BNT:n ja Bulgarian veroviranomaisten näkemyserosta, joka liittyy BNT:n toimintaan arvonlisäverotuksen kannalta. BNT:n mukaan valtion talousarviosta maksettavia avustuksia ei nimittäin voida pitää ohjelmalähetyksestä suoritettavina vastikkeena, joten ne jäävät kokonaan arvonlisäverojärjestelmän soveltamisalan ulkopuolelle. Näin ollen BNT on tullut siihen tulokseen, että sekä valtion avustuksilla että kaupallisesta toiminnasta saaduilla tuloilla rahoitetussa toiminnassa käytettävien tavaroiden ja palvelujen osalta sillä on oikeus vähentää ostoihin sisältyvä vero täysimääräisesti. Veroviranomainen katsoo sitä vastoin, että siihen BNT:n toiminnan osaan, joka rahoitetaan valtion talousarviosta, sovelletaan direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan q alakohdassa säädettyä vapautusta, ja siksi BNT:llä on oikeus ainoastaan veron osittaiseen vähennykseen siinä laajuudessa kuin sen lähetystoiminta rahoitetaan kaupallisesta toiminnasta saaduilla tuloilla.

13. Riidan seurauksena annettiin 14.12.2016 päivätty verotuspäätös, jolla veroviranomainen määräsi oikaisemaan verovähennyksen määrän, jonka BNT oli ilmoittanut ajanjaksolta 1.9.2015–31.3.2016. BNT teki tästä päätöksestä oikaisuvaatimuksen, jonka pääasiassa asianomaisena oleva veroviranomainen hylkäsi 27.2.2017 tekemällään päätöksellä. BNT teki viimeksi mainitusta päätöksestä valituksen ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen.

14. Tässä tilanteessa Administrativen sad Sofia-grad (Sofian hallintotuomioistuin, Bulgaria) päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Voidaanko julkisen televisiolaitoksen katsojille tuottamia audiovisuaalisia mediapalveluja pitää direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettuina vastikkeellisina palveluina, jos valtio rahoittaa niitä avustusten muodossa, jolloin katsojat eivät maksa lähetyksistä, vai ovatko ne kyseisen direktiivin soveltamisalan ulkopuolelle jääviä muita palveluja, jotka eivät ole kyseisessä säännöksessä tarkoitettuja vastikkeellisia palveluja?

2) Jos kysymykseen vastataan siten, että julkisen televisiolaitoksen katsojille tuottamat audiovisuaaliset mediapalvelut kuuluvat direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan soveltamisalaan, onko tällöin katsottava, että kyse on direktiivin 132 artiklan 1 kohdan q alakohdassa tarkoitetuista verosta vapautetuista liiketoimista, ja onko kansallinen lainsäädäntö hyväksyttävä, jos siinä vapautetaan verosta tällainen toiminta pelkästään siksi, että julkinen televisiolaitos saa valtion talousarviosta avustusta, riippumatta siitä, onko sen toiminta kaupallista?

3) Sallitaanko direktiivin 2006/112 168 artiklassa käytäntö, jonka mukaan ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus riippuu paitsi ostojen käyttötarkoituksesta (veronalaiseen vai muuhun toimintaan) myös näiden ostojen rahoitustavasta eli siitä, rahoitetaanko ne omilla tuloilla (muun muassa mainostuloilla) vai valtion avustuksilla, ja jonka mukaan oikeus arvonlisäveron täyteen vähennykseen koskee ainoastaan omilla tuloilla eikä valtion avustuksilla rahoitettuja ostoja, jolloin ne on eroteltava toisistaan?

4) Jos katsotaan, että julkisen televisiolaitoksen toiminta koostuu veronalaisista ja verosta vapautetuista suorituksista, ja kun otetaan huomioon niiden sekarahoitus, miten laaja on oikeus tällaisiin ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen ja mitä arviointiperusteita on sovellettava sen määrittämiseen?”

15. Ennakkoratkaisupyyntö saapui unionin tuomioistuimeen 17.1.2020. Kirjallisia huomautuksia ovat esittäneet BNT, Espanjan hallitus ja Euroopan komissio. BNT ja komissio vastasivat kirjallisesti unionin tuomioistuimen kysymyksiin.

Asian tarkastelu

16. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on esittänyt neljä ennakkoratkaisukysymystä. Tarkastelen niitä siinä järjestyksessä, jossa ne on esitetty.

Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

17. Ensimmäisellä ennakkoratkaisukysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa tietää, onko direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan c alakohtaa tulkittava siten, että julkisen televisiolähetystoiminnan harjoittajan suorittamaa televisiopalvelujen tarjoamista, siltä osin kuin se rahoitetaan valtion talousarviosta maksettavilla avustuksilla, on pidettävä kyseisessä säännöksessä tarkoitettuna vastikkeellisena palvelujen suorituksena.

Alustavat toteamukset

18. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tätä koskeva epäily liittyy Varhoven administrativen sadin (ylin hallintotuomioistuin, Bulgaria) 23.4.2018 antamaan tuomioon, jossa viimeksi mainittu tuomioistuin katsoi, että BNT:n toiminta kuului yhteisen arvonlisäverojärjestelmän piiriin. Mainittu tuomioistuin perusti ratkaisunsa muun muassa direktiivin 2006/112 25 artiklan c alakohtaan, jonka mukaan direktiivissä tarkoitettu palvelujen suoritus voi käsittää muun muassa palvelun suorittamisen viranomaisen määräyksestä, sen nimissä tai suoraan lain nojalla.[5] Juuri tästä on mainitun tuomioistuimen mukaan kyse BNT:n toiminnassa, jota harjoitetaan lain nojalla. VAS viittasi tältä osin unionin tuomioistuimen tuomioon Le Rayon d'Or.[6] Se katsoi myös, että kun otetaan huomioon BNT:n rahoitustavasta johtuvat erot lupamaksuilla rahoitettuihin julkisen yleisradiotoiminnan harjoittajiin nähden, BNT:hen ei voida soveltaa unionin tuomioistuimen tuomiota Český rozhlas.[7]

19. Veroviranomaisen kanta pääasiassa vastaa edellä mainittua 23.4.2018 annettua tuomiota.

20. Kysymys siitä, voidaanko tuomioon Český rozhlas[8] perustuvia johtopäätöksiä soveltaa valtion avustuksilla rahoitetun julkisen yleisradiotoiminnan harjoittajan tilanteeseen, on tärkeä nyt käsiteltävässä asiassa esitettyyn ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen annettavan vastauksen kannalta. Palautan siis lyhyesti mieleen tämän tuomion.

Tuomio Český rozhlas

21. Tuomiossa Český rozhlas[9] unionin tuomioistuin ensinnäkin muistutti aiemmasta oikeuskäytännöstään, jonka mukaan palvelujen suoritus on direktiivin 77/388/ETY[10] (jäljempänä kuudes direktiivi) 2 artiklan 1 alakohdassa tarkoitetulla tavalla vastikkeellinen ja siten veronalainen vain silloin, jos palvelun suorittajan ja vastaanottajan välillä on oikeussuhde, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia, ja palvelun suorittajan saama korvaus on todellinen vastasuoritus vastaanottajalle suoritetusta palvelusta.[11] Näin ollen unionin tuomioistuimen

5 Tätä säännöstä ei ole nimenomaisesti saatettu osaksi Bulgarian lainsäädäntöä, mutta Varhoven administrativen sad kuitenkin katsoi, että sillä on välittömiä oikeusvaikutuksia. Viimeksi mainitun osalta Varhoven administrativen sad on mielestäni oikeassa, sillä direktiivin 2006/112 25 artikla on osa direktiivissä tarkoitettua palvelun määritelmää eikä sitä siksi tarvitse erikseen saattaa osaksi kansallista lainsäädäntöä. Sen sijaan sitä ei sovelleta siihen BNT:n toimintaan, joka rahoitetaan valtion avustuksilla, mihin palaan jäljempänä (ks. tämän ratkaisuehdotuksen 33–37 kohta).

6 Tuomio 27.3.2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185).

7 Tuomio 22.6.2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470).

8 Tuomio 22.6.2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470).

9 Tuomio 22.6.2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470).

10 Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1). Sittemmin palvelujen suoritusten osalta direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan c alakohta.

11 Tuomio 22.6.2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, 21 kohta).

oikeuskäytännön mukaan kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdassa tarkoitettu käsite ”vastikkeellinen palvelujen suoritus” edellyttää, että suoritetun palvelun ja saadun vastikkeen välillä on suora yhteys. [12]

22. Seuraavaksi unionin tuomioistuin totesi, että lupamaksuilla rahoitetun julkisen yleisradiotoiminnan harjoittajan ja lupamaksuvelvollisten välillä ei ole tällaista oikeussuhdetta. Yhtäältä velvollisuus suorittaa lupamaksu ei nimittäin ole sidoksissa julkisen yleisradiotoiminnan harjoittajan palvelujen tosiasialliseen käyttöön vaan ainoastaan vastaanottimen hallintaan, ja toisaalta pääsy näihin palveluihin ei edellytä lupamaksun suorittamista. Näin ollen lupamaksu ei ole julkisen yleisradiotoiminnan harjoittajan tarjoamasta palvelusta suoritettava maksu. [13]

23. Unionin tuomioistuin hylkäsi myös Tšekin hallituksen väitteen siitä, että tällainen oikeussuhde olisi olemassa julkisen yleisradiotoiminnan harjoittajan ja valtion, joka varmistaa sen rahoituksen asettamalla lakisääteisen lupamaksuvelvoitteen, välillä. [14]

24. Samoin unionin tuomioistuin katsoi, ettei lupamaksuilla rahoitetun julkisen yleisradiotoiminnan harjoittajan tilanteeseen voida soveltaa asiassa Le Rayon d’Or annetun tuomion [15] mukaista ratkaisua. Unionin tuomioistuin totesi nimittäin, että mainittuun tuomioon johtaneessa asiassa suoritettujen palvelujen ja niistä saadun vastikkeen välillä oli suora yhteys, vaikka tämä vastike olikin kiinteämääräinen, joten tällainen kiinteämääräinen maksu oli vastike vastikkeellisesti suoritetuista palveluista ja kuului siten arvonlisäveron soveltamisalaan. Lupamaksuilla rahoitetun julkisen yleisradiotoiminnan harjoittajan tapauksessa tällaista suoraa yhteyttä ei sitä vastoin ole. [16]

25. Edellä esitetyn perusteella unionin tuomioistuin katsoi, että lailla perustetun yleisradioyhtiön harjoittama julkinen yleisradiotoiminta, josta on kyse tuomioon Český rozhlas johtaneessa pääasiassa ja joka rahoitetaan radiovastaanottimen omistajien tai haltijoiden suorittamalla pakollisella lakisääteisellä lupamaksulla, ei ole kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdassa tarkoitettu vastikkeellinen palvelujen suoritus eikä kuulu näin ollen mainitun direktiivin soveltamisalaan. [17]

Soveltaminen käsiteltävässä asiassa

26. Mielestäni vastaava ratkaisu soveltuu valtion talousarviosta maksettavilla avustuksilla rahoitettavaan julkisen yleisradiotoiminnan harjoittajaan. Tällainen harjoittaja ei tosin saa erityistä maksua vastaanotinten haltijoilta. Sen sijaan se saa avustuksia suoraan valtion talousarviosta, ja nämä avustukset on tarkoitettu tämän harjoittajan lakisääteisten tehtävien rahoittamiseen.

27. Tällä ei kuitenkaan ole merkittävää vaikutusta tällaisen harjoittajan toiminnan arviointiin arvonlisäverotuksen kannalta. Mainitut avustukset eivät nimittäin ole vastikkeita julkisen yleisradiotoiminnan harjoittajan tarjoamista palveluista vaan tietyntyyppisten yleishyödyllisten tehtävien rahoitustapa. Tällaisen avustuksen myöntäminen tai muun rahoitustavan käyttöönotto

12 Tuomio 22.6.2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, 22 kohta).

13 Tuomio 22.6.2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, 23–27 kohta).

14 Tuomio 22.6.2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, 29–30 kohta).

15 Tuomio 27.3.2014, Le Rayon d’Or (C-151/13, EU:C:2014:185).

16 Tuomio 22.6.2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, 34 ja 35 kohta).

17 Tuomio 22.6.2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, tuomiolauselma).

on välttämätön ja erottamaton edellytys kyseisten yleishyödyllisten tehtävien antamiselle. Toisin sanoen kyse ei ole siitä, että tässä olisi kaksi toiminnallisesti itsenäistä vastavuoroista suoritusta, joita ovat julkisen yleisradiotoiminnan harjoittajan tarjoamat palvelut ja valtion talousarviosta maksettava palkkio. Kyse on valtion toiminnasta, jonka puitteissa se järjestää julkisen radio- tai televisiopalvelun antamalla sen julkisen yleisradiotoiminnan harjoittajan tehtäväksi sekä varmistaa tämän palvelun rahoituksen esimerkiksi kyseiselle harjoittajalle myönnetyn avustuksen muodossa. Tältä kannalta katsottuna tällainen julkisen yleisradiotoiminnan harjoittaja ei varsinaisesti eroa koulun, armeijan tai poliisin kaltaisista julkisista instituutioista. [18]

28. Näin ollen julkisen yleisradiotoiminnan harjoittajan ja lupamaksuvelvollisten välillä, samaten kuin avustuksilla rahoitetun julkisen yleisradiotoiminnan harjoittajan ja valtion välilläkään, ei ole oikeussuhdetta, johon liittyisi yhteisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamisalaa koskevassa unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä tarkoitettuja vastavuoroisia suorituksia. [19] Vaikka julkisen yleisradiotoiminnan harjoittajan suorittaman palvelun ja sen saaman avustuksen välillä onkin suora yhteys, kyse ei ole kahden vastavuoroisen suorituksen välisestä yhteydestä vaan erottamattomasta ja välttämättömästä yhteydestä tietyn yleishyödyllisen tehtävän hoitamisen ja sen rahoituksen välillä.

29. Tästä syystä ratkaisua, johon unionin tuomioistuin päätyi tuomiossa Le Rayon d'Or, [20] ei voida soveltaa valtion avustuksilla rahoitetun julkisen yleisradiotoiminnan harjoittajan tilanteeseen. Mainittuun tuomioon johtaneessa asiassa oli kyse tietyille vastaanottajille suoritetuista palveluista, joista palvelun suorittaja sai vastikkeeksi korvauksen, ja vaikka tämä korvaus oli kiinteämääräinen ja sen maksoi muu henkilö kuin palveluiden vastaanottajat, kyseessä oli kuitenkin vastavuoroinen suoritus.

30. Näistä syistä yhdyn sekä BNT:n että Espanjan hallituksen esittämään näkemykseen, jonka mukaan valtion talousarviosta maksettava avustus, joka on tarkoitettu julkisen yleisradiotoiminnan rahoittamiseen, ei ole korvausta palvelusta eikä mainittu toiminta, siltä osin kuin se rahoitetaan tällä avustuksella, ole direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettu vastikkeellinen palvelujen suoritus.

31. Toki voi olla tilanteita, joissa valtio hankkii julkisen yleisradiotoiminnan harjoittajalta tiettyjä direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettuja vastikkeellisia palveluja. Näiden olisi kuitenkin oltava tarkasti määriteltyjä tapauksia, joissa julkisen yleisradiotoiminnan harjoittaja suorittaisi tavanomaisten lakisääteisten tehtäviensä lisäksi muita palveluja, ja näiden palvelujen suorittamisesta saatavan korvauksen olisi liityttävä läheisesti niiden suorittamiseen ja heijastettava niiden laajuutta ja arvoa siten, että tämän korvauksen voitaisiin katsoa olevan näiden palvelujen hinta. Juuri hinta muodostaa nimittäin direktiivin 2006/112 1 artiklan 2 kohdan mukaan arvonlisäveron perusteen. [21]

32. Sen sijaan valtion talousarviosta maksettava yleisavustus, jolla on tarkoitus kattaa julkisen yleisradiotoiminnan harjoittajan toiminnasta aiheutuvat kustannukset, ei täytä näitä edellytyksiä. En siis yhdy komission huomautuksissaan esittämään näkemykseen, jonka mukaan BNT:lle maksettavaa avustusta voidaan pitää korvauksena kyseisen yleisradiotoiminnan harjoittajan suorittamista palveluista pelkästään siksi, että avustus lasketaan suhteessa ohjelman

[18] Julkisen yleisradiotoiminnan harjoittajan suhteesta valtioon ks. lisäksi ratkaisuehdotukseni Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:181, 30–35 kohta).

[19] Ks. tuomio 22.6.2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, 21 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

[20] Tuomio 27.3.2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185).

[21] Tällöin nämä palvelut voitaisiin kuitenkin vapauttaa arvonlisäverosta direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan q alakohdan nojalla.

lähetysaikaan. Avustuksen määrän laskentatapa ei millään tavoin muuta sitä tosiseikkaa, että avustus on yleisradiotoiminnan harjoittajan hoitamien yleishyödyllisten tehtävien rahoitustapa eikä vastike sen suorittamista palveluista. Sen, luokitellaanko verovelvollisen toiminta arvonlisäverotuksen alaiseksi, on perustuttava tämän toiminnan olennaisiin ominaisuuksiin – eli myös tapaan, jolla mainittu toiminta rahoitetaan, jos sillä on merkitystä tämän luokittelun kannalta – eikä tämän rahoituksen laskentatapaan.

Direktiivin 2006/112 25 artiklan c alakohta

33. Edellä esitettyjä päätelmiä siitä, että julkinen yleisradiotoiminta ei ole luonteeltaan yhteisen arvonlisäverojärjestelmän piiriin kuuluvaa toimintaa, ei aseteta kyseenalaiseksi direktiivin 2006/112 25 artiklan c alakohdassa.

34. Mainittu säännös on direktiivin IV osastossa, jonka otsikko on ”Verolliset liiketoimet”. Tähän osastoon sisältyvät direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitettujen verollisten liiketoimien määritelmät. Osaston 3 luku koskee palvelujen suorituksia. Palvelujen suorituksen yleinen määritelmä on annettu direktiivin 24 artiklan 1 kohdassa. Tämä määritelmä on avoin, sillä siinä todetaan, että palvelujen suoritus on liiketoimi, joka ei ole tavaroiden luovutus. Muut mainittuun 3 lukuun sisältyvät säännökset täydentävät ja selittävät tätä määritelmää sekä antavat jäsenvaltioille mahdollisuuden soveltaa tiettyjä poikkeuksia.

35. Direktiivin 2006/112 25 artiklassa täsmennetään, että palvelujen suoritus voi käsittää muun muassa kolme liiketoimityyppiä, joiden kohdalla ei välttämättä ole ilmeistä, että ne kuuluvat palvelujen suorituksen käsitteen alaan. Näitä ovat: aineettoman omaisuuden luovutus (25 artiklan a alakohta), velvoite pidättyä tietystä teosta tai sietää tiettyä tekoa taikka tilaa (25 artiklan b alakohta) ja palvelun suorittaminen viranomaisen määräyksestä, sen nimissä tai suoraan lain nojalla (25 artiklan c alakohta). Se, että tässä säännöksessä käytetään ilmaisua ”voi”, ei kuitenkaan merkitse sitä, että jäsenvaltioilla olisi mahdollisuus pitää tai olla pitämättä näitä liiketoimia palvelujen suorituksena [22], vaan se merkitsee, että palvelujen suoritus voi tietyissä tilanteissa olla jokin näistä liiketoimista.

36. Direktiivin 25 artiklassa ei siis laajenneta palvelujen suoritusten määritelmää vaan selvennetään epäilysten varalta, että tietyt toimet ovat palvelujen suorituksia. Tämä ei kuitenkaan muuta sitä, että palvelujen suoritus on direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan nojalla arvonlisäverollinen vain silloin, jos se on tässä direktiivissä tarkoitetulla tavalla vastikkeellinen. Tämä edellytys koskee kaikkia liiketoimia, jotka muodostavat palvelujen suorituksen, mukaan lukien 25 artiklassa luetellut liiketoimet. Näin ollen sekä aineettoman omaisuuden luovutus että velvoite pidättyä tietystä teosta tai sietää tiettyä tekoa taikka tilaa, kuten myös palvelun suorittaminen viranomaisen määräyksestä, sen nimissä tai suoraan lain nojalla, ovat arvonlisäverollisia silloin, kun ne suoritetaan mainitun direktiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitetulla tavalla vastikkeellisesti.

37. Direktiivin 2006/112 25 artiklan c alakohta ei siis voi olla perustana julkisen yleisradiotoiminnan harjoittajan suorittamien palvelujen arvonlisäverollisuudelle, jos näitä palveluja ei voida pitää vastikkeellisesti suoritettuina niiden rahoitustavan perusteella.

[22] Tällöin unionin lainsäätäjä olisi nimittäin käyttänyt ilmaisua ”jäsenvaltiot voivat rinnastaa”, kuten direktiivin 2006/112 27 artiklassa, tai vastaavaa.

38. Ehdotan siis, että ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen vastataan, että direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan c alakohtaa on tulkittava siten, että julkisen televisiolähetystoiminnan harjoittajan toiminta, joka käsittää televisiopalvelujen tarjoamisen, siltä osin kuin se rahoitetaan valtion talousarviosta maksettavilla avustuksilla, ei ole mainitussa säännöksessä tarkoitettu vastikkeellinen palvelujen suoritus.

Toinen ennakkoratkaisukysymys

39. Toisella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, voidaanko julkisen yleisradiotoiminnan harjoittajan suorittamia palveluja pitää direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan q alakohdassa tarkoitettuina verosta vapautettuina palvelujen suorituksina sillä perusteella, että ne rahoitetaan valtion talousarviosta maksettavilla avustuksilla, ja siltä osin kuin ne rahoitetaan tällä tavoin.

40. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin esittää tämän kysymyksen siltä varalta, että ensimmäiseen kysymykseen vastataan siten, että julkisen yleisradiotoiminnan harjoittajan talousarviosta maksettavilla avustuksilla rahoitetut palvelut ovat arvonlisäveron alaisia. Mielestäni on kuitenkin hyödyllistä käsitellä tätä kysymystä myös siinä tapauksessa, että ensimmäiseen kysymykseen vastataan oman ehdotukseni mukaisella tavalla. Riippumatta siitä, todetaanko julkisen yleisradiotoiminnan harjoittajan toiminnan jäävän arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle vai todetaanko se arvonlisäverosta vapautetuksi, on nimittäin vielä määritettävä, miten laaja on tämän harjoittajan oikeus aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa tehdyistä ostoista maksetun tai maksettavan veron vähentämiseen. Tätä kysytään kolmannessa ja neljännessä ennakkoratkaisukysymyksessä. Toisen kysymyksen tarkastelu auttaa erottamaan julkisen yleisradiotoiminnan harjoittajan yleishyödyllisen toiminnan[23] sen kaupallisesta toiminnasta.

Julkisen yleisradiotoiminnan harjoittajien kaupallinen toiminta

41. Direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan q alakohdassa säädetään, että julkisten radio- ja televisiolaitosten harjoittama muu kuin kaupallinen toiminta on vapautettava arvonlisäverosta. Lisäksi edellä mainitun unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön[24] ja ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen ehdottamani vastauksen mukaan julkisen yleisradiotoiminnan harjoittajien (julkisten radio- ja televisiolaitosten) suorittamat palvelut eivät ole arvonlisäveron alaisia siltä osin kuin niitä ei voida pitää vastikkeellisina suorituksina. Sitä vastoin näiden harjoittajien liiketoimet, jotka toteutetaan osana niiden kaupallista toimintaa, ovat arvonlisäverollisia (eli veronalaisia eivätkä verosta vapautettuja). Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän asianmukainen soveltaminen näiden harjoittajien toteuttamiin liiketoimiin edellyttää siis kaupallisen toiminnan käsitteen määrittämistä.

42. Direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan q alakohdassa tai missään muussakaan direktiivin säännöksessä ei määritellä kaupallisen toiminnan käsitettä. Tätä käsitettä ei voida rinnastaa etenkään direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa määriteltyyn taloudellisen toiminnan

[23] Direktiivin 2006/112 132 artikla on osa direktiivin IX osaston 2 lukua, jonka otsikko on Tiettyjen yleishyödyllisten toimintojen vapautukset.

[24] Tuomio 22.6.2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470).

(”liiketoiminnan”) käsitteeseen, sillä viimeksi mainittu käsite kattaa myös verosta vapautetut liiketoimet. Kaupallisen toiminnan käsitteen määritelmä on siis muodostettava direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan q alakohdan systematiikan ja tavoitteiden pohjalta.

43. Ensinnäkin kaupallisena toimintana on mielestäni pidettävä ainoastaan direktiivin 2006/112 2 artiklassa tarkoitettuja vastikkeellisia liiketoimia. Koska julkisen yleisradiotoiminnan harjoittajien kaupallinen toiminta on poikkeus yleisestä periaatteesta, jonka mukaan niiden toiminta on verovapaata, sen on liityttävä veronalaisiin liiketoimiin, joista maksetaan vastiketta, sillä ainoastaan tällaiset liiketoimet voidaan vapauttaa verosta. Näin ollen sellaiset julkisen yleisradiotoiminnan harjoittajien suorittamat palvelut, joita ei rahoitustapansa vuoksi voida pitää vastikkeellisina suorituksina, eivät kuulu näiden harjoittajien kaupallisen toiminnan käsitteen alaan. Toisin sanoen sitä julkisen yleisradiotoiminnan harjoittajan toimintaa, joka rahoitetaan valtion talousarviosta maksettavilla avustuksilla, ei voida pitää direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan q alakohdassa tarkoitettuna kaupallisena toimintana.

44. Radio- ja televisiolähetystoiminnan harjoittajien pääasiallisena toimintana on ohjelmien lähettäminen.[25] Julkisen yleisradiotoiminnan harjoittajien tapauksessa tämä toiminta rahoitetaan usein kahdesta eri lähteestä. Ensimmäinen lähde ovat julkiset varat joko lupamaksun, kuten tuomioon Český rozhlas[26] johtaneessa asiassa, tai avustusten muodossa, kuten nyt käsiteltävässä asiassa. Toinen lähde ovat, direktiivin 2010/13/EU[27] terminologiaa käyttääkseni, mainokset ja muu audiovisuaalinen kaupallinen viestintä (sponsorointi, teleostoslähetykset ja tuotesijoittelu) tai näiden radion välityksellä lähetettävät vastineet.

45. Silloin kun tällainen viestintä tapahtuu vastiketta vastaan, ja sen tehtävä huomioon ottaen näin yleensä onkin, kyseessä on direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettu vastikkeellinen palvelujen suoritus, joka on direktiivin 132 artiklan 1 kohdan q alakohdassa tarkoitettua julkisen yleisradiotoiminnan harjoittajien kaupallista toimintaa. Näin ollen sitä on lähtökohtaisesti verotettava, ja veron perusteena on hinta, jonka mainostajat maksavat tällaisen sisällön lähettämisestä.

46. On kuitenkin selvää, että tästä viestinnästä saatuja tuloja ei käytetä kattamaan pelkästään sen lähettämisestä aiheutuneita kustannuksia, jotka ovat pieniä suhteessa radio- tai televisiolaitosten toimintakustannuksiin kokonaisuudessaan. Mainosten ja muiden maksullisten viestintämuotojen lähettämisen tarkoituksena on rahoittaa yleisradiotoiminnan harjoittajien pääasiallista toimintaa eli ohjelmien, tai yleisemmin sanottuna minkä tahansa sisällön paitsi kaupallisen viestinnän, lähettämistä silloin, kun yleisradiotoiminnan harjoittaja ei peri vastaanottajilta maksua näiden ohjelmien lähettämisestä. Tässä nouseekin esiin kysymys siitä, miten näitä julkisen yleisradiotoiminnan harjoittajien lähettämiä ohjelmia, siltä osin kuin ne rahoitetaan kaupallisesta viestinnästä saaduilla tuloilla, olisi kohdeltava arvonlisäverotuksessa.

[25] Keskityn tässä ratkaisuehdotuksessa julkisen yleisradiotoiminnan harjoittajien pääasialliseen toimintaan, joka on myös ennakkoratkaisukysymysten kohteena, eli toimintaan, joka perustuu ohjelmien lähettämiseen. Näillä harjoittajilla voi olla myös muuta liiketoimintaa, kuten immateriaalioikeuksien myyntiä, laitteiden vuokrauspalveluja, kulttuuritapahtumien järjestämistä jne. Nämä liiketoimet suoritetaan yleensä vastiketta vastaan ja ne luokitellaan, poikkeustapauksia lukuun ottamatta, julkisen yleisradiotoiminnan harjoittajien kaupalliseksi toiminnaksi, joka on veronalaista. En kuitenkaan käsittele niitä ratkaisuehdotuksessani tämän enempää, koska ne eivät aiheuta sellaisia tulkintaongelmia kuin lähetystoiminta.

[26] Tuomio 22.6.2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470).

[27] Ks. audiovisuaalisten mediapalvelujen tarjoamista koskevien jäsenvaltioiden tiettyjen lakien, asetusten ja hallinnollisten määräysten yhteensovittamisesta 10.3.2010 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2010/13/EU (audiovisuaalisia mediapalveluja koskeva direktiivi) (EUVL 2010, L 95, s. 1) 1 artiklan 1 kohdan h alakohta.

47. Maksullisesta kaupallisesta viestinnästä saatavista tuloista kokonaan rahoitettavien yksityisen lähetystoiminnan harjoittajien tapauksessa sekä niiden harjoittama kaupallinen viestintä että muiden ohjelmien lähettäminen katsotaan yhdeksi toimintakokonaisuudeksi. Näin ollen arvonlisäveroa koskevia säännöksiä sovellettaessa lähetystoiminnan kustannukset katsotaan kokonaisuudessaan verollisten liiketoimien kustannuksiksi eli maksullisten kaupallisen viestinnän lähetyspalveluista aiheutuviksi kustannuksiksi. [28]

48. Julkisen yleisradiotoiminnan harjoittajien tilanne on monimutkaisempi. Yhtäältä ne saavat rahoituksensa osittain julkisista varoista (lupamaksuina tai avustuksina), joten unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön [29] ja ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen ehdottamani vastauksen mukaan niiden toiminta ei tältä osin ole veronalaista. Toisaalta taas myös niiden veronalainen toiminta on lähtökohtaisesti vapautettu verosta direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan q alakohdan nojalla, kaupallista toimintaa lukuun ottamatta. On siis selvitettävä, kuuluuko muiden ohjelmien kuin maksullisen kaupallisen viestinnän lähettäminen, siltä osin kuin se rahoitetaan kaupallisen viestinnän lähettämisestä saaduilla tuloilla, julkisen yleisradiotoiminnan harjoittajien kaupallisen toiminnan piiriin.

Valtiontukia koskevat säännöt

49. Toimi, jolla unionin oikeudessa säännellään nimenomaisesti julkisen yleisradiotoiminnan jakoa yleishyödylliseen toimintaan ja kaupalliseen toimintaan, on valtiontukisääntöjen soveltamisesta julkiseen yleisradiotoimintaan annettu komission tiedonanto [30] (jäljempänä komission tiedonanto). Siitä ilmenee, että komission mukaan kaupallisena toimintana on pidettävä muun muassa vastikkeellista kaupallista viestintää, sähköistä kaupankäyntiä ja vastaavia palveluja [31] sekä palveluja, joista lähetystoiminnan harjoittaja perii vastaanottajilta maksuja. Sitä vastoin muiden sisältöjen maksuton lähettäminen on, tai ainakin voi olla, yleishyödyllistä toimintaa. [32]

50. Näiden perusteiden soveltaminen direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan q alakohdan nojalla merkitsisi sitä, että verollisena toimintana olisi pidettävä ainoastaan vastikkeellista kaupallista viestintää, kun taas kaikki muu lähetystoiminta ei olisi veronalaista tai olisi yleishyödyllisenä toimintana verosta vapautettua.

51. On kuitenkin otettava huomioon, että komission tiedonannolla ei pyritä samoihin tavoitteisiin kuin direktiivillä 2006/112 ja erityisesti direktiivin 132 artiklan 1 kohdan q alakohdalla. Mainitun tiedonannon tavoitteena on yhtäältä taata jäsenvaltioille vapaus määritellä julkisen yleisradiotoiminnan tehtävä [33] ja toisaalta ehkäistä kilpailua rajoittavaa toimintaa, kuten liian suuria korvauksia tämän tehtävän täyttämisestä aiheutuvista kustannuksista sekä kaupallisen toiminnan niin kutsuttuja ristikkäistukia. [34] Yleishyödyllisen toiminnan rahoittaminen kaupallisesta toiminnasta saaduilla tuloilla ei sen sijaan ole ongelmallista. Näiden tavoitteiden valossa on perusteltua määritellä kaupallisena pidettävä toiminta suppeasti.

[28] Ks. tältä osin myös ratkaisuehdotukseni Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:181, 53 kohta).

[29] Tuomio 22.6.2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470).

[30] EUVL 2009, C 257, s. 1.

[31] Ks. erityisesti komission tiedonannon 48–49 kohta ja 57 kohta.

[32] Ks. erityisesti komission tiedonannon 65 kohta.

[33] Ks. erityisesti komission tiedonannon 47 kohta.

[34] Ks. erityisesti komission tiedonannon 70–76 kohta.

52. Sitä vastoin direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan q alakohdan tavoitteena on yhtäältä alentaa yleishyödyllisen toiminnan kustannuksia vapauttamalla se arvonlisäverosta ja toisaalta välttää kilpailun vääristyminen, jonka yksityisen lähetystoiminnan harjoittajien kanssa kilpailuolosuhteissa harjoitettavien toimintojen vapauttaminen verosta saattaisi aiheuttaa. Näiden tavoitteiden saavuttamiseksi ei ole tarpeen määritellä julkisen yleisradiotoiminnan harjoittajien kaupallisen toiminnan käsitteen alaa yhtä suppeasti kuin komission tiedonannossa. Kilpailusääntöjen kannalta on nimittäin riittävää verottaa näiden harjoittajien toiminnan sitä osaa, joka muodostuu niiden vastikkeellisesti suorittamista palveluista eli kaupallisen viestinnän palveluista. Tämä takaa sen, että kyseiset harjoittajat toimivat näillä markkinoilla samoin edellytyksin kuin yksityisen lähetystoiminnan harjoittajat. Sen sijaan muun sisällön lähettämisen, siltä osin kuin se rahoitetaan vastikkeellisesta kaupallisesta viestinnästä saaduilla tuloilla, luokitteleminen veron soveltamisalan ulkopuolelle jääväksi tai verosta vapautetuksi toiminnaksi ei myötävaikuta millään tavoin direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan q alakohdan tavoitteiden toteutumiseen. Päinvastoin se saattaisi olla omiaan kasvattamaan tämän toiminnan kustannuksia, sillä tällaisen luokittelun ainoana vaikutuksena olisi se, että julkisen yleisradiotoiminnan harjoittajilta evättäisiin oikeus vähentää tähän toimintaan käytetyistä tavaroista ja palveluista aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksettu tai maksettava vero.

53. Katson näin ollen, että komission tiedonannossa tarkoitettuja kriteerejä, joiden perusteella tehdään ero julkisen yleisradiotoiminnan harjoittajien yleishyödyllisen ja kaupallisen toiminnan välille, ei pidä soveltaa direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan q alakohtaan.

BNT:n ehdottama tulkinta

54. BNT ilmaisee huomautuksissaan mielenkiintoisen näkökannan tähän eroon. Jos ymmärrän oikein, BNT katsoo kaupalliseksi toiminnaksi kaikkien niiden ohjelmien lähetykset, jotka keräävät sen mukaan suuria katsojamääriä ja mahdollistavat näin mainosajan myynnin. Kyse on ennen kaikkea urheilutapahtumien, ulkomaisten elokuvien ja viihdeohjelmien lähettämisestä. Tällä perusteella BNT vähensi pääasiassa kyseessä olevana ajanjaksona kokonaisuudessaan näiden ohjelmien lähettämiskustannuksista maksetun ja maksettavan arvonlisäveron. Sitä vastoin muun tyyppisten ohjelmien lähettäminen kuuluu BNT:n mukaan sen yleishyödyllisiin tehtäviin eikä ole siksi arvonlisäveron alaista.

55. Tämä kanta on kuitenkin mielestäni virheellinen kahdesta syystä.

56. Ensiksikin BNT:n käyttämä erottelu mainostuloja tuottaviin ja näitä tuloja tuottamattomiin ohjelmiin vaikuttaa minusta mielivaltaiselta eikä välttämättä vastaa todellisuutta. On helppo luetella ohjelmia, jotka täyttävät hyvinkin yleishyödyllisen tehtävän edellytykset ja samalla keräävät yleensä myös lukuisia katsojia soveltuen näin erinomaisesti mainosten näyttämiseen, kuten esimerkiksi uutislähetykset. Sen sijaan BNT:n kaupallisiksi luokittelemat ohjelmat voivat yhtä hyvin kuulua julkisen yleisradiotoiminnan harjoittajien yleishyödyllisen toiminnan piiriin. Tämä toiminta liittyy yhteiskunnan demokraattisiin, yhteiskunnallisiin ja kulttuurisiin tarpeisiin,[35] jotka ulottuvat myös elokuvan, urheilun tai viihteen kaltaisiin aloihin.

57. Toiseksi menetelmässä, jota BNT ehdottaa suorittamiensa palvelujen luokittelemiseksi, ei oteta huomioon erästä arvonlisäverojärjestelmän perustekijää, nimittäin yhteyttä verovelvollisen toimintaansa varten hankkimien tavaroiden ja palvelujen sekä verovelvollisen toimintansa osana toteuttaman verollisen tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen välillä. Toisin sanoen,

[35] EU- ja EUT-sopimuksia täydentävä pöytäkirja (N:o 29) jäsenvaltioiden julkisen palvelun yleisradiotoiminnasta.

jotta voidaan katsoa, että verovelvollisen aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa hankkimia tavaroita ja palveluja on käytetty sen toiminnan tarkoituksiin, näiden tavaroiden ja palvelujen hankintakulujen on lähtökohtaisesti kuuluttava niihin osiin, joista verovelvollisen myöhemmässä vaihdannan vaiheessa suorittamien verollisten liiketoimien hinta muodostuu. [36]

Ratkaisuehdotus

58. Sellaisten tavaroiden tai palvelujen hankintakuluista, joita ei käytetä suoraan verollisiin liiketoimiin – kuten on esimerkiksi maksuttomien lähetysten tapauksessa, joilla on vain välillinen yhteys vastikkeellisten kaupallisten viestintäpalvelujen tarjoamiseen [37] – on todettava, että tämä tavoite voidaan saavuttaa kahdella tavalla. Ensimmäinen on tiettyjen veronalaisesta toiminnasta saatujen tulojen täsmällinen kohdentaminen tiettyjen, maksuttomien ohjelmien lähettämiseen käytettyjen tavaroiden tai palvelujen, kuten elokuvien tai urheilukilpailujen lähetysoikeuksien, hankkimiseen. Kuten veroviranomaiset pääasiassa aivan oikein toteavat, tämä merkitsee kuitenkin sitä, että on pidettävä erillistä kirjanpitoa, joka mahdollistaa tällaisen tulojen ja kulujen liittämisen toisiinsa.

59. Toinen tapa on laskea, mikä osuus julkisen yleisradiotoiminnan harjoittajan toiminnasta rahoitetaan valtion talousarviosta (tai lupamaksuista) maksettavilla avustuksilla ja mikä verollisista liiketoimista saatavilla tuloilla. Tämä luku, sen jälkeen, kun siitä on vähennetty direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan q alakohdan nojalla verosta vapautetuista liiketoimista mahdollisesti saadut tulot, heijastaa julkisen yleisradiotoiminnan harjoittajan kaupallisen toiminnan osuutta koko sen toiminnasta. Seuraavaksi tähän toimintaan voidaan kohdentaa samassa suhteessa myös julkisen yleisradiotoiminnan harjoittajalle aiheutuneet kulut ilman, että niiden eri osat pitäisi täsmällisesti kohdentaa joko kaupalliseen tai yleishyödylliseen toimintaan. [38]

60. Mielestäni on siis katsottava, että direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan q alakohdassa tarkoitettu julkisen yleisradiotoiminnan harjoittajien kaupallisen toiminnan käsite kattaa paitsi vastikkeelliset palvelusuoritukset niiden suppeassa merkityksessä, kuten kaupallisen viestinnän, myös palvelut, joista palvelujen vastaanottajat eivät maksa, kuten maksuttomien ohjelmien lähettämisen, siltä osin kuin ne rahoitetaan ensiksi mainituista palvelusuorituksista saaduilla tuloilla.

61. Mielestäni tämä kanta vastaa Espanjan hallituksen ja komission näkemyksiä, jotka on esitetty nyt käsiteltävään asiaan liittyvissä huomautuksissa. [39] Tätä kantaa tukevat mielestäni myös suuntaviivat, jotka arvonlisäverokomitea antoi 28.–29.5.1997 pidetyssä 52. kokouksessaan. [40] Siinä jäsenvaltiot ovat lähes yksimielisesti katsoneet, että ainoa julkisen yleisradiotoiminnan

[36] Ks. viimeksi tuomio 12.11.2020, Sonaecom (C-42/19, EU:C:2020:913, 41–42 kohta).

[37] Tämä yhteys perustuu siihen, että yhtäältä nämä ohjelmat houkuttelevat yleisöä, jonka ansiosta kaupallinen viestintä on tarkoituksenmukaista, ja toisaalta niiden lähettäminen rahoitetaan tästä kaupallisesta viestinnästä saatavilla tuloilla.

[38] Täsmennettäköön vielä, että komission tiedonannossa kielletään lähtökohtaisesti se, että julkisen yleisradiotoiminnan harjoittajien saama valtion rahoitus tuottaa niille voittoa (ks. kyseisen tiedonannon 72–74 kohta). Tästä seuraa, että mikäli arvonlisäverosääntöjä sovellettaessa on noudatettava myös valtiontukisääntöjä, kaikki menojen suorittamisen jälkeen jäljelle jäävät tulot, jotka ylittävät kyseisessä tiedonannossa sallitun rajan, on luettava kaupallisesta toiminnasta saaduiksi tuloiksi.

[39] Korostettakoon kuitenkin, etten yhdy komission näkemykseen, jonka mukaan silloin, kun lähetystoiminnan harjoittajan toiminta rahoitetaan kokonaan tai osittain kaupallisesta viestinnästä saaduilla tuloilla, ohjelmien lähettäminen on tähän kaupalliseen viestintään nähden toissijaista ja lähetystoiminnan harjoittajan palvelujen ainoa vastaanottaja on mainostaja. Mielestäni on pikemminkin niin, että katsojille tai kuuntelijoille tarjottujen palvelujen (lähetysten) rahoittajina toimivat silloin muiden palvelujen, nimittäin kaupallisten viestintäpalvelujen, vastaanottajat. Tämä ei kuitenkaan vaikuta näiden suoritusten luokitteluun arvonlisäverotuksen näkökulmasta.

[40] Asiakirja XXI/1500/96.

harjoittajien toiminta, joka ei ole kaupallista toimintaa, on julkisilla varoilla (eli lupamaksuilla tai avustuksilla) rahoitettujen ohjelmien lähettäminen. Ohjelmien lähettäminen on siis loogisesti luettava kaupalliseksi toiminnaksi siltä osin kuin se rahoitetaan kaupallisesta toiminnasta saatavilla tuloilla.

62. Ehdotan näin ollen vastaukseksi toiseen kysymykseen, että direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan q alakohtaa on tulkittava siten, että kyseisessä säännöksessä tarkoitetun julkisten radio- ja televisiolaitosten kaupallisen toiminnan käsitteen alaan kuuluvat vastikkeelliset liiketoimet, jotka eivät ole yleishyödyllisiä toimintoja, sekä maksuttomat palvelut siltä osin kuin ne rahoitetaan näistä vastikkeellisista liiketoimista saaduilla tuloilla.

Kolmas ja neljäs ennakkoratkaisukysymys

63. Kolmannella ja neljännellä ennakkoratkaisukysymyksellään, joita ehdotan tarkasteltavan yhdessä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa selvittää, miten laaja on julkisen yleisradiotoiminnan harjoittajan oikeus vähentää toimintaansa varten hankittavista tavaroista ja palveluista maksettava tai maksettu arvonlisävero, kun tämä toiminta rahoitetaan sekä valtion talousarviosta maksettavilla avustuksilla että kaupallisesta toiminnasta saaduilla tuloilla.

64. Olen tarkastellut tätä kysymystä yksityiskohtaisesti ratkaisuehdotuksessani Český rozhlas,[41] joka koskee lupamaksuilla rahoitettua julkisen yleisradiotoiminnan harjoittajaa. Kyseinen ongelma koski kuitenkin laajempaa alaa kuin mainitussa asiassa esitetyt ennakkoratkaisukysymykset, eikä unionin tuomioistuin ratkaissut sitä tuomiossaan. Mainittuun ratkaisuehdotukseen sisältyviä päätelmiä voidaan mielestäni soveltaa nyt käsiteltävään asiaan. Nyt käsiteltävän asian valossa haluan lisätä seuraavaa.

Sekamuotoisesta toiminnasta suoritettavan veron vähentämistä koskevat säännöt

65. Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan verovelvollisen liiketoimet, jotka eivät ole arvonlisäveron alaisia esimerkiksi siksi, että niitä ei suoriteta direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla vastikkeellisesti, eivät oikeuta näiden liiketoimien tarkoituksiin hankittavista tavaroista ja palveluista maksettavan tai maksetun arvonlisäveron vähentämiseen. Kyse on samasta periaatteesta kuin verosta vapautettujen liiketoimien kohdalla.[42]

66. Tätä periaatetta on helppo soveltaa tavaroihin ja palveluihin, jotka verovelvollinen on hankkinut yksinomaan veron soveltamisalan ulkopuolelle jääviä liiketoimiaan varten, eikä verovelvollinen saa näistä tavaroista ja palveluista maksetun veron vähennysoikeutta.

67. Vaikeuksia syntyy niiden tavaroiden ja palvelujen kohdalla, joita verovelvollinen käyttää sekä verollisiin että verosta vapautettuihin ja veron soveltamisalan ulkopuolelle jääviin liiketoimiinsa. Tällaisessa tilanteessa osuus, jonka verovelvollinen on oikeutettu vähentämään, vastaa hänen hankkimansa tavaroiden ja palvelujen sitä osuutta, jota käytetään hänen verollisissa liiketoimissaan.

41 Ratkaisuehdotukseni Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:181, 44–63 kohta).

42 Ks. viimeksi tuomio 8.5.2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390, 26–27 kohta).

68. Vaikka direktiivin 2006/112 173–175 artiklassa esitetään yksityiskohtaisia sääntöjä tämän suhdeluvun laskemiseksi arvonlisäverosta vapautettujen liiketoimien osalta, näitä säännöksiä ei voida soveltaa liiketoimiin, jotka eivät kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan. Näin ollen sen laskemista koskevista perusteista on säädettävä jäsenvaltioiden kansallisessa lainsäädännössä yhteisen arvonlisäverojärjestelmän systematiikan ja tarkoituksen mukaisesti. Näiden perusteiden pohjalta on voitava ottaa objektiivisesti huomioon kustannusten osuus verollisista ja verottomista liiketoimista. [43]

Soveltaminen julkisen yleisradiotoiminnan harjoittajiin

69. Kuten ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen ehdottamastani vastauksesta ilmenee, nyt käsiteltävässä asiassa julkisen yleisradiotoiminnan harjoittaja ei suorita arvonlisäverollisia liiketoimia siltä osin kuin sen toiminta rahoitetaan valtion talousarviosta maksettavilla avustuksilla. Tämä toiminta ei näin ollen anna sille oikeutta vähentää kyseiseen toimintaan käytetyistä tavaroista ja palveluista maksettua veroa.

70. Sen sijaan, kuten mainitsen toiseen ennakkoratkaisukysymykseen ehdottamassani vastauksessa, siltä osin kuin julkisen yleisradiotoiminnan harjoittajan toiminta rahoitetaan tuloilla, jotka on saatu vastikkeellisesta kaupallisesta viestinnästä ja muista verollisista liiketoimista, tämä toiminta on direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan q alakohdassa tarkoitettua kaupallista toimintaa. Sitä on kokonaisuudessaan pidettävä vastikkeellisena toimintana, joka antaa oikeuden tähän toimintaan käytetyistä tavaroista ja palveluista maksetun tai maksettavan veron vähentämiseen.

71. Tästä seuraa, että julkisen yleisradiotoiminnan harjoittajalla, jonka toiminta rahoitetaan sekä valtion talousarviosta maksettavilla avustuksilla ja mahdollisista verosta vapautetuista liiketoimista saaduilla tuloilla että verollisista liiketoimista saaduilla tuloilla, on oikeus vähentää tähän toimintaan käytetyistä tavaroista ja palveluista maksettava tai maksettu vero siinä laajuudessa kuin sen toiminta rahoitetaan viimeksi mainituilla tuloilla.

72. Kuten aiemmin mainitsin, direktiivissä 2006/112 ei määritellä veron soveltamisalan ulkopuolelle jäävän toiminnan osuuden laskentatapaa. Se on siis määriteltävä jäsenvaltioiden kansallisessa lainsäädännössä. Yhdyn kuitenkin komission näkemykseen, jonka se on esittänyt vastauksessaan unionin tuomioistuimen kysymykseen ja jonka mukaan jäsenvaltiot voivat, mutta niiden ei välttämättä tarvitse, soveltaa analogisesti tämän direktiivin 173–175 artiklassa vahvistettuja sääntöjä, jotka koskevat verollisia ja verosta vapautettuja liiketoimia.

73. Ehdottamani julkisen yleisradiotoiminnan harjoittajien kaupallisen toiminnan määritelmän hyväksyminen mahdollistaa erityisesti sen, että tämän suhdeluvun laskemiseen voidaan käyttää direktiivin 2006/112 174 artiklan 1 kohdassa määriteltyä perusmenetelmää. Tämän menetelmän mukaan oikeus vähentää aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksettava tai maksettu arvonlisävero on suhteutettava verovelvollisen verollisten liiketoimien liikevaihdon osuuteen verovelvollisen koko liikevaihdosta. Sovellettaessa kyseistä menetelmää julkisen yleisradiotoiminnan harjoittajiin, joiden toiminta rahoitetaan sekä valtion avustuksilla että vastikkeellisista liiketoimista saaduilla tuloilla, murtoluvun osoittajaan olisi sisällytettävä näistä liiketoimista saadun liikevaihdon määrä ja nimittäjään tämän liikevaihdon sekä avustuksen määrä. Tämän jälkeen, mikäli yleisradiotoiminnan harjoittaja suoritti vastikkeellisia liiketoimia, jotka olivat vapautettuja arvonlisäverosta direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan q alakohdan

[43] Ks. viimeksi tuomio 8.5.2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390, 28–29 kohta).

nojalla, näin saatuun suhdelukuun olisi sovellettava direktiivin 173–175 artiklassa esitettyjä sääntöjä, jotta voitaisiin määrittää lopullinen suhde, jossa tällä harjoittajalla on oikeus vähentää aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksettava tai maksettu arvonlisävero.

74. Jäsenvaltiot voivat luonnollisesti säätää muita sääntöjä tämän suhdeluvun laskemiseksi, kunhan nämä säännöt täyttävät tämän ratkaisuehdotuksen 68 kohdassa mainitut perusteet.

75. Edellä esitetyn perusteella ehdotan vastaukseksi kolmanteen ja neljänteen ennakkoratkaisukysymykseen, että direktiivin 2006/112 168 artiklaa on tulkittava siten, että julkisen yleisradiotoiminnan harjoittajalla, jonka toiminta rahoitetaan sekä valtion talousarviosta maksettavilla avustuksilla että arvonlisäverollisista liiketoimista saaduilla tuloilla, on oikeus vähentää tähän toimintaan käytetyistä tavaroista ja palveluista maksettava tai maksettu arvonlisävero siinä laajuudessa kuin sen toiminta rahoitetaan verollisista liiketoimista saaduilla tuloilla.

Ratkaisuehdotus

76. Kaiken edellä esitetyn perusteella ehdotan, että Administrativen sad Sofia-gradin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin vastataan seuraavasti:

1) Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 2 artiklan 1 kohdan c alakohtaa on tulkittava siten, että julkisen televisiolähetystoiminnan harjoittajan toiminta, joka käsittää televisiopalvelujen tarjoamisen, siltä osin kuin se rahoitetaan valtion talousarviosta maksettavilla avustuksilla, ei ole mainitussa säännöksessä tarkoitettu vastikkeellinen palvelujen suoritus.

2) Direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan q alakohtaa on tulkittava siten, että kyseisessä säännöksessä tarkoitetun julkisten radio- ja televisiolaitosten kaupallisen toiminnan käsitteen alaan kuuluvat vastikkeelliset liiketoimet, jotka eivät ole yleishyödyllisiä toimintoja, sekä maksuttomat palvelut siltä osin kuin ne rahoitetaan näistä vastikkeellisista liiketoimista saaduilla tuloilla.

3) Direktiivin 2006/112 168 artiklaa on tulkittava siten, että julkisen yleisradiotoiminnan harjoittajalla, jonka toiminta rahoitetaan sekä valtion talousarviosta maksettavilla avustuksilla että arvonlisäverollisista liiketoimista saaduilla tuloilla, on oikeus vähentää tähän toimintaan käytetyistä tavaroista ja palveluista maksettava tai maksettu arvonlisävero siinä laajuudessa kuin sen toiminta rahoitetaan verollisista liiketoimista saaduilla tuloilla.