

Asia C-21/20**Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä****Jättämispäivä:**

17.1.2020

Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:

Administrativen sad Sofia-grad (Bulgaria)

Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

31.12.2019

Kantaja:

Balgarska Natsionalna Televizia

Vastaaja:

Direktor na Direksia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" – Sofia pri Zentralno upravlenie na Natsionalnata Agentsia za Prihodite (NAP)

Kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian kohde

Julkisen televisiolähetystoiminnan harjoittajan oikeus arvonlisäveron vähennykseen sen tarjoamien palvelujen osalta.

Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeusperusta

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan, 25 artiklan c alakohdan, 132 artiklan 1 kohdan q alakohdan ja 168 artiklan tulkinta SEUT 267 artiklan ensimmäisen kohdan b alakohdan nojalla.

Ennakkoratkaisukysymykset

Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin esittää seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

- 1) Voidaanko julkisen televisiolaitoksen katsojille tuottamia audiovisuaalisia mediapalveluja pitää direktiivin 2006/112/E[Y] 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/E[Y] 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/E[Y] 168 artiklassa käytäntö, jonka mukaan ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus riippuu paitsi ostojen käyttötarkoituksesta (veronalaiseen vai verottomaan 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?

Unionin oikeussäännöt ja oikeuskäytäntö

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 2 artiklan 1 kohdan c alakohta, 25 artiklan c alakohta, 132 artiklan 1 kohdan q alakohta ja 173 artiklan 1 artikla (EUVL L 347, 2006, s. 1; jäljempänä direktiivi).

Unionin tuomioistuimen tuomio 27.3.2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, 30 ja 34 kohta.

Unionin tuomioistuimen tuomio 22.6.2016, Odvolací finanční ředitelství, C-11/15, EU:C:2016:470, 32 kohta.

Kansalliset oikeussäännöt

Arvonlisäverolaki (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, jäljempänä ZDDS):

”2 § Arvonlisäveroa on suoritettava:

1. kaikista vastikkeellisista, veronalaisista tavaroiden luovutuksista tai palvelujen suorituksista;

--

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

--

(5) Valtiota ja valtion ja kunnan viranomaisia ei niiden viranomaisen ominaisuudessa harjoittaman toiminnan tai suorittamien liiketoimien osalta ole pidettävä verovelvollisina, vaikka ne tämän toiminnan tai liiketoimien yhteydessä kantaisivatkin maksun, lupamaksun tai jäsenmaksun. Poikkeuksia ovat

1. seuraava toiminta tai seuraavat liiketoimet:

n) kaupallinen yleisradio- ja televisiotoiminta;

(6) Verovelvollinen, joka harjoittaa myös verosta vapautettuja ja/tai muita kuin itsenäiseen liiketoimintaan kuuluvia tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia, sekä ei-verovelvollinen oikeushenkilö, joka on rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi, on verovelvollinen kaikkien vastaanottamiensa palvelujen osalta.

--

8 § Tässä laissa tarkoitetulla palvelulla tarkoitetaan kaikkea, jolla on arvo ja joka ei ole tavara eikä liikkeessä olevaa rahaa ja valuuttaa, joita käytetään maksuvälineinä.

--

42 § Verosta vapautettuja suorituksia ovat:

2. Balgarsko natsionalno radion (Bulgarian kansallinen yleisradio), Balgarska natsionalna televizian (Bulgarian kansallinen televisio) ja Balgarska telegrafna agentsian (Bulgarian uutistoimisto) toiminta, jota varten nämä saavat avustuksia valtion talousarviosta.

--

69 § (1) Jos tavaroita ja palveluja käytetään veronalaisiin luovutuksiin tai suorituksiin, jotka toteuttaa arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröity henkilö, kyseisellä henkilöllä on oikeus vähentää:

1. vero tavaroista ja palveluista, jotka tavarantoimittaja tai palveluntarjoaja – joka myös on tämän lain mukaisesti rekisteröity henkilö – on hänelle luovuttanut tai suorittanut tai luovuttaa tai suorittaa;

--

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

Lyhyt kuvaus tosiseikoista ja menettelystä

- 1 Riidan kohteena on veroviranomaisten 14.12.2016 antama veronoikaisupäätös, joka vahvistettiin Direktor na direksia ”Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia pri Zentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihoditen (kansallisen keskusverohallinnon Sofian yksikön valitusasioiden ja verotus- ja sosiaaliturvamenettelyjen osaston johtaja) 27.2.2017 antamalla päätöksellä. Tällä ratkaisulla vahvistetusta päätöksestä nostettiin kanne, jota koskeva menettely saatettiin vireille Administrativen sad Sofia-gradissa (Sofian hallintotuomioistuim).
- 2 Veronoikaisupäätös annettiin sen jälkeen, kun Bulgarska natsionalna televiziaan (Bulgarian kansallinen televisio, jäljempänä BNT) oli tehty ZDDS:n mukainen verotarkastus. Päätöksessä vahvistettiin, että BNT:llä oli maksamatta ajanjaksolta 1.9.2015–31.3.2016 arvonlisäverovelkaa, jonka määrä oli yhteensä 1 568 037,04 levaa, ja ajanjaksolta 15.10.2015–14.12.2016 kertynyttä viivästyskorkoa yhteensä 144 138,74 levaa. Tämä verovelka perustui verotarkastuksen jälkeen tehtyyn oikaisuun, joka koski BNT:n ilmoittamia tuloksia mainituilta verokausilta. Tässä verotarkastuksessa, joka kohdistui ilmoitettuihin luovutuksiin tai suorituksiin, joihin sisältyvän arvonlisäveron BNT oli vähentänyt täysimääräisesti, hyväksyttiin oikeus arvonlisäveron osittaiseen vähennykseen.
- 3 BNT on oikeushenkilö ja yleisradio- ja televisiotoiminnasta annetun lain (Zakon za radioto i televiziata, jäljempänä ZRT) 6 §:n 3 momentissa tarkoitettu julkisoikeudellinen kansallinen audiovisuaalisten mediapalvelujen tarjoaja.
- 4 BNT ei saa katsojilta maksua televisio-ohjelmien lähetyksistä. Sen toiminta rahoitetaan ZRT:n 70 §:n 3 momentin mukaisesti osittain valtion talousarviosta maksettavalla avustuksella ja osittain mainonnasta saatavilla omilla tuloilla ja sponsorituloilla. Valtion talousarviosta maksettava avustus on tarkoitettu ohjelmien valmistelua, toteuttamista ja lähetystä varten, ja se määritetään ministerineuvoston ohjelmatuntia kohden vahvistaman kiinteän maksun perusteella.

- 5 BNT on rekisteröity 28.12.1998 alkaen ZDDS:n mukaisesti. Televisiolaitos teki arvonlisäveron osittaisen vähennyksen kaikista ostoistaan vuoden 2015 maaliskuuhun asti. BNT päätti vuoden 2015 maaliskuussa laaditun analyysin perusteella, että lähetystoiminta ei ole katsojille tarkoitettu verosta vapautettu liiketoimi, ja alkoi tämän jälkeen soveltaa suoran kohdentamisen menetelmää. BNT:n näkemyksen mukaan sillä on oikeus vähentää täysimääräisesti sen kaupalliseen toimintaan käytettyihin ostoihin sisältyvä arvonlisävero. Lisäksi se katsoo, että sillä on oikeus vähentää osittain sellaisiin ostoihin sisältyvä arvonlisävero, jotka on käytetty samanaikaisesti kaupalliseen toimintaan ja muuhun kuin yksinomaan kaupalliseen toimintaan.
- 6 Verotarkastuksen tehneet viranomaiset totesivat riidanalaisessa veronoikaisupäätöksessä, että BNT harjoitti sekä veronalaisia liiketoimia, tarkemmin sanottuna mainontaa, että verosta vapautettuja liiketoimia, tarkemmin sanottuna ohjelmalähetyksiä, ja että arvonlisäveron vähennysoikeuden käytön osalta ei voitu todeta yksiselitteisesti, liittyivätkö ostot ainoastaan verosta vapautettuun liiketoimeen vai ainoastaan veronalaiseen liiketoimeen. Tämän vuoksi verotarkastuksessa tehtiin veronoikaisu ja hyväksyttiin oikeus osittaiseen vähennykseen sellaisten liiketoimien osalta, joihin sisältyvän arvonlisäveron BNT oli vähentänyt täysimääräisesti, ja hylättiin vaatimus, joka koski 1 568 037,04 levän suuruisen veron palauttamista vuoden 2015 syyskuun ja vuoden 2016 helmikuun väliseltä ajanjaksolta.

Pääasian asianosaisten tärkeimmät perustelut

- 7 Kantajan mukaan veronoikaisupäätös on lainvastainen.
- 8 BNT katsoo, että sen ohjelmalähetyksissä ei ole kyse palveluista, koska sen ja katsojien välillä ei ole oikeussuhdetta. Sen mukaan kyse ei ole myöskään vastikkeellisesta suorituksesta, koska valtion talousarviosta maksettava avustus ei ole palvelusta maksettu vastike. BNT harjoittaa arvonlisäveron soveltamisalalla ainoastaan yhdenlaista toimintaa, nimittäin mainosajan myyntiä.
- 9 BNT katsoo, että arvonlisäveron osittaista vähentämistä koskevia sääntöjä ei voida soveltaa, koska kyseistä järjestelmää sovelletaan vain silloin, kun verovelvollinen ei kykene erottelemaan, mitä osaa ostoista käytetään veroista vapautettuihin ja mitä osaa veronalaisiin suorituksiin, toisin sanoen silloin, kun suoran kohdentamisen periaatetta ei voida soveltaa. BNT:n mukaan se alkoi soveltaa suoran kohdentamisen menetelmää maaliskuussa 2015 tarkastelemalla erikseen jokaisen oston yhteydessä, onko se tarkoitettu tai voidaanko sitä käyttää kaupalliseen toimintaan vaiko julkisen palvelun tehtävään liittyvään toimintaan.
- 10 BNT toteaa, että vastaaja vetoaa direktiivin säännökseen, jota ei ole saatettu osaksi kansallista lainsäädäntöä, nimittäin 25 artiklan c alakohtaan. BNT:n mukaan valtio ja sen viranomaiset eivät kuitenkaan saa vedota direktiivin säännösten välittömään vaikutukseen eivätkä johtaa oikeuksia säännöksistä, joita ei ole saatettu osaksi kansallista lainsäädäntöä.

- 11 Lisäksi, koska ZDDS:n 42 §:n 2 momentin mukaan BNT:n toiminta, jota varten se saa avustusta valtion talousarviosta, on verosta vapautettu liiketoimi, sillä on saatettu direktiivin säännökset virheellisesti osaksi kansallista lainsäädäntöä, koska, toisin kuin ZDDS:n 42 §:n 2 momentissa, direktiivin säännöksissä ”julkisten radio- ja televisiolaitosten harjoittama muu kuin kaupallinen toiminta” on verosta vapautettu liiketoimi. Käytännössä veronalaisuuden arviointiperusteena käytetään näin ollen toiminnan rahoitustapaa eikä sen kaupallista luonnetta. Tämän seurauksena toimintaa, jolle myönnetään avustusta mutta joka on täysin kaupallista, kohdellaan Bulgarian lainsäädännössä virheellisesti verosta vapautettuna toimintana. Siksi BNT:tä kohdellaan epäedullisemmin kuin kaupallisia mediapalveluja, joiden kaupallinen toiminta on veronalaista, mikä loukkaa verotuksen neutraalisuuden periaatetta, jonka ensisijaisena tarkoituksena on verottaa yhtäläisesti samanluonteisia liiketoimia.
- 12 Asiantuntijalausunnosta käy ilmi, mitkä BNT:n toimista ovat kaupallisia, joten televisiolähetystoiminnan harjoittajalla on oikeus arvonlisäveron täyteen vähennykseen tällaisiin toimiin välittömästi liittyvien ostojen osalta.
- 13 Lopuksi BNT arvostelee vastaajan näkemystä siitä, että BNT:llä on oikeus arvonlisäveron täyteen vähennykseen sen liiketoimintaa varten ostettujen tavaroiden ja palvelujen osalta vain, jos osto on rahoitettu kaikilta osin mainostuloilla tai muilla kaupallisesta toiminnasta saaduilla tuloilla. Verohallinnon käytäntö, jossa luodaan lisäedellytyksiä lainsäädännössä vahvistettujen oikeuksien käytölle, on lainvastainen ja ristiriidassa unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön kanssa.
- 14 Vastaajan mukaan veronoikaisupäätös ei ole lain eikä unionin oikeuden vastainen.
- 15 Se pitää perusteltuina veroviranomaisten päätelmiä, joiden mukaan BNT:n on tehtävä ZDDS:n 73 §:n mukainen osittainen vähennys sellaisten vastaanottamiensa tavaroiden ja palvelujen osalta, joita käytetään sekä veronalaisiin että verosta vapautettuihin luovutuksiin tai suorituksiin. Tarkastuksen kohteena olleen henkilön oikeudelle ohjelmien lähetysoikeuksien ostoon sisältyvän arvonlisäveron täyteen vähennykseen ei ole perusteita, sillä kyseinen henkilö ei ole osoittanut, että ostot on rahoitettu kokonaisuudessaan mainostuloilla eikä valtion avustuksilla. Saadut valtion avustukset, jotka ovat vastaajan näkemyksen mukaan ZDDS:n 42 §:n 2 momentissa tarkoitettu verosta vapautettu suoritus, ylittivät moninkertaisesti veronalaisista suorituksista saadut tulot.
- 16 Koska BNT ei kirjaa ostojaan yksittäin niiden rahoitustavan mukaan, vastaajan mukaan valtion avustuksilla rahoitettuja ostoja ei ole mahdollista erotella mainospalveluista saaduilla tuloilla rahoitetuista ostoista. Juuri tästä syystä veronoikaisupäätöksessä vahvistettu oikeus lähetysoikeuksien ostoon sisältyvän arvonlisäveron vähennykseen vain osittaisena on lainmukainen.

- 17 Koska BNT ei ole osoittanut, että se on käyttänyt ohjelman valmistelemiseen, toteuttamiseen ja lähetykseen ainoastaan mainosajan myynnistä eikä valtion avustuksista peräisin olevia varoja, BNT:llä on oikeus pelkää arvonlisäveron osittaiseen vähennykseen sellaisten ostamiensa tavaroiden ja palvelujen osalta, joita on käytetty myöhemmin veronalaisiin luovutuksiin tai suorituksiin.

Lyhyt esitys ennakkoratkaisupyynnön perusteluista

- 18 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin korostaa, että asianosaisten välisessä riita-asiassa on kyse siitä, pitäisikö julkisena palveluntarjoajana toimivan ja ZRT:n nojalla erityisiä tehtäviä hoitavan BNT:n harjoittama toiminta sulkea ZDDS:n soveltamisalan ulkopuolelle (kuten kantaja väittää) vai onko sen toimintaa pidettävä ZDDS:ssä tarkoitettuna vastikkeellisena mutta verosta vapautettuna liiketoimena (kuten vastaaja katsoo). Lisäksi asianosaiset kiistelevät siitä, sovelletaanko oikeutta arvonlisäveron osittaiseen vähennykseen koskevaa ZDDS:n 73 momentin säännöstä kaikkiin vastaanotettuihin luovutuksiin tai suorituksiin, koska ostoja ei ole eroteltu niiden rahoitustavan perusteella, (kuten vastaaja katsoo) vai onko niin, että tuloja tuottavaan kaupalliseen toimintaan käytettävien luovutusten tai suoritusten osalta hyväksytään oikeus täyteen arvonlisäveron vähennykseen, kun taas sellaisten ostojen osalta, joita ei käytetä kaikilta osin tällaiseen kaupalliseen toimintaan, hyväksytään oikeus arvonlisäveron osittaiseen vähennykseen (kuten kantaja katsoo).
- 19 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa Bulgarian kansallisten tuomioistuinten oikeuskäytäntöön, joka liittyy ZDDS:ään perustuvaa BNT:tä koskevaan vanhempaan veronoikaisupäätökseen ja jossa päädyttiin kyseisessä asiassa vastaajana olleen kannalle, jonka mukaan oikeus arvonlisäveron täyteen vähennykseen on hylättävä ja ainoastaan arvonlisäveron osittainen vähennys voidaan hyväksyä. Lisäksi kyseisen oikeuskäytännön mukaan säännökset, joita nyt käsiteltävässä asiassa pyydetään tulkitsemaan, ovat yksiselitteisiä eivätkä herätä epäilyjä.
- 20 Varhoven administrativen sad (Bulgarian ylin hallintotuomioistuin, jäljempänä VAS) totesi 23.4.2018 antamassaan tuomiossa, että BNT:n toiminta kuuluu ZDDS:n soveltamisalaan ja on arvonlisäveron alaista, vaikka se onkin ZRT:ssä tarkoitettu julkinen palveluntarjoaja, jolle on annettu erityisiä tehtäviä. Direktiivin 25 artiklan c alakohdan mukaan palvelun käsite kattaa myös palvelun suorittamisen lain nojalla. Vaikka mainittua säännöstä ei saatettu osaksi Bulgarian kansallista lainsäädäntöä, VAS katsoi, että direktiivillä on välittömiä oikeusvaikutuksia. Näin ollen siitä, että verovelvollinen henkilö harjoittaa toimintaa, joka koostuu laissa asetettujen ja säänneltyjen tehtävien täyttämisestä yleisen edun mukaisen tavoitteen saavuttamiseksi, ei seuraa, että kyseistä toimintaa ei voida pitää ZDDS:n tarkoitettuna palvelun suorituksena.

- 21 Palvelun tarjoajan ja sen vastaanottajan välinen oikeussuhde perustuu VAS:n näkemyksen mukaan vastaavalle palveluntarjoajalle laissa annettuihin velvoitteisiin tuottaa yleisen edun mukaisia palveluja.
- 22 VAS totesi unionin tuomioistuimen tuomion C-151/13 30 ja 34 kohdan perusteella, että BNT:n katsojille suorittamien palvelujen ja valtiolta avustuksina saadun vastikkeen välillä on välitön yhteys. VAS katsoi, ettei ole välttämätöntä, että vastike palvelusta saadaan suoraan palvelun vastaanottajilta, vaan se voidaan saada myös kolmannelta henkilöltä tai – kuten tässä – valtiolta.
- 23 VAS totesi, että tuomiossa C-11/15 ei ollut kyse rinnastettavasta tilanteesta, sillä VAS:n käsiteltävänä olevassa asiassa kyse oli valtion avustuksista, joilla on välitön yhteys BNT:n julkisena palveluntarjoajana tuottamiin palveluihin ja joiden suuruus määritetään selkeästi määriteltyjen kriteerien perusteella etukäteen.
- 24 VAS piti perusteettomana väitettä, jonka mukaan ZDDS:n 42 §:n 2 momentilla ei panna asianmukaisesti täytäntöön direktiivin 132 artiklan 1 kohdan q alakohtaa, koska säännöksellä, jonka mukaan BNT:n toiminnan sitä osaa, jota varten se saa avustusta valtion talousarviosta, on kohdeltava verosta vapautettuna liiketoimena, saavutetaan direktiivin tavoite, joka on se, että verosta vapautettuina liiketoimina on kohdeltava ainoastaan julkisten radio- ja televisiolaitosten harjoittamaa muuta kuin kaupallista toimintaa.
- 25 VAS totesi, että BNT:llä on oikeus arvonlisäveron täyteen vähennykseen vain, jos se osoittaa, että tietyt sen kaupallista toimintaa varten suorittamat ostot rahoitetaan kaikilta osin mainostuloilla tai muilla lähetystoimintaan liittyvillä tuloilla eikä valtiolta saaduilla avustuksilla. VAS korosti tässä yhteydessä, että mainosajan myynnistä saatujen tulojen on katettava ohjelmatuotteiden, eli BNT:n ohjelmistossa lähetettävien elokuvien ym., ostosta syntyvät menot ja että BNT:llä ei ole yksittäisiä analyyttisiä laskelmia siitä, mikä osa televisiolähetystoiminnan harjoittajan menoista katetaan valtion avustuksilla ja mikä osa mainosajan myynnillä.
- 26 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa, että tuomion C-11/15 taustalla olevat tosiseikat ovat tosiasiallisesti erilaisia, sillä mainitussa asiassa tšekkiläinen radiolähetystoiminnan harjoittaja peri kuuntelijoilta maksuja, kun taas BNT sai julkisena televisiolaitoksena avustuksia valtion talousarviosta, eikä tällaista seikkaa tutkittu edellä mainitussa asiassa. Pääasiassa ei ole nähtävissä yhtä selvää yhteyttä kuin asiassa C-151/2013 kyseessä olevien ”hoitopalvelujen kiinteämääräisen maksun” ja suoritettujen palvelujen välillä.
- 27 Tästä syystä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että pääasian ratkaisemisen kannalta on tärkeää selvittää, onko kansallisen julkisen televisiolaitoksen (BNT) ohjelmalähetystä pidettävä yhtiön valtiolta saamien avustusten vuoksi direktiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettuna vastikkeellisena mutta direktiivin 132 artiklan 1 kohdan q alakohdassa tarkoitettuna arvonlisäverosta vapautettuna liiketoimena vai onko niin, että

tämäntyyppinen toiminta ei ole direktiivin soveltamisalaan kuuluva veronalainen liiketoimi.

- 28 Tästä on riittävää todeta yhtäältä, että vaikka 132 artiklan 1 kohdan q alakohtaan sisältyvässä säännöksessä säädetään julkisten radio- ja televisiolaitosten harjoittaman muun kuin kaupallisen toiminnan vapauttamisesta arvonlisäverosta, mainittua säännöstä voidaan kuitenkin soveltaa ainoastaan sillä edellytyksellä, että kyseisestä toiminnasta on direktiivin 2 artiklassa tarkoitetulla tavalla kannettava arvonlisävero, ja toisaalta, ettei sitä voida tulkita siten, että laajennettaisiin kyseisen direktiivin soveltamisalaa, siten kuin se on 2 artiklassa määritelty (unionin tuomioistuimen tuomion C-11/15 32 kohdassa esitetyn perustelun mukaisesti).
- 29 Yhtä tärkeää on selventää direktiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan ja 132 artiklan 1 kohdan q alakohdan tulkinnan valossa, onko julkisen televisiolaitoksen toiminta katsojille tuotettujen audiovisuaalisten palvelujen osalta ZDDS:ssä tarkoitettu verosta vapautettu palvelu, ovatko kansalliselle televisiolaitokselle valtion talousarviosta maksetut avustukset vastike suorituksesta, ja vastaavasti, kuuluuko BNT ZDDS:n soveltamisalaan ja onko se arvonlisäveron alainen sille julkisena palveluntarjoajana tämän toiminnan yhteydessä annetuista erityisistä tehtävistä huolimatta.
- 30 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin korostaa, että sen toteaminen, onko BNT:n harjoittama televisiotoiminta, eli audiovisuaalinen mediapalvelu, jonka vastaanottajia ovat kaikki Bulgarian kansalaiset, ZDDS:ssä tarkoitettu palvelu, auttaa vastaamaan siihen kysymykseen, onko tämä toiminta otettava huomioon tutkittaessa oikeutta vähentää kantajan vastaanottamiin veronalaisiin luovutuksiin tai suorituksiin sisältyvä arvonlisävero. Jos katsotaan, että julkisen televisiolaitoksen toiminta on sekamuotoista ja koostuu sekä verosta vapautetuista liiketoimista (televisio-ohjelmien lähetys) että veronalaisista liiketoimista (kaupallinen mainonta), ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, onko katsottava, että vähennysoikeus koskee vain vastaanotetuista luovutuksista tai suorituksista maksetun arvonlisäveron sitä osaa, jonka voidaan katsoa liittyvän julkisen televisiolaitoksen kaupalliseen toimintaan. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee myös, mitä arviointiperusteita olisi sovellettava arvonlisäveron vähennysoikeuden määrittämiseen, jos katsotaan, että julkisen televisiolaitoksen toiminta on sekamuotoista.
- 31 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa lopuksi, että esiin tuodusta kansallisesta oikeuskäytännöstä huolimatta se on epävarma siitä, miten laajasti direktiivin 2, 132 ja 168 artiklan säännöksiä sovelletaan BNT:n toimintaan, ja pitää näiden säännösten tulkintaa välttämättömänä, jotta vireillä oleva kanne voidaan ratkaista.