

Asia C-694/18**Ennakkoratkaisupyyntö****Jättämispäivä:**

7.11.2018

Ennakkoratkaisupyyntön esittänyt tuomioistuin:

Tribunal Económico Administrativo Central de Madrid (Espanja)

Ennakkoratkaisupyyntöpäätöksen tekemispäivä:

4.10.2018

Kantaja:

Ente Público Radio Televisión Madrid

Vastaaja:

Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT)

MINISTERIO

DE HACIENDA

TOINEN JAOSTO**ARVONLISÄVERO**[–] [menettelyn tunnistetiedot]**TOSISEIKAT**

Madridin itsehallintoalue on perustanut Ente Público Radio Televisión Madridin [–]. Ente Público Radio Televisión Madrid on itsehallintoalueella julkisia radio- ja televisiolähetyspalveluja tarjoavien kaupallisten yritysten, Televisión Autonomía Madrid, S.A:n [–] ja Radio Autonomía Madrid, S.A:n [–], ainoa osakas.

Kyseiset yritykset ovat Madridin itsehallintoalueen alaisia, julkisoikeudellisesti organisoituja (niiden ainoa osakas [**alkup. s. 2**] on itsehallintoalueen alainen julkisoikeudellinen yhteisö ja niiden rahoitus tulee pääosin itsehallintoalueen talousarviosta) ja niiden tehtävänä on tarjota julkista palvelua.

Julkisten yritysten hallinnointi rahoitetaan pääosin julkisista varoista, ja lisäksi varoja saadaan niiden omien tuotteiden kaupan pitämisestä ja myynnistä sekä mainospalveluiden tarjoamisesta.

Agencia Estatal de Administración Tributarian (valtion verovirasto, jäljempänä AEAT) Madridin verotoimiston alueellinen tarkastusyksikkö teki mainitulle Ente Público Radio Televisión Madridille arvonlisäverotuksen osalta verotarkastuksen tilikausilta 2012, 2013 ja 2014.

Näiden menettelyiden päätteeksi annetuissa päätöksissä katsottiin, että edellä mainittujen yritysten toimialana on julkisten radio- ja televisiolähetyspalveluiden tarjoamisen lisäksi myös muu toiminta, jota harjoitetaan mainosmarkkinoilla sekä omien tuotteiden kaupan pitämisen ja myynnin alalla, joten toimiala voidaan jakaa kahtia.

Tämä näkemys ”verovelvollisuuden kahtiajaosta” merkitsee seuraavaa:

- a) Julkisten radio- ja televisiolähetyspalveluiden tarjoaminen julkisoikeudelliselle yhteisölle ei ole arvonlisäveron alaista. Kyseisten yritysten toiminnan rahoittamiseen tarkoitettuja varainsiirtoja tai maksuosuuksia ei voida pitää veronalaisina vastikkeina, sillä kyseessä ovat julkiset maksut, jotka ovat pelkkä julkisen palvelun suoran hallinnoinnin väline.
- b) Muu toiminta, jota harjoitetaan mainonnan ja omien tuotteiden kaupan pitämisen ja myynnin sekä muun vastaavan alalla, katsotaan arvonlisäverotuksessa liiketoiminnaksi. [alkup. s. 3]

Arvonlisäveron vähentämiskelpoisuutta selvittäessään tarkastusyksikkö totesi seuraavaa:

- a) Arvonlisävero, joka on maksettu hankittaessa yksinomaan kaupalliseen toimintaan liittyvässä toiminnassa käytettäviä tavaroita ja palveluita, voidaan vähentää.
- b) Arvonlisäveroa, joka on maksettu hankittaessa pelkästään julkisen radio- ja televisiolähetystoiminnan harjoittamisessa käytettäviä tavaroita ja palveluita, ei voida vähentää.
- c) Arvonlisävero, joka on maksettu hankittaessa molempiin luokkiin kuuluvan toiminnan eli sekä julkisen radio- ja televisiolähetystoiminnan että kaupallisen toiminnan harjoittamisessa yhdessä tai erikseen käytettäviä tavaroita tai palveluita, voidaan vähentää osittain.

Ente Público Radio Televisión Madrid oli asiasta eri mieltä, joten se nosti kaksi kannelta Tribunal Económico-Administrativo Centralissa (talousasioita käsittelevä hallinnollinen keskuustoimisto, Espanja; jäljempänä TEAC). Se väitti kanteissaan, että kaikkea sen itsensä ja sen alaisten yritysten harjoittamaa

toimintaa on pidettävä arvonlisäverotuksessa liiketoimintana, joten vähennysoikeus on annettava kaikesta sen maksamasta arvonlisäverosta.

Samaan aikaan käsiteltävän ennakkoratkaisupyynnön esittämisen kanssa TEAC:n ratkaistavana on lisäksi monia muitakin kanteita, jotka liittyvät niin ikään julkisomisteisiin yrityksiin, joiden tehtävänä on julkisten palveluiden tarjoaminen.

Edellä mainittujen kanteiden yhteydessä ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin on epävarma muutamista seikoista, joiden ratkaiseminen edellyttää, että unionin tuomioistuin tulkitsee sille esitettäviä kysymyksiä.

KYSYMYKSENASETTELU [alkup. s. 4]

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (jäljempänä direktiivi 2006/112/EY) 13 artiklan mukaan julkisoikeudellisia yhteisöjä ei pidetä verovelvollisina, jos nämä täyttävät tietyt edellytykset.

Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan nämä edellytykset ovat, että yhteisön toiminta on suoraa ja sitä harjoitetaan viranomaisena, sanotun vaikuttamatta muiden edellytysten täyttämiseen.

Kyseinen artikla on saatettu Espanjan lainsäädännön osaksi arvonlisäverosta annetun lain 37/1992 (Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, jäljempänä arvonlisäverolaki) 7 §:n 8 momentilla.

Mainitun lainkohdan mukaan viranomaisten harjoittaman toiminnan jättäminen arvonlisäverotuksen ulkopuolelle edellyttää, että toiminta on suoraa ja vastikkeetonta tai siitä peritään veroluonteista vastiketta. Veroluonteisia vastikkeitä peritään julkisen omaisuuden erityisestä käytöstä, vastineena kansalaisille tarjottavista pakollisista palveluista tai kun kilpailua yksityisen sektorin kanssa ei ole.

Julkisoikeudellisten yhteisöjen toteuttaman toiminnan arvonlisäverotuksen ulkopuolelle jättämisen mahdollinen laajentaminen koskemaan julkisia tai julkisessa määräysvallassa olevia yrityksiä on aiheuttanut kiistaa siitä lähtien, kun arvonlisävero otettiin Espanjassa käyttöön.

31.12.2014 asti voimassa olleen arvonlisäverolain sanamuodon mukaisesti julkisoikeudellisten yhteisöjen suora toiminta ei jää arvonlisäverotuksen ulkopuolelle, kun nämä julkisoikeudelliset yhteisöt toimivat ”julkisen yrityksen, yksityisen yrityksen, julkisen ja yksityisen sektorin välisen yhteisyrityksen tai yleisesti kaupallisen yrityksen välityksellä”. Edellä esitetyn perusteella **[alkup. s. 5]** tämäntyyppisten yritysten toimintaa oli pidettävä ainakin ensi näkemältä joka tapauksessa arvonlisäveron alaisena.

Arvonlisäveron alaisuudesta on aiheutunut merkittäviä vääristymiä, etenkin kun kyseisten yritysten toiminta on ollut palveluiden tarjoamista ne omistaville

julkisoikeudellisille yhteisöille. Edellä mainituista tapauksista voidaan ottaa esille seuraavat:

- a) Erityisen työntekijävaltaiset yritykset (kuten jätehuoltoalan yritykset), joiden kohdalla arvonlisäveron määrä on tämän vuoksi pieni. Näiden yritysten tarjoamien palveluiden tekeminen arvonlisäveron alaisiksi kasvatti merkittävästi niiden tarjoamiin palveluihin liittyvän arvonlisäveron kustannuksia.
- b) Julkisiin investointeihin erikoistuneet yritykset, joiden toiminnan tekeminen veronalaiseksi antoi niille mahdollisuuden vähentää maksamansa arvonlisäveron välittömästi, kun näin rakennetun infrastruktuurin myöhempi luovutus katsottiin arvonlisäveron alaiseksi. Tässä tapauksessa vääristyminen johtui taloudellisesta edusta, jota syntyi arvonlisäveron välittömästä vähentämisestä verrattuna verovaikutuksen jakautumiseen ajallisesti hyvinkin pitkälle aikavälille.

Molempiin tilanteisiin on liittynyt olennaisia ongelmia, erityisesti kun kyseisten yritysten omistajina on ollut lähinnä paikallisia ja itsehallintoalueiden julkisyhteisöjä, jotka ovat erillisiä varsinaisesta valtiosta, joka huolehtii enimmäkseen arvonlisäveron kantamisesta Espanjassa.

Ministerio de Hacienda (Espanjan valtiovarainministeriö) neuvoa-antavana elimenä toimiva veroasioiden pääosasto (Dirección General de Tributos) on katsonut tässä tilanteessa sitoviin vero-ohjepyyntöihin [– –] vastatessaan, että mainittuja julkisia yrityksiä oli pidettävä ne perustaneen julkisyhteisön ”teknillis-juridisina eliminä”. [alkup. s. 6]

Tämä näkemys koski kyseisten yritysten toimintaa julkisoikeudellisen yhteisön omalla toimialalla eli yksinomaan mainittujen yritysten ja niiden ainoana osakkaana olevan julkisyhteisön välistä ”sisäistä” toimintaa. Edellä esitetyn perusteella näiden julkisten yritysten ja julkisoikeudellisten yhteisöjen välisten mahdollisten palvelusuoritusten on katsottu jäävän arvonlisäverotuksen ulkopuolelle.

TEAC on hyväksynyt tämän näkemyksen, jonka se on katsonut olevan sovellettavissa [monissa] päätöksissään [– –].

Edellä kuvattu verotuksen ulkopuolelle jääminen ei kuitenkaan koskenut toimintaa, jossa mainitut julkiset yritykset toimivat suhteessa kolmansiin, jotka eivät ole ne perustaneita julkisoikeudellisia yhteisöjä, tai jossa niiden toimet olivat rinnastettavissa yksityisen toimijan toimintaan.

Toimijoiden oikeusvarmuuden lisäämiseksi arvonlisäverolakia muutettiin poistamalla 1.1.2015 alkaen kaupallisia yrityksiä koskeva alakohta, johon edellä on viitattu.

Samalla arvonlisäverolain 7 §:n 8 momenttiin lisättiin kaksi uutta kohtaa, joissa säädetään nimenomaisesti, että arvonlisäverotuksen ulkopuolelle jää seuraava toiminta:

- a) ”palvelut, joita julkisen sektorin laitokset, elimet ja yhteisöt tarjoavat hallinnointitehtävänsä nojalla julkisen sektorin sopimuksista annetun lain konsolidoidun toisinnon [Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público] hyväksymisestä 14.11.2011 annetun kuninkaan asetuksen 3/2011 4 §:n 1 momentin n kohdassa ja 24 §:n 6 momentissa säädetyn mukaisesti toimien kyseisen tehtävän antaneen julkisyhteisön ja kyseisen julkisyhteisön alaisten hankintaviranomaisten toiminnallisena välineenä ja teknisenä [**alkup. s. 7**] yksikkönä”;
- b) ”palvelut, joita tarjoaa mikä tahansa julkisen sektorin laitos, elin tai yhteisö julkisen sektorin sopimuksista annetun lain konsolidoidun toisinnon 3 §:n 1 momentissa säädetyn mukaisesti, sille julkisyhteisölle, jonka alaisuudessa se toimii, tai toiselle elimelle, joka toimii täysin edellä mainitun julkisyhteisön alaisuudessa, kun mainittu julkisyhteisö omistaa sen kokonaan”.

Molempiin säännöksiin on tehty teknisiä muutoksia julkisen sektorin sopimuksista 9.11.2017 annetun uuden lain (Ley de Contratos del Sector Público) voimaantulon johdosta; aineellisia muutoksia ei kuitenkaan tehty.

Mainittuun arvonlisäverotuksen ulkopuolelle jättämiseen liittyy toinen säännös, saman arvonlisäverolain 93 §:n viides momentti, jonka mukaan ”yksinomaan tämän lain 7 §:n 8 momentin mukaisen, verotuksen ulkopuolelle jäävän toiminnan toteuttamiseen tarkoitettujen tavaroiden tai palveluiden hankinnan tai maahantuonnin yhteydessä maksettu arvonlisävero ei ole miltään osalta vähennyskelpoista”.

Espanjan arvonlisäverolaissa säädetään siis edellä kuvatun toiminnan jäämisestä arvonlisäverotuksen ulkopuolelle. Tämän vuoksi siinä säädetään myös, ettei tällaisen toiminnan toteuttamiseen käytetyistä tavaroista ja palveluista maksettu arvonlisävero ole vähennettävissä.

Edellä kuvatun tilanteen osalta TEAC on tietoinen unionin tuomioistuimen 29.10.2015 asiassa C-174/14 antamassa tuomiossa Soudaço ja 22.2.2018 asiassa C-182/17 antamassa tuomiossa Ntp. Nagyszénás vahvistetuista kriteereistä.

Unionin tuomioistuin on katsonut molemmissa tuomioissa, että kaupallisten yritysten, jotka tarjoavat ne perustaneille julkisyhteisöille palveluita, harjoittama toiminta on direktiivin 2006/112/EY 9 artiklassa tarkoitettua liiketoimintaa. [**alkup. s. 8**]

Ensin mainitussa tuomiossa todetaan kyseisen direktiivin 13 artiklan mahdollisesta laajentamisesta koskemaan kyseisiä yrityksiä, että ”mainittua yhtiötä on pidettävä julkisoikeudellisena yhteisönä ja – – se harjoittaa mainittua

toimintaa viranomaisen ominaisuudessa – – jos ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, ettei kyseisen toiminnan verovelvollisuuden ulkopuolelle jättäminen johda huomattavaan kilpailun vääristymiseen”.

Edellä mainituista tuomioista jälkimmäisessä todetaan tarkemmin, että ”arvonlisäverovelvollisuuden ulkopuolelle jättämistä koskevan säännön alaan ei kuulu pääasiassa kyseessä olevan kaltainen toiminta, jossa yhtiö huolehtii tiettyjen kunnan julkisten tehtävien suorittamisesta kunnan kanssa tekemänsä sopimuksen perusteella, siinä tapauksessa, että toiminta on direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua liiketoimintaa”.

Mainituissa tuomioissa vahvistettujen kriteerien perusteella voidaan todeta, että kuvatun kaltaisissa tilanteissa kyseisille yrityksille annettu tehtävä harjoittaa tällaista toimintaa merkitsee arvonlisäveron alaisia palvelusuorituksia. Tämä voidaan päätellä niiden toiminnan luokittelemisesta liiketoiminnaksi sekä direktiivin 2006/112/EY 13 artiklan soveltamatta jättämisestä tässä yhteydessä.

TEAC on noudattanut kyseisissä tuomioissa esitettyjä näkemyksiä [monissa] ratkaisuissaan [– –].

Edellä esitetyn perusteella ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuimen mielessä herää nyt sisällöltään olennaiselta osin toisenlainen kysymys: voidaanko tällaisissa tilanteissa soveltaa direktiivin 2006/112/EY 11 artiklaa? [**alkup. s. 9**]

Kuten tiedetään, mainitun artiklan mukaan jäsenvaltiot voivat ”käsitellä yhtenä verovelvollisena sellaisia kyseisen jäsenvaltion alueelle sijoittautuneita henkilöitä, jotka ovat oikeudellisesti itsenäisiä, mutta joilla on läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa”, ja lisäksi ne voivat antaa luvan erityisiin toimenpiteisiin estääkseen sen, että tämä mahdollisuus johtaisi veropetoksiin tai veronkiertoon.

Tällöin oletetaan, että yritykset, jotka eivät ole arvonlisäveron osalta verovelvollisia, voivat olla osa yhtä arvonlisäveron osalta verovelvollista, kuten unionin tuomioistuin on jo todennut 9.4.2013 asiassa C-85/11 antamassaan tuomiossa komissio v. Irlanti, 25.4.2013 asiassa C-86/11 antamassaan tuomiossa komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, 25.4.2013 asiassa C-95/11 antamassaan tuomiossa komissio v. Tanska ja 25.4.2013 asiassa C-109/11 antamassaan tuomiossa komissio v. Tšekin tasavalta.

TEAC ei siis pidä ongelmallisena sitä, että julkisoikeudelliset yhteisöt voivat olla osa tällaista kokonaisuutta eli yhtä verovelvollista, vaikkeivät ne itse välttämättä ole arvonlisäveron osalta verovelvollisia.

Jos kaikkien oikeussubjektien käsitteleminen yhtenä verovelvollisena on tällä tavoin mahdollista, kysymyksiä herää lähinnä siitä, täyttyvätkö verovelvollisen muodostavien yhteisöjen välisiä suhteita koskevat edellytykset, jotta kyseessä oleva valtio voi katsoa niiden muodostavan tällaisen.

Tässä yhteydessä ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin ottaa lähtökohdaksi Euroopan komission 2.7.2009 neuvostolle ja Euroopan parlamentille antaman tiedonannon COM(2009) 325 final. Kyseinen tiedonanto ei sido ennakkoratkaisua pyytävää tuomioistuinta, mutta sillä on kiistatta paljon merkitystä. Komissio esittää tiedonannossa seuraavat ohjeet: **[alkup. s. 10]**

- a) Rahoituksellinen suhde perustuu yritysten pääomasta omistettuun prosentiosuuteen tai osuuteen yritysten äänioikeuksista. Suhde on olemassa, jos osuus on yli 50 prosenttia, niin että taataan tosiasiallinen määräysvalta muodollisesti itsenäisiin yrityksiin.
- b) Taloudellinen suhde määritellään viittaamalla harjoitetun toiminnan luonteeseen: harjoitetun toiminnan on oltava yhteistä kaikille ryhmään kuuluville yhteisöille. Myös täydentävä tai toisistaan riippuvainen toiminta hyväksytään, samoin kuin muita ryhmän yhteisöjä hyödyttävä toiminta.
- c) Hallinnollinen suhde määritetään tarkastelemalla yhteisöjen hallintorakennetta, jonka on oltava ainakin osittain yhteinen.

TEAC:n mielestä edellä lueteltujen vaatimusten on katsottava täyttyvän käsiteltävänä olevan kaltaisissa rakenteissa, kuten jäljempänä vahvistetaan.

Kysymysten kohteena olevissa yrityksissä julkisoikeudellisen yhteisön suora tai välillinen omistusosuus on 100 prosenttia, joten edellä kuvattu taloudellinen suhde on olemassa. TEAC katsoo, ettei kyseisen erityisjärjestelmän soveltaminen olisi mahdollista, ellei omistusosuus takaisi julkisoikeudelliselle yhteisölle tosiasiallista määräysvaltaa asianomaisiin yrityksiin.

Yritysten harjoittama toiminta kuuluu julkisten elinten normaaliin toimintaan. Tässä voidaan erottaa toisistaan kaksi erilaista tilannetta:

- a) Julkiset palvelut, joiden tarjoaminen on kyseisten yritysten tehtävä. Näin on esimerkiksi jätehuollon kaltaisessa toiminnassa, joka on Espanjassa pakollista valtaosalle **[alkup. s. 11]** paikallisyhteisöistä, kuten käy ilmi paikallishallinnon perusteista 2.4.1985 annetun lain 7/1985 (Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local) 26 §:n 1 momentin a kohdasta.
- b) Tukipalvelut, joita tarjotaan julkisoikeudelliselle yhteisölle tai sen alaisille yrityksille ja jotka liittyvät kyseisen yhteisön julkiseen toimintaan.

Tällainen toiminta on varsinaisesti julkista toimintaa joko siksi, että se tapahtuu niiden sisällä tukipalveluina, tai koska kyseessä ovat julkiset palvelut tai valtaosin julkiset palvelut.

Toiminnan kustannuksista vastaa julkisoikeudellinen yhteisö, joka on toimintaa harjoittavien yritysten osakas, ja toiminta rahoitetaan joko kyseisen yhteisön yleisistä tuloista tai keräämällä maksuja tai veroja asukkailta.

Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin katsoo näin ollen, että myös yhteisöjen välistä taloudellista suhdetta koskeva edellytys täyttyy.

On vielä todettava, että kyseisten yritysten hallintorakenteet ovat osittain yhteisiä sen julkisoikeudellisen yhteisön kanssa, jonka alaisia nämä yritykset ovat.

Yksi erittäin merkittävä yhteinen rakenne on niiden varainhoidon valvonta, mikä käy ilmi siitä, että niihin sovelletaan julkisista hankinnoista annettua lainsäädäntöä, johon kuuluu Espanjassa lähinnä julkisen sektorin sopimuksista 8.11.2017 annettu laki 9/2017, sekä lainsäädännön mukaisia valvonnan välineitä.

Myös tämän [vaatimuksen] on katsottava täyttyvän tarkasteltavissa toimintamalleissa kahden edellä tutkitun vaatimuksen lisäksi.

Kaiken edellä esitetyn perusteella ja koska edellä kuvatut rahoituksellista, taloudellista ja hallinnollista suhdetta koskevat vaatimukset täyttyvät, TEAC katsoo, että julkisoikeudellisen yhteisön, joka käyttää kyseessä olevan tyyppisiä yrityksiä julkisen toimintansa harjoittamiseen, voidaan katsoa [alkup. s. 12] muodostavan yhdessä näiden yritysten kanssa yhden verovelvollisen, johon sovelletaan direktiivin 2006/112/EY 11 artiklassa vahvistettua erityisjärjestelmää.

Näin ollen TEAC katsoo niin ikään, ettei näiden julkisoikeudellisten yhteisöjen kyseisille yrityksille suorittamia maksuja tai varainsiirtoja voida pitää vastikkeina arvonlisäveron alaisista palvelusuorituksista eivätkä ne näin ollen sisälly veron perusteeseen. Tämä voidaan päätellä mainittujen yritysten käsittelemisestä yhtenä verovelvollisena, ja sen vahvistaa unionin tuomioistuimen 22.5.2008 asiassa C-162/07 antama tuomio Ampliscientifica ja Amplifin, jossa todetaan, että mainittua erityisjärjestelmää sovellettaessa ryhmällä on verovelvollisena yksin oikeus antaa arvonlisäveroilmoitukset.

TEAC:n näkemyksen mukaan unionin tuomioistuimelle nyt esitettävä kysymys poikkeaa niistä, jotka ovat olleet edellä mainituissa asioissa C-174/14 ja C-182/17 annettujen tuomioiden taustalla. Kyseisissä tuomioissa unionin tuomioistuinta pyydettiin selventämään direktiivin 2006/112/EY 9 ja 13 artiklaa. Nyt esitettävässä kysymyksessä pyydetään tulkitsemaan saman direktiivin 11 artiklaa, jonka sisältö on olennaisesti toinen.

Kun julkisoikeudellisen yhteisön ja edellä mainittujen yritysten välisten liiketoimien katsotaan jäävän arvonlisäverotuksen ulkopuolelle, ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin on epävarma siitä, miten määritetään arvonlisäveron vähennysoikeus ja mikä on sen ulottuvuus.

Kuten edellä selitetään, yhtenä synnä kyseisen toiminnan arvonlisäverokohteluun Espanjan lainsäädännössä on ollut pyrkimys välttää vääristymiset, joita näiden yritysten välityksellä toimimisesta saattaa aiheutua. Yksi tällaisista vääristymisistä voi aiheutua näiden yritysten ostamiin tavaroihin ja palveluihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämisestä kokonaan. Julkisoikeudellisen yhteisön ja yritysten, joiden osakas ensin mainittu on ja joihin se käyttää määräysvaltaa,

katsominen yhdeksi verovelvolliseksi [**alkup. s. 13**] johtanee ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuimen mielestä siihen, että vähennysoikeus on määritettävä kyseisen yhden verovelvollisen suhteen. Verovelvollisen olisi siis sovellettava direktiivin 2006/112/EY 167 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa säädettyä.

Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin katsoo erityisesti, että direktiivin 168 artiklassa vahvistettujen kriteerien olisi koskettava kyseistä yhtä verovelvollista.

Mainitun artiklan osalta ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin pitää tässä yhteydessä erityisen merkityksellisenä sitä, että niiden tavaroiden ja palveluiden, joihin liittyy arvonlisävero on maksettu, on oltava tarkoitettu liiketoiminnaksi luokiteltavan toiminnan harjoittamiseen ja niiden avulla toteutettavan toiminnan on oltava tosiasiallisesti arvonlisäveron alaista, jolloin arvonlisävero on yksi osa niiden kustannuksia.

Jos ne käytetään vain osittain edellä mainittuun toimintaan, maksetun arvonlisäveron vähentämisen olisi tapahduttava niin ikään osittain, ja tällöin olisi sovellettava kriteerejä, jotka unionin tuomioistuin on tuonut esille 13.3.2008 asiassa C-437/06 antamassaan tuomiossa *Securenta*.

Edellä esitetyn perusteella arvonlisäveron alaiseen toimintaan vain osittain käytettyihin tavaroihin ja palveluihin liittyvä arvonlisävero on vähennyskelpoinen niin ikään vain osittain. Tällainen osittainen vähennys olisi laskettava objektiivisin menetelmin, joiden avulla voidaan mitata hankittujen tavaroiden ja palveluiden todellista käyttöä mainitun arvonlisäveron alaisten toiminnan toteuttamiseen.

Kyseisten objektiivisten menetelmien ja niiden tosiasiallisen soveltamisen olisi koskettava ryhmään kuuluvia eri yrityksiä, joita käsitellään arvonlisäverotuksessa yhtenä verovelvollisena.

Tässä yhteydessä olisi ryhmän maksaman arvonlisäveron määriä arvioitaessa tutkittava, miten hankitut tavarat ja palvelut on tosiasiallisesti käytetty. Mikäli ne on käytetty [**alkup. s. 14**] myös saman ryhmän arvonlisäveron alaisen toiminnan toteuttamiseen, voidaan maksettu arvonlisävero vähentää samassa suhteessa.

Tässä yhteydessä julkisen televisiotoiminnan harjoittajien tilanne on herättänyt erityisen paljon ristiriitoja.

Ne harjoittavat toimintaansa Espanjassa valtaosin sellaisten kaupallisten yritysten kautta, joiden pääomasta 100 prosenttia on suoraan tai välillisesti julkisomisteista. Niiden rahoitus on peräisin osaksi liiketoiminnasta – lähinnä mainospalveluiden tarjoamisesta – saatavista tuloista ja osaksi julkisista varoista. Julkisoikeudelliset yhteisöt, joiden alaisina ne toimivat, siirtävät niille nämä julkiset varat, joiden osuus voi olla jopa yli 90 prosenttia niiden kokonaistuloista.

Julkisten varojen maksusta on sovittu tavallisesti ohjelmajärjestelysopimuksissa, joissa määrätään yritysten saamasta rahoituksesta ja niille kuuluvista velvollisuuksista.

Nämä velvollisuudet koskevat muun muassa yritysten ohjelmistoa, joka ei siis perustu yksin kaupallisiin syihin, kuten voi olla yksityisen toimijan kohdalla.

Julkisiin televisiotoiminnan harjoittajiin viitataan direktiivin 2006/112/EY liitteessä I, jossa luetellaan liiketoimia, jotka eivät direktiivin 13 artiklan mukaan jää arvonlisäverotuksen ulkopuolelle. Liitteen mukaan liiketoiminnaksi katsotaan joka tapauksessa ”radio- ja televisiolaitosten harjoittama toiminta, siltä osin kuin sitä ei ole vapautettu verosta 132 artiklan 1 kohdan q alakohdan nojalla”. Viimeksi mainitun säännöksen mukaan verosta vapautetaan ”julkisten radio- ja televisiolaitosten harjoittama muu kuin kaupallinen toiminta”.

Direktiivissä erotetaan toisistaan kaksi julkisten radio- ja televisiolaitosten toiminnan alaa: [**alkup. s. 15**]

- a) varsinainen kaupallinen toiminta, johon ei sovelleta mainitun direktiivin 132 artiklan 1 kohdan q alakohdassa säädettyä poikkeusta ja joka vahvistetaan liiketoiminnaksi direktiivin liitteessä I, sekä
- b) muu toiminta, jonka kohdalla ei yksinkertaisesti tarvitse vahvistaa sen olevan liiketoimintaa eikä kyseistä poikkeusta voida soveltaa.

Arvonlisäverotuksessa sovellettava järjestelmä on siis selvitettävä tapauskohtaisesti toiminnan ominaispiirteiden perusteella.

Lisäksi on pidettävä mielessä kriteeri, jonka unionin tuomioistuin on vahvistanut 22.6.2016 asiassa C-11/15 antamassaan tuomiossa *Cesky rozhlas*.

Espanjan lainsäädännössä on mainittu jo vuosien ajan, että ”julkisten televisio- ja radioyhtiöiden kaupallista toimintaa, myös niiden tilojen ja välineiden käyttöoikeuden luovutukseen liittyvää toimintaa”, pidetään liiketoimintana. Tämä käy ilmi arvonlisäverolain 7 §:n 8 momentin kolmannen kohdan I alakohdasta.

Edellä mainittuun alakohtaan lisättiin uusi virke, joka tuli voimaan 1.1.2015 ja jonka mukaan ”tässä yhteydessä kaupallisena pidetään joka tapauksessa toimintaa, josta syntyy tai voi syntyä mainostuloja, jotka eivät ole peräisin julkiselta sektorilta”.

Kyseinen virke poistettiin Espanjan lainsäädännöstä, kun arvonlisäverolakia muuttanut julkisen sektorin sopimuksista 8.11.2017 annettu laki 9/2017 hyväksyttiin ja tuli voimaan.

TEAC on epävarma arvonlisäveron vähennysoikeuden ulottuvuudesta silloin, kun julkisia radio- ja televisiolähetyspalveluita tarjoavia yrityksiä sekä ne omistavaa ja niiden toiminnan rahoittavaa julkisyhteisöä käsitellään mahdollisesti yhtenä verovelvollisena. [**alkup. s. 16**]

Jos kyseisen toiminnan voidaan todella katsoa jakautuvan kahtia, kuten direktiivin perusteella vaikuttaa olevan, TEAC pohtii, olisiko tällöin sovellettava myös

aiemmin mainittuja kriteereitä, jotka unionin tuomioistuin on vahvistanut asiassa C-437/06 antamassaan tuomiossa, kuten edellä on esitetty.

Kaiken edellä esitetyn perusteella ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin toteaa olevansa epävarma direktiivin 2006/112/EY 11 ja 168 artiklassa säädetyn ulottuvuudesta, ja se pitää direktiivin tulkintaa välttämättömänä otsikossa mainittujen kanteiden ratkaisemiseksi.

Tässä yhteydessä on viitattava Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 267 artiklaan, jossa määrätään seuraavaa:

”Euroopan unionin tuomioistuimella on toimivalta antaa ennakkoratkaisu:

- a) perussopimusten tulkinnasta;
- b) unionin toimielimen, elimen tai laitoksen säädöksen pätevyydestä ja tulkinnasta.

Jos tällainen kysymys tulee esille jäsenvaltion tuomioistuimessa, tämä tuomioistuin voi, jos se katsoo, että kysymys on ratkaistava, jotta se voi antaa päätöksen, pyytää Euroopan unionin tuomioistuinta ratkaisemaan sen.

Jos tällainen kysymys tulee esille sellaisessa kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävänä olevassa asiassa, jonka päätöksiin ei kansallisen lainsäädännön mukaan saa hakea muutosta, tämän tuomioistuimen on saatettava kysymys Euroopan unionin tuomioistuimen käsiteltäväksi. [alkup. s. 17]

Jos tällainen kysymys tulee esille kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävänä olevassa asiassa, joka koskee pidätettyä henkilöä, Euroopan unionin tuomioistuin tekee ratkaisunsa mahdollisimman pian.”

Kun ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin pyytää nyt Euroopan unionin tuomioistuimelta ennakkoratkaisua, on syytä tuoda esille, että yhteisöjen tuomioistuin on todennut edellä toistetun 267 artiklan – silloisen EY 177 artiklan – perusteella 21.3.2000 yhdistetyissä asioissa C-110/98–C-147/98 antamassaan tuomiossa Gabalfrisa ym., että Tribunal Económico-Administrativo -nimiset elimet ovat tuomioistujia, koska ne täyttävät tätä koskevat viisi edellytystä eli a) lakisääteisyys, b) pysyvyys, c) tuomiovallan pakottavuus, d) menettelyn kontradiktorisuus ja e) oikeussääntöjen soveltaminen.

Edellä esitetyn perusteella ja koska Euroopan unionin tuomioistuimen on tarpeen ottaa kantaa tähän asiaan,

Espanjan kuningaskunnan **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL** päättää esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat kysymykset:

- 1) Voidaanko kuvatun kaltaisia yrityksiä käsitellä arvonlisäverotuksessa yhdessä ne omistavien julkisoikeudellisten yhteisöjen kanssa yhtenä verovelvollisena direktiivin 2006/112/EY 11 artiklassa säädetyn mukaisesti?
- 2) Jos edelliseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko katsottava, ettei mainittujen yritysten saamaa rahoitusta, joka on peräisin ne omistavilta julkisoikeudellisilta yhteisöiltä, [alkup. s. 18] voida pitää missään tapauksessa vastikkeena arvonlisäveron alaisista palvelusuorituksista?
- 3) Kun kyseessä on näiden yritysten maksaman arvonlisäveron vähentäminen, olisiko kyseisen yhden verovelvollisen määritettävä vähennettävä määrä direktiivin 2006/112/EY 168 artiklassa säädetyn mukaisesti sen harjoittaman toiminnan perusteella?
- 4) Kun kyse on erityisesti julkisesta televisiotoiminnasta ja kun oletetaan, että tällainen toiminta voidaan jakaa sen luonteen puolesta kahtia, ja kun oletetaan niin ikään, että kyseisiä yrityksiä käsitellään yhdessä niiden enemmistöomistajana olevan julkisoikeudellisen yhteisön kanssa yhtenä verovelvollisena, olisiko vähennyskelpoisena pidettävä ainoastaan sitä osaa maksetusta arvonlisäverosta, jonka voidaan katsoa liittyvän niiden liiketoimintaan?