



## Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (neljas koda)

16. september 2021 \*

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Kohaldamisala – Artikli 2 lõike 1 punkt c – Tasu eest teenuste osutamine – Selliste televaatajatele osutatud riigi sihtfinantseerimisega audiovisuaalmeedia teenuste välistamine, mille eest televaatajad ei maksa mingit tasu – Artikkel 168 – Mahaarvamisoigus – Maksukohustuslane, kes teeb nii tehinguid, mis kuuluvad käibemaksu kohaldamisalasse, kui ka tehinguid, mis käibemaksu kohaldamisalasse ei kuulu

Kohtuasjas C-21/20,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Administrativen sad Sofia-grad (Sofia linna halduskohus, Bulgaaria) 31. detsembri 2019. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 17. jaanuaril 2020, menetluses

**Balgarska Natsionalna televizia**

*versus*

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

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

koosseisus: koja president M. Vilaras, kohtunikud N. Piçarra, D. Šváby, S. Rodin ja K. Jürimäe (ettekandja),

kohtujurist: M. Szpunar,

kohtusekretär: osakonna juhataja M. Aleksejev,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Balgarska natsionalna televizia, esindajad: *advokati* M. Raykov ja I. Dimitrova,
- Hispaania valitsus, esindaja: S. Jiménez García,

\* Kohtumenetluse keel: bulgaaria.

– Euroopa Komisjon, esindajad: C. Georgieva ja N. Gossement, hiljem C. Georgieva ja L. Lozano Palacios,

olles 25. märtsi 2021. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

### **otsuse**

- 1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 2 lõike 1 punkti c, artikli 132 lõike 1 punkti q ja artikli 168 tõlgendamist.
- 2 Taotlus on esitatud Bulgarska natsionalna televizia (Bulgaaria riigitelevisioon; edaspidi „BNT“) ning Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (riigi maksuameti Sofia piirkondliku maksustamise ja sotsiaalkindlustuse talituse juhataja; edaspidi „direktor“) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab BNT käibemaksu mahaarvamise õiguse ulatust.

### **Õiguslik raamistik**

#### ***Liidu õigus***

- 3 Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punktis c on ette nähtud järgmist:

„Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

[...]

- c) teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb“.

- 4 Selle direktiivi artikli 25 punktis c on sätestatud järgmist:

„Teenuste osutamine võib seisneda muu hulgas ühes järgmistest tehingutest:

[...]

- c) teenuse osutamine vastavalt tellimusele, mis on esitatud ametivõimude poolt või nimel või seaduse alusel.“

- 5 Nimetatud direktiivi artikli 132 lõike 1 punkt q on sõnastatud järgmiselt:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

[...]

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

6 Sama direktiivi artiklis 168 on öeldud järgmist:

„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;

[...]“.

7 Käibemaksudirektiivi artiklites 173–175 on sätestatud mahaarvatava osa arvutamist reguleerivad eeskirjad.

8 Selles osas on selle direktiivi artikli 173 lõikes 1 sätestatud järgmist:

„Kaupade 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.

Nimetatud osa määratakse artiklite 174 ja 175 kohaselt kindlaks kõikide maksukohustuslase tehingute kohta.“

### ***Bulgaaria õigus***

9 Bulgaaria 21. juuli 2006. aasta käibemaksuseaduse (zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV nr 63, 4.8.2006, lk 8) põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni (edaspidi „ZDDS“) artikli 2 lõikes 1 on sätestatud järgmist:

„Käibemaksuga maksustatakse:

1. iga tasu eest tehtud ja maksustamisele kuuluv kauba tarnimine ja teenuse osutamine [...]“.

10 ZDDS artiklis 3 on sätestatud järgmist:

„(1) Maksukohustuslane on iga isik, kes tegeleb iseseisvalt majandustegevusega, olenemata nimetatud tegevuse eesmärkidest ja tulemustest.

[...]

(5) Riik, riigiasutused ja kohalikud omavalitsused ei ole maksukohustuslased seoses nende mis tahes tegevuse või tehingutega riigiorganina või kohaliku võimu organina, kaasa arvatud juhul, kui nad koguvad nimetatud tegevuse või tehingute eest makse, lõive või tasusid, välja arvatud:

1. järgmised tegevusalad või tarned:

[...]

n) kommertsraadio- ja televisioon [...]“.

11 ZDDS artikli 42 lõikes 2 on sätestatud järgmist:

„Maksuvabad tehingud on:

[...]

2. Bulgaaria riigiraadio, [BNT] ja Bulgaaria uudiste agentuuri tegevus, mille jaoks need üksused saavad riigieelarvest toetusi.“

12 ZDDS artikli 69 lõike 1 kohaselt:

„Kui kaupu ja teenuseid kasutatakse seoses registreeritud maksukohustuslase osutatud maksustatavate teenustega, on viimasel õigus maha arvata:

1. maks kaupadelt ja teenustelt, mille on talle tarninud või osutanud või tarnib või osutab tarnija või teenuse osutaja, kes on samuti käesoleva seaduse kohaselt registreeritud maksukohustuslane [...]“.

13 ZDDS artikli 73 lõikes 1 on sätestatud järgmist:

„Registreeritud isikul on õigus sisendkäibemaksu osaliselt maha arvata kaupadelt või teenustelt, mida kasutatakse nii tehingute tarbeks, mille puhul isikul on õigus käibemaksu maha arvata, kui ka seoses tehingutega või tegevustega, mille puhul isikul käibemaksu maha arvata ei ole.“

### **Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused**

14 BNT on juriidiline isik, kes osutab riigi avalik-õiguslikku audiovisuaalmeedia teenust. 23. septembri 1998. aasta raadio- ja televisiooniseaduse (zakon za radioto i televiziyata) (DV nr 138, 24.11.1998) põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni (edaspidi „ZRT“) kohaselt tagab BNT muu hulgas kõigile Bulgaaria kodanikele meediateenuste osutamise.

15 BNT ei saa oma televaatajatelt mingit tasu.

16 Tema tegevust rahastatakse vastavalt ZRT-le riigieelarvetoetusest, mis on mõeldud riiklike ja piirkondlike saadete ettevalmistamiseks, loomiseks ja levitamiseks. Selle toetuse suurus määratakse kindlaks õigusaktist tuleneva kindla määra alusel programmitunni kohta, mis on ministrite nõukogus heaks kiidetud. Lisaks saab BNT ette kindlaks määratud sihttoetusi, mis on mõeldud põhivara soetamiseks ja põhjalikuks renoveerimiseks vastavalt rahandusministri poolt igal aastal kinnitatud nimekirjale.

17 BNT tegevust rahastatakse ka reklaamist ja sponsorlustest saadavast tulust, teletegevusest, annetustest ja annakutest, intressidest ja muudest teleringhäälingutegevusega seotud tuludest.

18 Kuni 2015. aasta märtsini arvas BNT osaliselt maha sisendkäibemaksu kõikide ostude pealt, mida ta tegi. Seejärel kohaldas ta nn otsese toetuse meetodit, võttes eraldi arvesse iga ostu, mida ta tegi, olenevalt sellest, kas seda kasutati või võidakse kasutada „kommertstegevuseks“, nagu meelelahutussaated, filmid või spordisaated, või oma „avalike ülesannete“ täitmiseks, nagu

parlamendikontrolli istungite edastamine, usuliste tseremooniade või valimiskampaaniade taasedastamine. BNT leidis lisaks, et tema telesaadete ülekandmine ei kujuta endast „maksuvaba tehingut“ ZDDSi tähenduses, vaid tegevust, mis ei kuulu käibemaksuga maksustamisele, ja et selle maksuga on hõlmatud üksnes tema „kommertstegevus“.

- 19 Selle meetodi kohaldamisel arvas BNT oma „kommertstegevuse“ tarbeks tehtud ostudelt tasutud kogu sisendkäibemaksu maha. Ta arvas osaliselt maha sisendkäibemaksu, mida ta oli tasunud ostudelt, mida kasutatakse nii „kommertstegevusteks“ kui ka tegevusteks, mis ei ole sellist laadi.
- 20 Pärast maksukontrolli, mis hõlmas ajavahemikku 1. septembrist 2015 kuni 31. märtsini 2016, keeldus Bulgaaria maksuhaldur 14. detsembri 2016. aasta maksu ümberarvutamise otsusega tunnustamast BNT ostude puhul täielikku mahaarvamisoigust ja tuvastas viimase käibemaksukohustuse, mis oli selle perioodi eest 1 568 037,04 Bulgaaria leevi (BGN) (ligikaudu 801 455 eurot), millele lisandusid intressid.
- 21 Maksuhalduri väitel oli BNT reklaamitegevus maksustatav, samas kui tema programmide edastamine kuulub maksuvabade tehingute hulka. BNT ei saa aga sisendkäibemaksu täies ulatuses maha arvata, kuna oli võimatu kindlaks teha, kas tema majandustegevuseks tehtud ostud olid mõeldud käibemaksuga maksustatavateks tehinguteks või tehinguteks, mis olid maksuhalduri arvates käibemaksust vabastatud. BNT võib nende ostude pealt tasutud sisendkäibemaksu täies ulatuses maha arvata üksnes juhul, kui spordisaadete levitamise, meelelahutussaadete loomise ja levitamise ning välismaiste filmide levitamise tegevust rahastatakse täielikult reklaamituludest, mitte riigieelarvest saadavatest toetustest. Kõnealuses asjas see nii ei ole.
- 22 Direktor jättis 27. veebruari 2017. aasta otsusega rahuldamata vaide, mille BNT 14. detsembri 2016. aasta maksu ümberarvutamise otsuse peale esitas.
- 23 BNT esitas selle otsuse peale kaebuse Administrativen sad Sofia-gradile (Sofia linna halduskohus, Bulgaaria), eelotsusetaotluse esitanud kohtule.
- 24 See kohus leiab, et põhikohtuasja lahendamiseks on vaja kindlaks teha, kas BNT poolt saadete levitamine avalik-õigusliku ettevõtjana, kellele ZRTs on antud eriülesanded ja kes saab riigieelarvest toetusi, kujutab endast teenuste osutamist tasu eest käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c tähenduses, kuid mis on selle direktiivi artikli 132 lõike 1 punkti q kohaselt käibemaksust vabastatud. Nimetatud kohtu arvates võimaldab vastus sellele küsimusele kindlaks teha, kas sellist levitamist tuleb arvesse võtta, et määrata kindlaks sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus maksustatavatelt tehingutelt, mis on suunatud BNT-le.
- 25 Eelotsusetaotluse esitanud kohus lisab, et kuigi 22. juuni 2016. aasta kohtuotsuses Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470) analüüsis Euroopa Kohus küsimust, kas Tšehhi riigiraadio avalik-õiguslik ringhäälingutegevus, mille eest ta sai raadiovastuvõtja omanikelt või valdajatelt tasu, kujutas endast tegevuse teostamist tasu eest, ei ole Euroopa Kohus veel teinud otsust avalik-õigusliku televisiooni tegevuse kohta, mida rahastatakse riigieelarvest saadavatest toetustest.
- 26 Eelotsusetaotluse esitanud kohus täpsustab samuti, et kuigi Euroopa Kohus võttis 27. märtsi 2014. aasta kohtuotsuses Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185) seisukoha küsimuses, kas kindlasummaline hüvitis, mida maksab riiklik haigekassa, kuulub käibemaksu kohaldamisalasse, ei saa sellest tuletada ühest vastust põhikohtuasja lahendamiseks.

- 27 Lisaks küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus juhuks, kui tuleks asuda seisukohale, et BNT tegevus on kahesugust laadi, nimelt et see hõlmab nii maksuvabasid kui ka maksustatavaid tehinguid, kas maha saab arvata üksnes sisendkäibemaksu selle osa, mida võib pidada seotuks tema „kommertstegevusega“. Peale selle soovib see kohus sellisel juhul teada, milliste kriteeriumide alusel tuleb kindlaks määrata mahaarvamisõiguse ulatus.
- 28 Neil asjaoludel otsustas Administrativen sad Sofia-grad (Sofia linna halduskohus) 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 [käibemaksudirektiivi] 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 see ei kuulu selle direktiivi kohaldamisalasse?
2. Kas juhul, kui eelmisele küsimusele tuleb vastata nii, et audiovisuaalmeedia teenuste osutamine avalik-õigusliku ringhäälinguorganisatsiooni vaatajatele kuulub [käibemaksudirektiivi] artikli 2 lõike 1 punkti c kohaldamisalasse, tuleb lähtuda sellest, et tegemist on käibemaksust vabastatud tehingutega [käibemaksudirektiivi] 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 [käibemaksudirektiivi] 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 nii maksustatavatest kui ka 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[?]“

## **Eelotsuse küsimuste analüüs**

### ***Esimene küsimus***

- 29 Esimese eelotsuse küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus kindlaks teha, kas käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et riigi avalik-õigusliku televisiooniteenuse osutaja tegevus, mis seisneb televaatajatele audiovisuaalmeedia teenuste osutamises, mida rahastatakse riigi toetustest ning mille eest televaatajad ei maksa saadete edastamise tasu, kujutab endast teenuste osutamist tasu eest selle sätte tähenduses.

- 30 Sellega seoses tuleb korrata, et käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c kohaselt, milles on määratletud käibemaksu kohaldamisala, maksustatakse käibemaksuga teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.
- 31 Teenuseid osutatakse kõnealuse sätte tähenduses „tasu eest“ vaid siis, kui teenuse osutaja ja teenuse saaja vahel on õigussuhe, millega seotud toimingud on vastastikused, kusjuures teenuse osutaja saadav tasu on vastavuses teenuse saajale osutatava individuaalse teenuse tegeliku väärtusega. Sellega on tegemist juhul, kui osutatud teenuse ja saadud tasu vahel on otsene seos (vt selle kohta 8. märtsi 1988. aasta kohtuotsus *Apple and Pear Development Council*, 102/86, EU:C:1988:120, punktid 11, 12 ja 16; 22. juuni 2016. aasta kohtuotsus *Český rozhlas*, C-11/15, EU:C:2016:470, punkt 22, ning 22. novembri 2018. aasta kohtuotsus *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia*, C-295/17, EU:C:2018:942, punkt 39).
- 32 Mis puudutab audiovisuaalmeedia teenuseid, mida riigi avalik-õiguslik teenuseosutaja osutab televaatajatele, mida riik rahastab subsideerimise teel ja mille eest televaatajad ei maksa mingit tasu, siis ei ole teenuseosutaja ja nende televaatajate vahel õiguslikku suhet, mille käigus tehakse vastastikuseid sooritusi, ega otsest seost nende audiovisuaalmeedia teenuste ja selle toetuse vahel (vt analoogia alusel 22. juuni 2016. aasta kohtuotsus *Český rozhlas*, C-11/15, EU:C:2016:470, punkt 23).
- 33 Esmalt tuleb nimelt märkida, et nimetatud teenuse osutamise raames ei ole nimetatud teenuseosutaja ega nimetatud televaatajad seotud ühegi lepingulise suhte või tehinguga, mis hõlmaks hinnakokkulepet, ega ühegi muu teineteise suhtes vabalt kokku lepitud juriidilise kohustusega. Nendesamade televaatajate juurdepääs sama teenuseosutaja osutatavatele audiovisuaalmeedia teenustele on samuti vaba ja asjaomane tegevus on mõeldud üldiselt kõigile potentsiaalsetele televaatajatele.
- 34 Seejärel tuleb märkida, et nii toetus kui ka subsideeritud tegevus on korraldatud seaduse alusel. Toetuse andmine, mille eesmärk on rahastada üldiselt riigi avalik-õigusliku teenuseosutaja tegevust, mis seisneb riiklike ja piirkondlike saadete ettevalmistamises, loomises ja levitamises ning mis määratakse kindlaks õigusaktist tuleneva kindla määra alusel programmitunni kohta, ei sõltu sellest, kuidas televaatajad osutatavaid audiovisuaalmeedia teenuseid tegelikult kasutavad, televaatajate isikust või konkreetsest arvust iga programmi osas.
- 35 Lõpuks, mis puudutab eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimusi, mis põhinevad paralleelidel põhikohtuasjas kõne all oleva olukorra ja selle olukorra vahel, mis oli aluseks 27. märtsi 2014. aasta kohtuotsusele *Le Rayon d’Or* (C-151/13, EU:C:2014:185), siis tuleb märkida, et need olukorrad ei ole võrreldavad.
- 36 Kohtuasi, milles see kohtuotsus tehti, puudutas seda, kas on maksustatavad „kindlasummalised hooldustasud“, mida riiklik haigekassa maksab hooldust vajavate vanurite hooldekodudele nende elanikele osutatavate hooldusteenuste osutamiseks ning mille arvutamisel võeti eelkõige arvesse igas asutuses elavate elanike arvu ja nende hooldusvajaduse taset. Nimetatud kohtuotsuses leidis Euroopa Kohus, et nende asutuste poolt oma elanikele osutatud teenuste ja saadud tasu, st selle „kindlasummalise hooldustasu“ vahel on otsene seos, mistõttu kujutab selline kindlasummaline makse endast vastutasu nende raviteenuste eest, mida üks nimetatud asutustest osutab tasu eest oma elanikele, ja kuulub seetõttu käibemaksu kohaldamisalasse. Ta täpsustas sellega seoses, et asjaolu, et põhikohtuasjas ei ole otsene teenuste saaja mitte riigi haigekassa, kes kindlasummalisi

makseid teeb, vaid kindlustatud isik, ei löhu iseenesest osutatud teenuse ja selle eest saadava tasu vahelist otsest seost (27. märtsi 2014. aasta kohtuotsus *Le Rayon d'Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, punkt 35).

- 37 Käesoleval juhul puudub aga riigi, kes maksab toetust oma eelarvest audiovisuaalmeedia teenuste rahastamiseks, ja televaatajate, kes neid teenuseid saavad, selline seos, mis oleks analoogne haigekassa ja selle kindlustatud isikute vahelise seosega. Nimelt, nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 33, ei saa nimetatud teenuseid kasutada mitte selgelt identifitseeritavad isikud, vaid kõik potentsiaalsed televaatajad. Lisaks määratakse asjaomase toetuse summa kindlaks õigusaktist tuleneva kindla määra alusel programmitunni kohta, võtmata mingilgi määral arvesse osutatud teenuse kasutajate isikut ja arvu.
- 38 Lõpuks ei saa käibemaksudirektiivi artikli 25 punktist c teha mingit muud järeldust. Selle sätte tähenduses võib teenuste osutamine muu hulgas seisneda teenuse osutamises vastavalt tellimusele, mis on esitatud ametivõimude poolt või nimel või seaduse alusel. Ent nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktides 35 ja 36, ei saa see sätte, mis piirdub täpsustusega, et teenuste osutamine „võib“ toimuda sellises vormis, olla aluseks selliste teenuste käibemaksuga maksustamisele, mida ei osutata tasu eest selle direktiivi artikli 2 lõike 1 punkti c tähenduses.
- 39 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esimesele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et riigi avalik-õigusliku televisiooniteenuse osutaja tegevus, mis seisneb televaatajatele audiovisuaalmeedia teenuste osutamises, mida rahastatakse riigi toetustest ning mille eest televaatajad ei maksa saadete edastamise tasu, ei kujuta endast teenuste osutamist tasu eest selle sätte tähenduses.

### ***Teine küsimus***

- 40 Teine küsimus, mis käsitleb käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti q tõlgendamist, puudutab olukorda, kus esimeses küsimuses osutatud tegevus tuleb kvalifitseerida teenuste osutamiseks tasu eest selle direktiivi artikli 2 lõike 1 punkti c tähenduses, ning sellega soovitakse sisuliselt teada, kas selline teenus on käibemaksust vabastatud.
- 41 Esiteks tuleneb esimesele küsimusele antud vastusest, et selline tegevus ei kuulu mõiste „teenuste osutamine tasu eest“ alla nimetatud direktiivi artikli 2 lõike 1 punkti c tähenduses, mistõttu see ei ole maksustatav tehing sama direktiivi tähenduses.
- 42 Teiseks tuleb korrata, et käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti q, mis näeb ette „muude kui kaubandusliku iseloomuga avalik-õiguslike radio- ja televisiooniorganisatsioonide tegevuse“ maksuvabastuse, kohaldatakse üksnes tingimusel, et need tegevused on „käibemaksuga maksustatavad“ selle direktiivi artikli 2 tähenduses (vt selle kohta 22. juuni 2016. aasta kohtuotsus *Český rozhlas*, C-11/15, EU:C:2016:470, punkt 32).
- 43 Neil asjaoludel ei ole teisele küsimusele vaja vastata.

### ***Kolmas ja neljas küsimus***

- 44 Kõigepealt tuleb märkida, et Euroopa Kohtu käsutuses oleva toimiku materjalidest nähtub, et kolmas ja neljas küsimus, mis puudutavad sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust, puudutavad juhtumit, mil riigi avalik-õigusliku televisiooniteenuse osutaja poolt vaatajatele



audiovisuaalmeedia teenuste osutamist, mida rahastatakse riigi toetustest, kusjuures vaatajad ei maksa saadete edastamise eest tasu, tuleb kvalifitseerida teenuste osutamiseks tasu eest ning seega maksustatavaks tehinguks käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c tähenduses. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib seega saada selgust selle kohta, milline on sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse ulatus maksukohustuslase poolt, kes teeb korraga nii maksustatavaid kui ka maksuvabasid tehinguid.

- 45 Esimesele küsimusele antud vastusest nähtub aga, et see tegevus ei kujuta endast teenuste osutamist tasu eest selle sätte tähenduses.
- 46 Tuleb siiski meenutada, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt on ELTL artiklis 267 sätestatud liikmesriigi kohtute ja Euroopa Kohtu vahelise koostöö raames Euroopa Kohtu ülesanne anda liikmesriigi kohtule tarvilik vastus, mis võimaldab viimasel tema menetluses oleva kohtuasja lahendada. Seda arvestades tuleb Euroopa Kohtul talle esitatud küsimused vajaduse korral ümber sõnastada (5. märtsi 2020. aasta kohtuotsus X (nõuandetelefoni käibemaksuvabastus), C-48/19, EU:C:2020:169, punkt 35, ning 25. novembri 2020. aasta kohtuotsus SABAM, C-372/19, EU:C:2020:959, punkt 20 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 47 Neil asjaoludel ja selleks, et anda eelotsusetaotluse esitanud kohtule tarvilik ja täielik vastus, tuleb kolmas ja neljas küsimus ümber sõnastada nii, et nende küsimustega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artiklit 168 tuleb tõlgendada nii, et riigi avalik-õiguslik televisiooniteenuse osutaja võib täielikult või osaliselt maha arvata selliste kaupade ja teenuste ostmisel tasutud sisendkäibemaksu, mida kasutatakse tema tegevuseks, mille puhul tekib mahaarvamisoigus, ning tema sellise tegevuse tarbeks, mis ei kuulu käibemaksu kohaldamisalasse.
- 48 Sellega seoses tuleb esiteks märkida, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt kujutab maksukohustuslaste õigus arvata tasumisele kuuluvast käibemaksust maha sisendkäibemaks, mis kuulub tasumisele või mille nad on tasunud saadud kaupade või teenuste eest, endast liidu õigusnormidega kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtet. Nagu Euroopa Kohus on selles küsimuses korduvalt rõhutanud, on see õigus käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seda ei või põhimõtteliselt kitsendada (vt selle kohta 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, punktid 26 ja 37 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 18. märtsi 2021. aasta kohtuotsus A. (mahaarvamisoiguse kasutamine), C-895/19, EU:C:2021:216, punkt 32).
- 49 Käibemaksudirektiiviga kehtestatud mahaarvamiskorra eesmärk on vabastada ettevõtja täielikult kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast. Ühine käibemaksusüsteem tagab seega kogu majandustegevuse täielikult neutraalse maksustamise, sõltumata selle eesmärkidest või tulemitest, tingimusel et nimetatud tegevus ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatav (10. novembri 2016. aasta kohtuotsus Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, punkt 42 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 18. märtsi 2021. aasta kohtuotsus A. (mahaarvamisoiguse kasutamine), C-895/19, EU:C:2021:216, punkt 33).
- 50 Seoses sellega nähtub esimesena käibemaksudirektiivi artiklist 168, et mahaarvamisoiguse kasutamiseks peab huvitatud isik olema esiteks „maksukohustuslane“ selle direktiivi tähenduses ja teiseks peab maksukohustuslane kaupu või teenuseid, millele ta selle õiguse põhjendamiseks tugineb, järgnevalt kasutama oma maksustatavate tehingute tarbeks ning neid kaupu või teenuseid peab talle eelnevalt olema tarninud või osutanud teine maksukohustuslane (5. juuli

2018. aasta kohtuotsus *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 3. juuli 2019. aasta kohtuotsus *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, C-316/18, EU:C:2019:559, punkt 23).

- 51 Seevastu juhul, kui maksukohustuslase soetatud kaupu või teenuseid kasutatakse tehingutes, mis on maksust vabastatud või ei kuulu käibemaksu kohaldamisalasse, ei või maksu kinni pidada ega maha arvata (vt selle kohta 14. septembri 2017. aasta kohtuotsus *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, punkt 30, ja 3. juuli 2019. aasta kohtuotsus *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, C-316/18, EU:C:2019:559, punkt 24).
- 52 Sellest kohtupraktikast tuleneb, et sisendkäibemaksu mahaarvamist õigustab eelnevalt soetatud kaupade ja saadud teenuste kasutamine maksustatavate tehingute tarbeks. Teisisõnu, selliste ostude rahastamise viis, olgu siis majandustegevusest saadud tulu või riigieelarvest saadud toetused, ei oma mahaarvamisõiguse kindlaksmääramisel tähtsust.
- 53 Teisena, kuivõrd maksukohustuslane kasutab ostetud kaupu ja teenuseid nii seoses tehingutega, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka tehingute tarbeks, mis ei kuulu käibemaksu kohaldamisalasse, siis tuleb veel lisada, et käibemaksudirektiivi artiklitest 173–175 tuleneb, et mahaarvamisele kuuluva käibemaksusumma kindlakstegemiseks mahaarvatava osa arvutamine on põhimõtteliselt lubatud ainult kaupade ja teenuste puhul, mida maksukohustuslane kasutab ühtaegu nii tehingute tarbeks, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka tehinguteks, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või (vt selle kohta 14. detsembri 2016. aasta kohtuotsus *Mercedes Benz Italia*, C-378/15, EU:C:2016:950, punkt 34, ja 25. juuli 2018. aasta kohtuotsus *Gmina Ryjewo*, C-140/17, EU:C:2018:595, punkt 57), nagu maksust vabastatud tehingud (vt selle kohta 29. aprilli 2004. aasta kohtuotsus *EDM*, C-77/01, EU:C:2004:243, punkt 73).
- 54 Seevastu, kuna maksukohustuslase tehtud kulutustega kaasneva sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ei saa tekkida selles osas, milles see on seotud tegevusega, mis oma mittemajandusliku olemuse tõttu ei kuulu käibemaksudirektiivi kohaldamisalasse (vt selle kohta 13. märtsi 2008. aasta kohtuotsus *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, punkt 30), siis tuleb sellised tegevused käibemaksudirektiivi artiklites 173–175 osutatud mahaarvatava osa arvutamisel välistada (vt selle kohta 29. aprilli 2004. aasta kohtuotsus *EDM*, C-77/01, EU:C:2004:243, punkt 54 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 55 Selles osas tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et nende meetodite ja kriteeriumide määratlemine, mille alusel tuleb sisendkäibemaks jaotada majandustegevuse ja mittemajandusliku tegevuse vahel, on liikmesriikide otsustada. Viimased on oma kaalutusõigust kasutades kohustatud arvestama selle direktiivi eesmärki ja ülesehitust ning sellest lähtudes nägema ette arvutusmeetodi, mis peegeldab objektiivselt kummagi tegevuse peale tehtud tegelike kulutuste osa (6. septembri 2012. aasta kohtuotsus *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, punkt 42, ja 25. juuli 2018. aasta kohtuotsus *Gmina Ryjewo*, C-140/17, EU:C:2018:595, punkt 58), selleks et tagada, et käibemaks arvatakse maha üksnes selles osas, mis vastab nende tehingute maksumusele, mille puhul tekib mahaarvamise õigus (vt selle kohta 13. märtsi 2008. aasta kohtuotsus *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, punkt 37, ja 12. novembri 2020. aasta kohtuotsus *Sonaecom*, C-42/19, EU:C:2020:913, punkt 47).

- 56 Selle kaalutusõiguse teostamisel on liikmesriikidel õigus kohaldada mis tahes asjakohast jaotuspõhimõtet, näiteks tehingust lähtuvat jaotuspõhimõtet, ilma et nad peaksid piirduma vaid ühe meetodi kasutamisega (vt selle kohta 13. märtsi 2008. aasta kohtuotsus *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, punkt 38).
- 57 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb kolmandale ja neljandale küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artiklit 168 tuleb tõlgendada nii, et riigi avalik-õiguslik televisiooniteenuse osutaja võib maha arvata sisendkäibemaksu, mis on tasutud selliste kaupade ja teenuste ostmisel, mida kasutatakse tema tegevuseks, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, ning tal ei ole õigust maha arvata sisendkäibemaksu, mis on tasutud selliste kaupade ja teenuste ostmisel, mida kasutatakse tema tegevuseks, mis ei kuulu käibemaksu kohaldamisalasse. Liikmesriikide ülesanne on määrata kindlaks meetodid ja kriteeriumid, kuidas jaotada sisendkäibemaks maksustatavate tehingute ja nende tehingute vahel, mis ei kuulu käibemaksu kohaldamisalasse, võttes arvesse selle direktiivi eesmärki ja ülesehitust, järgides seejuures proportsionaalsuse põhimõtet.

### Kohtukulud

- 58 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (neljas koda) otsustab:

- 1. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 2 lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et riigi avalik-õigusliku televisiooniteenuse osutaja tegevus, mis seisneb televaatajatele audiovisuaalmeedia teenuste osutamises, mida rahastatakse riigi toetustest ning mille eest televaatajad ei maksa saatete edastamise tasu, ei kujuta endast teenuste osutamist tasu eest selle sätte tähenduses.**
- 2. Direktiivi 2006/112 artiklit 168 tuleb tõlgendada nii, et riigi avalik-õiguslik televisiooniteenuse osutaja võib maha arvata sisendkäibemaksu, mis on tasutud selliste kaupade ja teenuste ostmisel, mida kasutatakse tema tegevuseks, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, ning tal ei ole õigust maha arvata sisendkäibemaksu, mis on tasutud selliste kaupade ja teenuste ostmisel, mida kasutatakse tema tegevuseks, mis ei kuulu käibemaksu kohaldamisalasse. Liikmesriikide ülesanne on määrata kindlaks meetodid ja kriteeriumid, kuidas jaotada sisendkäibemaks maksustatavate tehingute ja nende tehingute vahel, mis ei kuulu käibemaksu kohaldamisalasse, võttes arvesse selle direktiivi eesmärki ja ülesehitust, järgides seejuures proportsionaalsuse põhimõtet.**

Allkirjad