



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)

16 päivänä syyskuuta 2021 *

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – Soveltamisala – 2 artiklan 1 kohdan c alakohta – Vastikkeellinen palvelujen suoritus – Katsojille tarjottujen audiovisuaalisten mediapalvelujen, jotka rahoitetaan julkisilla avustuksilla ja joista katsojat eivät maksa mitään, jääminen vastikkeellisen palvelujen suorituksen käsitteen ulkopuolelle – 168 artikla – Vähennysoikeus – Verovelvollinen, joka suorittaa sekä verollisia liiketoimia että arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle jääviä liiketoimia

Asiassa C-21/20,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Administrativen sad Sofia-grad (Sofian hallintotuomioistuin, Bulgaria) on esittänyt 31.12.2019 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 17.1.2020, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Balgarska natsionalna televizia

vastaan

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

UNIONIN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja M. Vilaras sekä tuomarit N. Piçarra, D. Šváby, S. Rodin ja K. Jürimäe (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: M. Szpunar,

kirjaaja: yksikönpäällikkö M. Aleksejev,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Balgarska natsionalna televizia, edustajinaan M. Raykov ja I. Dimitrova, advokati,
- Espanjan hallitus, asiamiehenään S. Jiménez García,

* Oikeudenkäyntikieli: bulgaria.

– Euroopan komissio, asiamiehinään aluksi C. Georgieva ja N. Gossement, sitten C. Georgieva ja L. Lozano Palacios,

kuultuaan julkisasiamiehen 25.3.2021 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan, 132 artiklan 1 kohdan q alakohdan ja 168 artiklan tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Bulgarska natsionalna televizia (Bulgarian kansallinen televisiolaitos, jäljempänä BNT) ja Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (kansallisen keskusverohallinnon Sofian kaupungin yksikön verotus- ja sosiaaliturva-alan valitusasioiden ja menettelyjen osaston johtaja, Bulgaria) (jäljempänä verojohtaja) ja jossa on kyseessä BNT:lle kuuluvan arvonlisäveron vähennysoikeuden laajuus.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

- 3 Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädetään seuraavaa:

"Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

--

c) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta".

- 4 Mainitun direktiivin 25 artiklan c alakohdassa säädetään seuraavaa:

"Palvelujen suoritus voi käsittää muun muassa jonkin seuraavista liiketoimista:

--

c) palvelun täytäntöönpanon viranomaisen määräyksestä, sen nimissä tai suoraan lain nojalla."

- 5 Mainitun 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.”

6 Saman direktiivin 168 artiklassa säädetään seuraavaa:

”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;

– –”

7 Arvonlisäverodirektiivin 173–175 artikla sisältää vähennyksen suhdeluvun laskemista koskevat säännöt.

8 Tässä yhteydessä mainitun direktiivin 173 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Sellaisista tavaroista ja palveluista, joita verovelvollinen käyttää sekä 168, 169 ja 170 artiklan mukaan vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin, vähennys voidaan myöntää ainoastaan siitä arvonlisäveron osasta, joka vastaa ensin mainittujen liiketoimien suhteellista osuutta.

Vähennyksen suhdeluku on laskettava 174 ja 175 artiklan mukaisesti kaikista verovelvollisen suorittamista liiketoimista.”

Bulgarian oikeus

9 Bulgarian arvonlisäverolain (zakon za danak varhu dobavenata stoynost; DV nro 63, 4.8.2006, s. 8), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa (jäljempänä ZDDS), 2 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on suoritettava:

1. kaikista vastikkeellisista tavaroiden ja palvelujen verollisista luovutuksista ja suorituksista – –”

10 ZDDS:n 3 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Verovelvollisella tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

– –

(5) Valtiota ja valtion ja paikallistason viranomaisia ei niiden viranomaisen ominaisuudessa harjoittaman toiminnan tai suorittamien liiketoimien osalta ole pidettävä verovelvollisina, vaikka ne tämän toiminnan tai liiketoimien yhteydessä kantaisivatkin veroja, maksuja tai lupamaksuja, lukuun ottamatta

1. seuraavia toimintoja tai liiketoimia:

--

n) kaupallinen radio- ja televisiolähetystoiminta --”

11 ZDDS:n 42 §:n 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”Verosta vapautettuja liiketoimia ovat

--

2. Bulgarian kansallisen radioyhtiön, [BNT:n] ja Bulgarian uutistoimiston toiminta, jota varten nämä saavat avustuksia valtion talousarviosta.”

12 ZDDS:n 69 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Jos tavaroita ja palveluja käytetään arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröidyn henkilön verollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus vähentää

1. vero, joka on maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka tavarantoimittaja tai palveluntarjoaja – joka on myös tämän lain mukaisesti rekisteröity verovelvollinen – on hänelle luovuttanut tai suorittanut tai luovuttaa tai suorittaa --”

13 ZDDS:n 73 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Rekisteröityneellä henkilöllä on oikeus vähentää osittain ostoihin sisältyvä arvonlisävero, joka on maksettu tavaroiden luovutuksista tai palvelujen suorituksista, joita käytetään sekä liiketoimiin, joiden osalta kyseisellä henkilöllä on oikeus vähentää arvonlisävero, että liiketoimiin tai toimintaan, joiden osalta kyseisellä henkilöllä ei ole tällaista oikeutta.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

14 BNT on oikeushenkilö, joka on audiovisuaalisten mediapalvelujen kansallinen julkinen tarjoaja. Radio- ja televisiolain (Zakon za radioto i televiziyata), joka annettiin 23.9.1998 (DV nro 138, 24.11.1998), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa (jäljempänä ZRT), mukaan BNT huolehtii muun muassa mediapalvelujen tarjoamisesta kaikille Bulgarian kansalaisille.

15 BNT ei saa mitään korvausta katsojiltaan.

16 BNT:n toimintaa rahoitetaan ZRT:n nojalla valtion talousarviosta tulevalla avustuksella, joka on tarkoitettu valtakunnallisten ja alueellisten ohjelmien valmistelua, toteuttamista ja lähetystä varten. Tämän avustuksen määrä määritetään ministerineuvoston ohjelmistotuntia kohden vahvistaman kiinteän maksun perusteella. Lisäksi BNT saa avustuksia ennalta määrättyjä tavoitteita varten, jotka on tarkoitettu käyttöomaisuuden hankintaan ja perusteelliseen kunnostamiseen valtiovarainministerin vuosittain hyväksymän luettelon mukaisesti.

17 BNT:n toimintaa rahoitetaan myös omilla tuloilla, jotka ovat peräisin mainoksista ja sponsoroinnista, televisiolähetystoimintaan liittyvästä täydentävästä toiminnasta saaduilla tuloilla, lahjoituksilla ja testamenttisaannoilla, koroilla ja televisiotoimintaan liittyvillä muilla tuloilla.

- 18 Vuoden 2015 maaliskuuhun saakka BNT vähensi osittain ostoihin sisältyvän arvonlisäveron kaikkien suorittamiensa ostojen osalta. Tämän jälkeen se sovelsi niin sanottua suoran kohdentamisen menetelmää, jossa otettiin erikseen huomioon kukin sen suorittama osto sen mukaan, käytettiinkö sitä tai voitiinko sitä käyttää ”kaupalliseen” toimintaan, kuten viihde-, elokuva- tai urheilutapahtumiin, vai toimintaan, joka liittyy sen ”julkisten tehtävien” hoitamiseen, kuten parlamentaarisen valvontaelimen istuntoja, uskonnollisia seremonioita tai vaalikampanjoja koskeviin ohjelmälähetysiin. BNT katsoi lisäksi, että sen televisiolähetystoiminta ei ollut ZDDS:ssä tarkoitettu verosta vapautettu liiketoimi vaan toimintaa, joka ei kuulu arvonlisäveron piiriin, ja että ainoastaan sen ”kaupallinen” toiminta kuuluu arvonlisäveron piiriin.
- 19 Tämän menetelmän mukaisesti BNT vähensi täysimääräisesti ostoihin sisältyvän arvonlisäveron kaupallisia toimintojaan varten suorittamistaan ostoista. Se vähensi osittain ostoihin sisältyvän arvonlisäveron, joka oli maksettu sekä kaupallista toimintaa että sellaista toimintaa varten, joka ei ollut luonteeltaan kaupallista.
- 20 Ajanjaksoa 1.9.2015–31.3.2016 koskeneen verotarkastuksen jälkeen Bulgarian veroviranomaiset epäivät 14.12.2016 päivätyllä veronoikaisupäätöksellä täyden vähennysoikeuden BNT:n ostoista ja totesivat, että BNT:n oli maksettava arvonlisäverovelka, jonka määrä oli kyseisenä ajanjaksona 1 568 037,04 Bulgarian leviä (BGN) (noin 801 455 euroa) korkoineen.
- 21 Veroviranomaisten mukaan BNT:n mainostoiminta on verollista, kun taas sen ohjelmienlähetystoiminta kuuluu verosta vapautettuihin liiketoimiin. BNT ei kuitenkaan voi vähentää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa kokonaisuudessaan, koska on mahdotonta määrittää, onko sen liiketoimintaansa varten suorittamat ostot tarkoitettu arvonlisäverollisiin liiketoimiin vai sellaisiin liiketoimiin, jotka kyseisten viranomaisten mukaan on vapautettu arvonlisäverosta. BNT voi vähentää näihin ostoihin sisältyvän arvonlisäveron täysimääräisesti ainoastaan, jos urheiluohjelmien lähetystä, viihdeohjelmien toteuttamista ja lähetystä sekä ulkomaisten elokuvien lähetystä koskevat toimet rahoitetaan kokonaan mainostuloilla eikä valtion talousarviosta saaduilla avustuksilla. Näin ei veroviranomaisten mukaan ole käsiteltävässä asiassa.
- 22 Verujohtaja hylkäsi 27.2.2017 tekemällään päätöksellä oikaisuvaatimuksen, jonka BNT teki 14.12.2016 päiväystä jälkiverotuspäätöksestä.
- 23 BNT nosti tästä päätöksestä kanteen ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa eli Administrativen sad Sofia-gradissa (Sofian hallintotuomioistuin, Bulgaria).
- 24 Kyseinen tuomioistuin katsoo, että pääasian ratkaisemiseksi on selvitettävä, onko BNT:n julkisena toimijana, jolle on ZRT:ssä annettu erityistehtäviä ja joka saa valtion talousarviosta avustuksia, harjoittamaa ohjelmienlähetystoimintaa pidettävä arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettuna vastikkeellisena palvelujen suorituksena, joka on kuitenkin vapautettu arvonlisäverosta mainitun direktiivin 132 artiklan 1 kohdan q alakohdan nojalla, vai onko niin, että kyseessä ei ole arvonlisäverodirektiivin soveltamisalaan kuuluva verollinen liiketoimi. Kyseisen tuomioistuimen mukaan tähän kysymykseen annettavan vastauksen perusteella voidaan selvittää, onko tällainen lähetystoiminta otettava huomioon määritettäessä ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeutta BNT:n suorittamien verollisten liiketoimien osalta.
- 25 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa lisäksi, että vaikka unionin tuomioistuin 22.6.2016 antamassaan tuomiossa Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470) tarkasteli kysymystä siitä, oliko Tšekin kansallisen radion julkinen radiolähetystoiminta, josta viimeksi mainittu sai

radiovastaanottimen omistajilta tai haltijoilta maksuja, vastikkeellista toimintaa, se ei ole vielä lausunut tästä kysymyksestä valtion talousarviosta peräisin olevilla avustuksilla rahoitettavan julkisen televisiotoiminnan osalta.

- 26 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin täsmentää myös, että vaikka unionin tuomioistuin 27.3.2014 antamassaan tuomiossa *Le Rayon d'Or* (C-151/13, EU:C:2014:185) lausui siitä, kuuluuko kansallisen sairausvakuutuskassan suorittama kiinteämääräinen maksu arvonlisäveron soveltamisalaan, tästä ei voida johtaa yksiselitteistä vastausta pääasiaa varten.
- 27 Lisäksi siinä tapauksessa, että olisi katsottava, että BNT:n toiminta on luonteeltaan kahdenlaista eli että se käsittää sekä verosta vapautettuja että verollisia liiketoimia, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii, onko ainoastaan se osa ostoihin sisältyvästä arvonlisäverosta vähennyskelpoinen, jonka voidaan katsoa liittyvän BNT:n toiminnan ”kaupalliseen” osaan. Lisäksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii tällaisessa tapauksessa sitä, millä perusteilla vähennysoikeuden laajuus on määritettävä.
- 28 Tässä tilanteessa Administrativen sad Sofia-grad päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

- ”1) Voidaanko julkisen televisiolaitoksen katsojille tuottamia audiovisuaalisia mediapalveluja pitää [arvonlisäverodirektiivin] 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 [arvonlisäverodirektiivin] 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 [arvonlisäverodirektiivin] 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?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

- 29 Ensimmäisellä ennakkoratkaisukysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee pääasiallisesti, onko arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohtaa tulkittava siten, että kansallisen julkisen televisiopalvelujen tarjoajan toimintaa, joka muodostuu audiovisuaalisten mediapalvelujen tarjoamisesta katsojille ja jota valtio rahoittaa avustusten muodossa, jolloin katsojat eivät maksa lähetyksistä, on pidettävä kyseisessä säännöksessä tarkoitettuna vastikkeellisena palvelujen suorituksena.
- 30 Tässä yhteydessä on huomautettava, että arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan, jossa määritellään arvonlisäveron soveltamisala, mukaan tätä veroa on kannettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta.
- 31 Palvelujen suoritusta on pidettävä kyseisessä säännöksessä tarkoitettulla tavalla ”vastikkeellisena” ainoastaan silloin, kun palvelun suorittajan ja vastaanottajan välillä on oikeussuhde, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia, ja palvelun suorittajan saama korvaus on todellinen vastasuoritus vastaanottajan saamasta, yksilöitävissä olevasta palvelusta. Tällainen tilanne on kyseessä, jos palvelujen suorituksen ja saadun vastasuorituksen välillä on suora yhteys (ks. vastaavasti tuomio 8.3.1988, *Apple and Pear Development Council*, 102/86, EU:C:1988:120, 11, 12 ja 16 kohta; tuomio 22.6.2016, *Český rozhlas*, C-11/15, EU:C:2016:470, 22 kohta ja tuomio 22.11.2018, *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia*, C-295/17, EU:C:2018:942, 39 kohta).
- 32 Sellaisten audiovisuaalisten mediapalvelujen osalta, joita kansallinen julkinen televisiopalvelujen tarjoaja tarjoaa katsojille, joita valtio rahoittaa avustuksen muodossa ja joista katsojat eivät maksa mitään, on todettava, että tämän toiminnan harjoittajan ja näiden katsojien välillä ei ole oikeudellista suhdetta, johon liittyvät suoritukset olisivat vastavuoroisia, eikä kyseisten audiovisuaalisten mediapalvelujen ja kyseisen avustuksen välillä ole suoraa yhteyttä (ks. analogisesti tuomio 22.6.2016, *Český rozhlas*, C-11/15, EU:C:2016:470, 23 kohta).
- 33 Aluksi on näet huomautettava, että mainittua toiminnan harjoittajaa ja kyseisiä katsojia ei mainittujen palvelujen suorittamisen yhteydessä sido minkäänlainen sopimussuhde tai toimi, jossa määrättäisiin hinta, tai edes yhden osapuolen toiseen osapuoleen nähden vapaaehtoisesti antama oikeudellinen sitoumus. Kyseiset katsojat saavat vapaasti käyttöönsä mainitun toiminnan harjoittajan tarjoamat audiovisuaaliset mediapalvelut, ja kyseinen toiminta hyödyttää yleisesti kaikkia potentiaalisia katsojia.
- 34 Tämän jälkeen on todettava, että avustus samoin kuin avustettu toiminta on järjestetty lain perusteella. Mainitun avustuksen, jolla on tarkoitus rahoittaa yleisesti kansallisen julkisen palvelujen tarjoajan toiminta, joka koostuu valtakunnallisten ja alueellisten lähetysten valmistelusta, toteuttamisesta ja lähettämisestä, ja joka määräytyy ohjelmistotuntia kohden vahvistetun kiinteän maksun perusteella, myöntäminen ei riipu siitä, käyttävätkö katsojat tosiasiallisesti näitä audiovisuaalisia mediapalveluja, eikä myöskään kunkin ohjelman katsojan henkilöllisyydestä tai katsojien konkreettisesta lukumäärästä.

- 35 Lisäksi siltä osin kuin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii, onko pääasiassa kyseessä oleva tilanne vertailukelpoinen sen tilanteen kanssa, josta oli kyse asiassa, joka johti 27.3.2014 annettuun tuomioon *Le Rayon d'Or* (C-151/13, EU:C:2014:185), on todettava, etteivät nämä tilanteet ole toisiinsa rinnastettavissa.
- 36 Kyseisen tuomion taustalla olleessa asiassa oli kyse sellaisen ”hoitopalvelujen kiinteämääräisen maksun” verollisuudesta, jonka kansallinen sairausvakuutuskassa maksoi ulkopuolista apua tarvitsevien vanhusten asumispalveluja tuottaville laitoksille hoitopalvelujen tarjoamisesta asukkailleen ja jonka laskemisessa otettiin huomioon muun muassa kussakin laitoksessa asuvien henkilöiden lukumäärä ja heidän avun tarpeensa. Kyseisessä tuomiossa unionin tuomioistuin katsoi, että näiden laitosten asukkailleen suorittamien palvelujen ja saadun vastikkeen eli ”hoitopalvelujen kiinteämääräisen maksun” välillä oli suora yhteys, joten tällainen kiinteä maksu oli vastike jonkin näistä laitoksista asukkailleen suorittamista vastikkeellisista hoitopalveluista ja kuului tällä perusteella arvonlisäveron soveltamisalaan. Se täsmensi tältä osin, että se, että kyseisten palvelujen välittömänä vastaanottajana ei ole kiinteämääräisen maksun maksava kansallinen sairausvakuutuskassa vaan sen vakuutettu, ei katkaise suoritettujen palvelujen ja saadun vastikkeen välillä olevaa suoraa yhteyttä (tuomio 27.3.2014, *Le Rayon d'Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, 35 kohta).
- 37 Nyt käsiteltävässä asiassa valtion, joka maksaa talousarviostaan audiovisuaalisten mediapalvelujen rahoittamiseen tarkoitettua avustusta, ja katsojien, jotka vastaanottavat näitä palveluja, välillä ei ole vastaavaa suhdetta kuin sairauskassan ja sen vakuutettujen välillä. Kuten tämän tuomion 33 kohdassa on todettu, mainitut palvelut eivät nimittäin hyödytä henkilöitä, jotka voidaan selvästi yksilöidä, vaan kaikkia potentiaalisia katsojia. Lisäksi kyseessä olevan avustuksen määrä määräytyy ohjelmistotuntia kohden vahvistetun kiinteän maksun perusteella ja on riippumaton tarjotun palvelun käyttäjien henkilöillisyydestä tai lukumäärästä.
- 38 Arvonlisäverodirektiivin 25 artiklan c alakohdasta ei voida tehdä mitään muuta päätelmää. On totta, että tämän säännöksen mukaan palvelujen suoritus voi käsittää muun muassa palvelun täytäntöönpanon viranomaisen määräyksestä, sen nimissä tai suoraan lain nojalla. Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 35 ja 36 kohdassa, tätä säännöstä, jossa vain täsmennetään, että palvelujen suoritus ”voi” tapahtua tässä muodossa, ei kuitenkaan voida käyttää perustana arvonlisäveron kantamiselle palvelujen suorituksista, jotka eivät ole kyseisen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettulla tavalla vastikkeellisia.
- 39 Kaiken edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohtaa on tulkittava siten, että kansallisen julkisen televisiopalvelujen tarjoajan toiminta, joka muodostuu audiovisuaalisten mediapalvelujen tarjoamisesta katsojille ja jota valtio rahoittaa avustusten muodossa, jolloin katsojat eivät maksa lähetyksistä, ei ole kyseisessä säännöksessä tarkoitettu vastikkeellinen palvelujen suoritus.

Toinen kysymys

- 40 Toinen kysymys, joka koskee arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan q alakohdan tulkintaa, koskee tapausta, jossa ensimmäisessä kysymyksessä tarkoitettu toiminta on luokiteltava kyseisen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitetuksi vastikkeelliseksi palvelujen suoritukseksi, ja sillä pyritään lähinnä selvittämään, onko tällainen suoritus vapautettu verosta.

- 41 Ensimmäiseen kysymykseen annetusta vastauksesta seuraa yhtäältä, että tällainen toiminta ei kuulu mainitun direktiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettujen vastikkeellisten palvelujen suorituksen käsitteen alaan, joten se ei ole samassa direktiivissä tarkoitettu veronalainen liiketoimi.
- 42 Toisaalta on muistutettava, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan q alakohtaa, jossa säädetään ”julkisten radio- ja televisioyhteisöjen harjoittaman muun kuin kaupallisluonteisen toiminnan” vapauttamisesta arvonlisäverosta, voidaan soveltaa ainoastaan sillä edellytyksellä, että kyseisestä toiminnasta on mainitun direktiivin 2 artiklassa tarkoitettulla tavalla ”kannettava arvonlisävero” (ks. vastaavasti tuomio 22.6.2016, Český rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:470, 32 kohta).
- 43 Toiseen kysymykseen ei näin ollen ole tarpeen vastata.

Kolmas ja neljäs kysymys

- 44 Aluksi on huomautettava, että unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta asiakirja-aineistosta ilmenee, että kolmas ja neljäs kysymys, jotka liittyvät oikeuteen vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero, koskevat tilannetta, jossa kansallisen julkisen televisiopalvelujen tarjoajan toimintaa, joka muodostuu audiovisuaalisten mediapalvelujen tarjoamisesta katsojille ja jota valtio rahoittaa avustusten muodossa, jolloin katsojat eivät maksa televisiolähetysten, on pidettävä direktiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettuna vastikkeellisena palvelujen suorituksena ja siten verollisena liiketoimena. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii siten selvittämään, mikä on sekä verollisia että verosta vapautettuja liiketoimia suorittavan verovelvollisen ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden laajuus.
- 45 Ensimmäiseen kysymykseen annetusta vastauksesta ilmenee, että mainittu toiminta ei ole kyseisessä säännöksessä tarkoitettu vastikkeellinen palvelujen suoritus.
- 46 On kuitenkin palautettava mieleen, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kansallisten tuomioistuinten ja unionin tuomioistuimen välille SEUT 267 artiklalla luodussa yhteistyömenettelyssä unionin tuomioistuimen tehtävänä on antaa kansalliselle tuomioistuimelle hyödyllinen vastaus, jonka perusteella kansallinen tuomioistuin voi ratkaista siinä vireillä olevan asian. Unionin tuomioistuimen on tämän vuoksi tarvittaessa muotoiltava sille esitetyt kysymykset uudelleen (tuomio 5.3.2020, X (Puhelinkonsultoinnin arvonlisäverovapautus), C-48/19, EU:C:2020:169, 35 kohta ja tuomio 25.11.2020, SABAM, C-372/19, EU:C:2020:959, 20 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 47 Näin ollen, jotta ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle voidaan antaa hyödyllinen ja täydellinen vastaus, kolmas ja neljäs kysymys, jotka on tutkittava yhdessä, on näin ollen muotoiltava uudelleen siten, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii näillä kysymyksillä selvittämään lähinnä, onko arvonlisäverodirektiivin 168 artiklaa tulkittava siten, että kansallinen julkinen televisiopalvelujen tarjoaja voi vähentää ostoihin sisältyvän arvonlisäveron kokonaan tai osittain ostaessaan tavaroita tai palveluita, joita se käyttää vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiinsa ja toimiinsa, jotka eivät kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan.
- 48 Tässä yhteydessä on muistutettava, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan verovelvollisen oikeus vähentää siitä arvonlisäverosta, jonka maksamiseen se on velvollinen, arvonlisävero, joka sen on maksettava tai jonka se on maksanut sille luovutetuista tavaroista tai suoritetuista palveluista, on unionin lainsäädännöllä käyttöön otetun yhteisen

arvonlisäverojärjestelmän peruseriaate. Kuten unionin tuomioistuin on toistuvasti korostanut, kyseinen oikeus on arvonlisäverojärjestelmän erottamaton osa eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa (ks. vastaavasti tuomio 15.9.2016, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, 26 ja 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 18.3.2021, *A.* (Vähennysoikeuden käyttäminen), C-895/19, EU:C:2021:216, 32 kohta).

- 49 Arvonlisäverodirektiivillä luodulla vähennysjärjestelmällä pyritään näet vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan sen kaiken liiketoimintansa yhteydessä maksamasta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen täydellisen neutraalisuuden kaiken liiketoiminnan verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on lähtökohtaisesti arvonlisäveron alaista (tuomio 10.11.2016, *Baštová*, C-432/15, EU:C:2016:855, 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 18.3.2021, *A.* (Vähennysoikeuden käyttäminen), C-895/19, EU:C:2021:216, 33 kohta).
- 50 Tässä yhteydessä ensinnäkin arvonlisäverodirektiivin 168 artiklasta ilmenee, että vähennysoikeuden saaminen edellyttää yhtäältä, että asianomainen on tässä direktiivissä tarkoitettu verovelvollinen, ja toisaalta, että verovelvollinen käyttää tavaroita tai palveluja, joihin vedotaan kyseisen oikeuden perusteeksi, myöhemmässä vaihdannan vaiheessa verollisiin liiketoimiinsa ja että kyseiset tavarat tai palvelut on aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa luovuttanut toinen verovelvollinen (tuomio 5.7.2018, *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 3.7.2019, *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, C-316/18, EU:C:2019:559, 23 kohta).
- 51 Sitä vastoin silloin, kun verovelvollisen hankkimilla tavaroilla tai palveluilla on yhteys verosta vapautettuihin tai arvonlisäveron soveltamisalaan kuulumattomiin liiketoimiin, veroa ei suoriteta myynneistä eikä ostoihin sisältyvää veroa voida vähentää (ks. vastaavasti tuomio 14.9.2017, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, 30 kohta ja tuomio 3.7.2019, *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, C-316/18, EU:C:2019:559, 24 kohta).
- 52 Tästä oikeuskäytännöstä seuraa, että juuri aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa hankittujen tavaroiden ja palvelujen käyttäminen verollisiin liiketoimiin oikeuttaa ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämisen. Toisin sanoen sillä, millä tavoin tällaiset ostot rahoitetaan, olipa se sitten liiketoiminnasta saaduilla tuloilla tai valtion talousarviosta saaduilla avustuksilla, ei ole merkitystä vähennysoikeutta määrittettäessä.
- 53 Toiseksi siltä osin kuin verovelvollinen käyttää aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa ostettuja tavaroita ja palveluja sekä vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että liiketoimiin, jotka eivät kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan, on todettava lisäksi vielä, että arvonlisäverodirektiivin 173–175 artiklasta seuraa, että vähennyskelpoisen arvonlisäveron määrän määrittämiseen käytettävän vähennyksen suhdeluvun laskeminen on periaatteessa varattu yksinomaan sellaisille tavaroille ja palveluille, joita verovelvollinen käyttää sekä vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että liiketoimiin, jotka eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen (ks. vastaavasti tuomio 14.12.2016, *Mercedes Benz Italia*, C-378/15, EU:C:2016:950, 34 kohta ja tuomio 25.7.2018, *Gmina Ryjewo*, C-140/17, EU:C:2018:595, 57 kohta), kuten arvonlisäverosta vapautetut liiketoimet (ks. vastaavasti tuomio 29.4.2004, *EDM*, C-77/01, EU:C:2004:243, 73 kohta).

- 54 Koska verovelvolliselle aiheutuneisiin hankintakuluihin sisältyvä arvonlisävero ei kuitenkaan ole vähennyskelpoinen siltä osin kuin se liittyy sellaiseen toimintaan, joka ei kuulu arvonlisäverodirektiivin soveltamisalaan siitä syystä, että se ei ole luonteeltaan liiketoimintaa (ks. vastaavasti tuomio 13.3.2008, *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, 30 kohta), tällaisia liiketoimia ei saa sisällyttää arvonlisäverodirektiivin 173–175 artiklassa tarkoitettuun vähennyksen suhdelukua koskevaan laskelmaan (ks. vastaavasti tuomio 29.4.2004, *EDM*, C-77/01, EU:C:2004:243, 54 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 55 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee tältä osin, että jäsenvaltioiden harkintavaltaan kuuluu niiden menetelmien ja perusteiden määrittäminen, joiden mukaisesti ostoihin sisältyvästä arvonlisäverosta eritellään liiketoimintaan ja muuhun kuin liiketoimintaan kuuluva osuus. Niiden on tätä harkintavaltaansa käyttäessään otettava huomioon mainitun direktiivin tarkoitus ja systematiikka ja siis säädettävä sellaisesta laskentatavasta, joka kuvastaa objektiivisesti osuutta, joka ostoihin liittyvistä kustannuksista tosiasiallisesti kohdistuu kuhunkin näistä toiminnoista (tuomio 6.9.2012, *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, 42 kohta ja tuomio 25.7.2018, *Gmina Ryjewo*, C-140/17, EU:C:2018:595, 58 kohta), jotta voidaan taata, että vähennys tehdään vain siitä arvonlisäveron osasta, joka vastaa vähennykseen oikeuttavien liiketoimien suhteellista osuutta (ks. vastaavasti tuomio 13.3.2008, *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, 37 kohta ja tuomio 12.11.2020, *Sonaecom*, C-42/19, EU:C:2020:913, 47 kohta).
- 56 Harkintavaltaansa käyttäessään jäsenvaltiot voivat soveltaa tilanteen mukaan mitä hyvänsä sopivaa jakoperustetta, kuten toimien luonteen mukaista jakoperustetta, eikä niillä ole velvollisuutta käyttää vain yhtä tiettyä menetelmää (ks. vastaavasti tuomio 13.3.2008, *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, 38 kohta).
- 57 Kaiken edellä esitetyn perusteella kolmanteen ja neljänteen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 168 artiklaa on tulkittava siten, että kansallinen julkinen televisiopalvelujen tarjoaja voi vähentää ostoihin sisältyvän arvonlisäveron ostaessaan sellaisia tavaroita tai palveluita, joita se käyttää vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiinsa, mutta sillä ei ole oikeutta vähentää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa ostaessaan sellaisia tavaroita tai palveluita, joita se käyttää toimintaansa, joka ei kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan. Jäsenvaltioiden asiana on määrittää menetelmät ja perusteet, joiden mukaisesti ostoihin sisältyvästä arvonlisäverosta eritellään verollisiin liiketoimiin ja arvonlisäveron soveltamisalaan kuulumattomiin liiketoimiin kuuluva osuus, ottaen huomioon mainitun direktiivin tarkoituksen ja systematiikan ja noudattaen suhteellisuusperiaatetta.

Oikeudenkäyntikulut

- 58 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (neljäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

- 1) **Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 2 artiklan 1 kohdan c alakohtaa on tulkittava siten, että kansallisen julkisen televisiopalvelujen tarjoajan toiminta, joka muodostuu audiovisuaalisten mediapalvelujen tarjoamisesta katsojille ja jota valtio rahoittaa avustusten muodossa, jolloin katsojat eivät maksa lähetyksistä, ei ole kyseisessä säännöksessä tarkoitettu vastikkeellinen palvelujen suoritus.**
- 2) **Direktiivin 2006/112 168 artiklaa on tulkittava siten, että kansallinen julkinen televisiopalvelujen tarjoaja voi vähentää ostoihin sisältyvän arvonlisäveron ostaessaan sellaisia tavaroita tai palveluita, joita se käyttää vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiinsa, mutta sillä ei ole oikeutta vähentää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa ostaessaan sellaisia tavaroita tai palveluita, joita se käyttää toimintaansa, joka ei kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan. Jäsenvaltioiden asiana on määrittää menetelmät ja perusteet, joiden mukaisesti ostoihin sisältyvästä arvonlisäverosta eritellään verollisiin liiketoimiin ja arvonlisäveron soveltamisalaan kuulumattomiin liiketoimiin kuuluva osuus, ottaen huomioon mainitun direktiivin tarkoituksen ja systematiikan ja noudattaen suhteellisuusperiaatetta.**

Allekirjoitukset