



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
MACIEJ SZPUNAR
esitatud 17. märtsil 2016¹

Kohtuasi C-11/15

Odvolací finanční ředitelství versus Český rozhlas

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Nejvyšší správní soud (kõrgeim halduskohus, Tšehhi Vabariik))

Maksustamine — Käibemaks — Maksuvabastus — Mittetulunduslike avalik-õiguslike raadio- ja televisiooni ringhäälinguorganisatsioonide tegevus — Avalik raadioringhäälinguteenus — Rahastamine kohustuslikest tasudest — Niisuguse teenuse kvalifikatsioon

Sissejuhatus

1. Käibemaksusüsteem põhineb kahel mehhanismil: väljundkäibemaksu tasumisel ja sisendkäibemaksu mahaarvamisel. Tänu niisugusele mehhanismile on käibemaks majandustehingute seisukohast neutraalne, selle rahaline koormus jääb ainult tarbijate kanda.
2. Tagamaks, et maksuhaldur saab ka tegelikult kätte talle võlgu olevad summad, on vaja, et maha arvataks ainult maks kaupadelt ja teenustelt, mis osteti seoses maksustamisele kuuluva tegevusega ning et sisendkäibemaks arvatakse tõesti maha väljundkäibemaksust. Kui maksukohustuslane tegeleb korraga nii maksustamisele kuuluva kui ka maksuvaba tegevusega, tuleb sisendkäibemaksu selle osa kindlakstegemiseks, mille võib maha arvata, kohaldada erireegleid. Olukord on veelgi keerulisem siis, kui maksukohustuslane on hõlmatud ka tegevusega, millele ei kohaldata üldse käibemaksusüsteemi, sest see ei ole majandustegevus, mida osutatakse tasu eest käibemaksusüsteemi reguleerivate õigusnormide tähenduses. Käesolev kohtuasi annab võimaluse täpsustada Euroopa Kohtu seda valdkonda käsitleva praktika ulatust.

¹ — Algkeel: prantsuse.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3. Nõukogu 17. mai 1977. aasta direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas² (edaspidi „kuues direktiiv“) artikli 2 punktis 1 on sätestatud:

„Käibemaksuga maksustatakse:

1. kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb“.

4. Selle direktiivi artikli 13 A-osa lõike 1 punktis q on nähtud ette:

„Maksuvabastus teatava avalikes huvides tegutsemise puhul

1. Ilma et see piiraks ühenduse muude sätete kohaldamist, vabastavad liikmesriigid enda kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ennetada võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi, maksust järgmised tegevusalad:

[...]

q) avalik-õiguslike raadio- ja televisiooniorganisatsioonide tegevus, v.a ärilist laadi tegevus.“

5. Kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punktis a ja lõikes 5 on sätestatud:

„2. Kui kaupa ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses, on maksukohustuslasel õigus tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata:

a) käibemaks, mis tuleb tasuda või on tasutud riigi territooriumil [temale teise maksukohustuslase poolt] tarnitud või tarnitavalt kaubalt või osutatud või osutatavalt teenuselt;

[...]

5. Kauba ja teenuste puhul, mida maksukohustuslane kasutab seoses nii lõigetes 2 ja 3 sätestatud tehingutega, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka seoses tehingutega, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või, võib maha arvata üksnes käibemaksu selle osa, mis tekib esimesena nimetatud tehingutest.

Nimetatud osa määratakse artikli 19 kohaselt kindlaks kõikide maksukohustuslase tehingute kohta.

[...]“

² — EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23.

6. Kuuenda direktiivi artikli 19 lõikes 1 on sätestatud:

„Artikli 17 lõike 5 esimese lõigu kohaselt mahaarvatav osa on murdarv, milles:

- lugeja on artikli 17 lõigete 2 ja 3 kohaselt käibemaksu mahaarvamise aluseks olevate tehingutega seotud aastakäibe käibemaksuta kogusumma,
- nimetaja on artikli 17 lõigete 2 ja 3 kohaselt käibemaksu mahaarvamise aluseks olevate lugejas sisalduvate tehingutega ning käibemaksu mahaarvamisele mittekuuluvate tehingutega seotud aastakäibe käibemaksuta kogusumma. Liikmesriigid võivad nimetajasse lisada ka toetuste summa, v.a artikli 11 A osa lõike 1 punktis a nimetatud toetused.

[...]“

Tšehhi õigus

7. Kuuenda direktiivi eespool viidatud sätted võeti Tšehhi õigusesse üle käibemaksuseaduse nr 235/2004 (zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty) artikli 2 lõikega 1, artikli 51 lõike 1 punktiga b, artikliga 72 ja artikli 76 lõigetega 1 ja 2.

8. Seaduse nr 348/2005 raadio- ja televisioonitasude kohta, millega muudeti teatavaid seadusi (zákon č. 348/2005 Sb. o rozhlasových a televizních poplatcích a o změně některých zákonů; edaspidi „seadus nr 348/2005“) põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni järgi kehtestatakse raadiotasu, mille eesmärk on rahastada Tšehhi avalikke raadioringhäälinguteenuseid. Selle seaduse artikli 3 kohaselt on raadiotasu kohustatud maksma iga füüsiline või juriidiline isik, kellel on raadiovastuvõtja, või isik, kellel ei ole raadiovastuvõtjat, kuid kelle valduses on raadiovastuvõtja või kes kasutab seaduslikul alusel raadiovastuvõtjat vähemalt ühe kuu jooksul. Sama seaduse artiklis 7 on nähtud ette, et maksukohustuslane maksab raadiotasu seadusjärgsele ringhäälinguorganisatsioonile kas otse või volitatud isiku kaudu.

9. Raadiotasust rahastatavat raadioringhäälingutegevust peetakse Tšehhi õiguses käibemaksuvabaks tegevuseks.

Põhikohtuasja faktilised asjaolud, menetlus ja eelotsuse küsimus

10. Český Rozhlas (edaspidi „Tšehhi Raadio“) on Tšehhi avalik-õiguslik raadioringhäälinguorganisatsioon, mis asutati seadusega ja mida rahastatakse eelkõige seadusega nr 348/2005 kehtestatud raadiotasust.

11. Tšehhi Raadio taotles täiendavate käibedeklaratsioonidega, mis puudutasid ajavahemikku 2006. aasta märtsist detsembrini, oma käibemaksu mahaarvamise õiguse suurendamist, jättes arvutusest välja talle makstud raadiotasudele vastavate teenuste käibemaksu mahaarvamise puhul kasutatud koefitsiendi – teenused, mille ta oli esialgu deklareerinud käibemaksuvabade teenustena, mille puhul ei ole mahaarvamisõigust. Tšehhi Raadio väitis, et need tasud ei kujuta endast tasu osutatud avaliku raadioringhäälinguteenuse eest.

12. Maksuhaldur Tšehhi Raadio niisuguse seisukohaga ei nõustunud ning keeldus täiendavates maksuteadetes neid teenuseid mahaarvatava osa arvutamisel välja jätmast.

13. Et Tšehhi Raadio vaie jäeti rahuldamata, vaidlustas ta maksuhalduri otsused Městský soud v Praze's (Praha linnakohus), kes tühistas need 6. juuni 2014. aasta otsusega.

14. Põhikohtuasja kassaator esitas eelotsusetaotluse esitanud kohtule selle kohtuotsuse peale kassatsioonkaebuse. Selles olukorras otsustas Nejvyšší správní soud (kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas avalik-õiguslikku ringhäälingut, mida rahastatakse seadusega sätestatud suuruses kohustuslikest tasudest, mida peab maksma igaüks, kelle omandis või valduses on raadiovastuvõtja või kellel on õigus seda kasutada muudel seaduslikel alustel, saab pidada „teenuste osutamiseks tasu eest“ nõukogu kuuenda direktiivi [...] artikli 2 lõike 1 tähenduses, mis peab sama direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti q kohaselt olema käibemaksust vabastatud, või tuleb seda käsitada tegevusena, mis ei ole majanduslik ning mis seega ei kuulu üldse kuuenda direktiivi artikli 2 alusel käibemaksuga maksustamisele ega ole seepärast direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti q alusel käibemaksust vabastatav?“

15. Eelotsusetaotlus saabus Euroopa Kohtusse 13. jaanuaril 2015. Kirjalikke seisukohti esitasid põhikohtuasja pooled, Tšehhi, Kreeka ja Ühendkuningriigi valitsus ning Euroopa Komisjon. 17. detsembril 2015 toimunud kohtuistungil olid esindatud Tšehhi Raadio, Tšehhi ja Ühendkuningriigi valitsus ja komisjon.

Õiguslik analüüs

16. Oma eelotsuse küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 tuleb tõlgendada nii, et avalik-õigusliku raadioringhäälinguorganisatsiooni tegevust, mida rahastatakse kohustuslikust tasust, mis on kehtestatud seadusega ja mida tasuvad kõik, kellel on raadiovastuvõtja, kujutab endast majandustegevust, mis on selle õigusnormi alusel käibemaksuga maksustatav. Jaatava vastuse korral peaks see tegevus olema loogiliselt võttes kuuenda direktiivi artikli 13 A-osa lõike 1 punkti q alusel käibemaksuvaba.

17. Tuleb siiski meeles pidada, et see küsimus esitati vaidluse raames, mille pooled on Tšehhi Raadio ja maksuhaldur ning mis käsitleb õigust maha arvata sisendkäibemaks kaupadelt ja teenustelt, mis esimene seoses oma tegevustega ostis. Et anda esitatud küsimusele vastus, millest on kasu, ei tohi Euroopa Kohus niisiis seda aspekti tähelepanuta jätta.

18. Seega tuleb kõigepealt käsitleda mõistet tegevus „tasu eest“ kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 tähenduses. Alustuseks kõnelen siiski paaris sissejuhatavas märkuses kahtlustest, mis Tšehhi Raadio avaldas oma kirjalikes seisukohtades, st kahtlustest, kas eelotsuse küsimus on põhikohtuasja lahendamisel asjakohane.

Eelotsuse küsimuse asjakohasus

19. Tšehhi Raadio kinnitab oma kirjalikes seisukohtades, et põhikohtuasi puudutab üksnes raadiotasu laadi. On vaja vastata küsimusele, kas selle tasu võib kvalifitseerida tasuks teenuste eest, mida Tšehhi Raadio osutab avalik-õigusliku raadioringhäälinguorganisatsioonina – küsimus, millele kohtuotsuses, mille ese on põhikohtuasjas esitatud kassatsioonkaebus, on vastatud eitavalt. Tšehhi Raadio sõnul moonutas eelotsusetaotluse esitanud kohus – keda selles küsimuses mõjutasid põhikohtuasja kassaatori argumendid - siiski probleemi, paludes Euroopa Kohtul kindlaks teha, kas avalik raadioringhäälingutegevus kui niisugune kujutab endast tegevust, mille suhtes kohaldatakse käibemaksusüsteemi. Tšehhi Raadio arvates ei ole see küsimus aga asjakohane, sest seda tegevust võib rahastada ka muudest vahenditest peale raadiotasu.

20. Mina ei jaga Tšehhi Raadio kahtlusi. On selge, et avaliku raadioringhäälingutegevuse rahastamine nähakse ette iga liikmesriigi õiguskorras ning et Tšehhi raadiotasu taoline tasu ei pruugi katta selle tegevuse kõiki kulusid. Eelotsuse küsimuse sõnastus, millega viidatakse „avalik-õiguslikule ringhäälingule, mida rahastatakse seadusega sätestatud suurus kohustuslikest tasudest“, tähendab paratamatult, et silmas peetakse avalikku raadioringhäälingutegevust, *kui* seda rahastatakse raadiotasust.

21. Et vastata küsimusele, kas niisugust tegevust tuleb pidada teenuste osutamiseks tasu eest kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 tähenduses, on aga vaja analüüsida raadiotasu laadi. Tuleb teha kindlaks, kas selle tasu võib kvalifitseerida tasuks Tšehhi Raadio teenuste eest. Ei piisa aga sellest, kui piirdatakse ainult selle analüüsiga – nagu tahaks Tšehhi Raadio –, sest põhikohtuasi ei puuduta nimelt raadiotasu laadi ennast, vaid Tšehhi Raadio mahaarvamisoiguse ulatust. Eelotsuse küsimus on niisiis minu arvates sõnastatud täiesti asjakohaselt.

Mõiste tegevus „tasu eest“

22. Kriteeriumid, mis võimaldavad teha kindlaks, kas tegevus on tasuline, ilmnevad Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast.³ Kohtupraktika kohaselt osutatakse teenust „tasu eest“ kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 tähenduses – ja see on seega maksustatav - vaid juhul, kui teenuseosutaja ja teenuse saaja vahel on õigussuhe, millega seotud toimingud on vastastikused, ja teenuse osutaja saadav vastutasu vastab majanduslikult väärtuselt teenuse saajale osutatavale teenusele. Seega peab osutatud teenuse ja selle eest saadud tasu vahel olema otsene seos.⁴ Kui teenuseosutaja tegevus seisneb üksnes teenuse osutamises otsese tasuta, puudub maksustatav väärtus ja seega ei maksustata teenuseid käibemaksuga.⁵

23. Raadioringhäälingutegevust, mida rahastatakse niisugusest tasust nagu põhikohtuasjas käsitletav raadiotasu, tuleb niisiis analüüsida nendest kriteeriumitest lähtudes.

Tšehhi Raadio ja maksukohustuslaste vaheline suhe

24. Et olukorda analüüsitakse Tšehhi Raadio ja raadiotasu maksvate isikute vahelise suhte vaatevinklist, tuleb minu arvates paratamatult teha järeldus, et Tšehhi Raadio tegevus, mida rahastatakse raadiomaksust, ei vasta kriteeriumidele, millele see peab vastama, et seda saaks pidada käibemaksuga maksustatavaks tegevuseks.

25. Tuleb märkida, et siin puudub otsene õiguslik seos, mis peab olemas olema. Esiteks on Tšehhi Raadio tegevus korraldatud seaduse alusel ning see tegevus ei sõltu ei kuulajate isikust ega nende konkreetsest arvust. See on avalik raadioringhäälingutegevus ning seda iseloomustab niisiis kaks peamist asjaolu. Esiteks on tegemist vaba juurdepääsuga raadioringhäälinguga. Teiseks tuleb märkida, et kuna tegemist on tegevusega, mida rahastab just riik, ei dikteeri edastatavate saadete sisu majandusliku kasumlikkuse kaalutlused.

26. Teiseks peab märkima, et maksukohustuslase seisukohast ei sõltu raadiotasu maksmise kohustus ka üldse sellest, kas ta avaliku raadioringhäälingu teenuseid tegelikult kasutab. Kohustus maksta raadiotasu tuleneb seadusest ja maksustatavaks teokoosseisuks ei ole mitte avalik-õigusliku raadiokanalil kuulamine, vaid raadiovastuvõtja omamine. Et paralleelselt avalik-õigusliku raadiokanaliga võib eksisteerida eraõiguslikke raadioringhäälinguorganisatsioone, ei tähenda see, et isikul on raadiovastuvõtja, sugugi seda, et ta kasutab avalik-õigusliku raadioringhäälingu teenuseid. Asjaolu, et

3 — Nende kriteeriumide hulgast on nimetatud ainsana kriteeriume, mis on eelotsuse küsimuse analüüsimisel käesolevas kohtuasjas asjakohased.

4 — Vt eelkõige kohtuotsused Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punkt 14) ja Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, punkt 27).

5 — Vt eelkõige kohtuotsused Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121, punkt 10) ja GFKL Financial Services (C-93/10, EU:C:2011:700, punkt 17).

avalik-õiguslikku raadiokanalit ei kuulata, ei vabasta sellegipoolest kohustusest maksta raadiotasu. Ka ei sõltu selle kuulamise võimalus nimetatud tasu maksmisest, sest avalik-õiguslik raadioringhääling on vaba juurdepääsuga. Isik, kes on jätnud tasu maksmata, riskib kõige rohkem sellega, et talle määratakse võimalikud halduskaristused.

27. Võimalus kasutada raadiovastuvõtjat muudeks eesmärkideks kui avalik-õigusliku raadiokanali saadete kuulamine välistab minu arvates tingimata seisukoha, et niisuguse vastuvõtja ostmise kõneleb soovist kasutada avalik-õigusliku raadioringhäälingu teenuseid, mille hinnaks on raadiotasu. Selle tasu maksmise kohustus on seadusest tulenev kohustus, mis on tõesti seotud raadiovastuvõtja omamisega, kuid ei sõltu seevastu üldse sellest, kas avalik-õigusliku raadioringhäälingu teenuseid kasutatakse või mitte.

28. Seega ei tekita raadiotasu maksmise kohustus mingit õigussuhet maksukohustuslase ja avalik-õigusliku raadioringhäälinguorganisatsiooni vahel, sest esiteks ei ole selle kohustuse teokoosseisuks mitte asjaomase raadioringhäälinguorganisatsiooni osutatavate teenuste kasutamine, vaid raadiovastuvõtja omamine ning teiseks ei sõltu juurdepääs nendele teenustele selle tasu maksmisest.

29. Sellest järeldub, et raadiotasu ei ole maksukohustuslase seisukohast tasu avalik-õigusliku raadioringhäälinguorganisatsiooni teenuste eest.

Tšehhi Raadio ja Tšehhi riigi vaheline suhe

30. Tšehhi valitsus esitab oma seisukohtades teistsuguse analüüsi, mille kohaselt on tegemist kolmnurkse õigussuhtega, milles Tšehhi riik usaldab Tšehhi Raadiole ülesande osutada teenuse saajatele (potentsiaalsetele kasutajatele) üldist huvi pakkuvat teenust, tagades viimasele ka rahalise tasu raadiotasu vormis.

31. See analüüs ei ole minu silmis veenev sel lihtsal põhjusel, et Tšehhi Raadio ja Tšehhi riigi suhe ei ole lepingulist laadi suhe, mis puudutab teenuste osutamist.

32. Avalik-õiguslik raadioringhääling luuakse üldistes huvides, et rahuldada ühiskonna demokraatlikke, sotsiaalseid ja kultuurilisi vajadusi ning säilitada meedia pluralism.⁶ Selleks loovad riigid avalik-õiguslikud organisatsioonid, kelle ülesanne on osutada raadioringhäälinguteenuseid, ning tagavad nende rahastamise, sageli niisuguse tasu vormis nagu põhikohtuasjas käsitletav raadiotasu. Need organisatsioonid tagavad avalik-õigusliku raadioringhäälingu ülesande täitmise ning selleks ülesandeks on osutada teenust, mis on tasuta ja vaba juurdepääsuga ega sõltu majanduslikest või muudest piirangutest, mis on nende ülesandega vastuolus. Selleks ongi protokollis liikmesriikide avalik-õigusliku ringhäälingu kohta sätestatud, et aluslepingute sätted ei piira liikmesriikide pädevust rahastada avalik-õiguslikku ringhäälingut.

33. Riik loob avalik-õiguslikud ringhäälinguorganisatsioonid, määrab kindlaks nende ülesande, hoolitseb selle saavutamise eest ning tagab nende organisatsioonide rahastamise, näiteks luues neile tulud, mis moodustatakse selleks spetsiaalselt kehtestatud maksust. Tegemist ei ole seega majandussuhtega, mille sõlmisid omal vabal tahtel kaks sõltumatut üksust, nimelt riik ja raadioringhäälinguorganisatsioon, kelle suhtes oleks pealegi pidanud täielikult kohaldama aluslepingute ja teise õiguse sätteid. Avalik-õiguslik raadioringhäälinguorganisatsioon ei küsi nende teenuste eest „hinda“ ja tasu ei kujuta endast niisuguse hinna tasumist.

6 — Protokoll (nr 29) liikmesriikide avalik-õigusliku ringhäälingu kohta, mis on lisatud EL lepingule ja EL toimimise lepingule.

34. Käesolevas kohtuasjas esitatud argumentide hulgas tutvustati põhikohtuasjas käsitletavat tasu kui teatavat maksu, mis on mõeldud teatavat tüüpi avaliku tegevuse rahastamiseks. Mina ütleksin pigem, et niisugune tasu sarnaneb toetusele sellises erivormis nagu omavahend, mille riik sellele organisatsioonile määrab, – võrdlus, mis on eriti tabav siis, kui selle maksmise kord on niisugune nagu Tšehhi raadiotasul, st kui tegemist on tasuga, mida tasu maksuma kohustatud isikud maksavad otse seda saavale raadioringhäälinguorganisatsioonile. Tegevust, mille eest ei saa maksukohustuslane teenuse saajatelt mingit tasu ja mida rahastatakse toetuse vormis, mis on mõeldud selle maksukohustuslase tegevuse rahastamiseks üldiselt, ei saa aga kindlasti kvalifitseerida tegevuseks tasu eest.

35. Järelikult isegi juhul, kui analüüsida raadiotasu Tšehhi Raadio ja Tšehhi riigi vahelise suhte vaatevinklist, ei saa seda pidada tasuks avaliku raadioringhäälinguteenuse eest ning Tšehhi Raadio tegevus, mida rahastatakse sellest tasust, ei kujuta endast tasulist tegevust kuuenda direktiivi tähenduses.

Kohtuotsuse Le Rayon d'Or asjakohasus

36. Eelotsusetaotluse esitanud kohus juhib Euroopa Kohtu tähelepanu veel tema kohtuotsusele Le Rayon d'Or⁷, tõstatades küsimuse, kas tasust rahastatava avaliku raadioringhäälingutegevuse suhtes on mõeldav kohaldada selles kohtuotsuses valitud lahendust või samalaadset konkreetset lahendust.

37. See oletus tuleb minu arvates kõrvale heita. Selles kohtuotsuses otsustas Euroopa Kohus, et teenuseid, mida asutus osutas vanuritele, tuleb pidada tasu eest osutatavateks teenusteks, ehkki nende teenuste tasu maksid mitte nende konkreetsete hooldusteenuste saajad, vaid haigekassa ja seda kindlas summas.

38. Kohtuasi, milles tehti kohtuotsus Le Rayon d'Or⁸, erineb siiski käesolevast kohtuasjast õigusliku seose poolest, mis valitses tegelikult teenuste saajate, st vanurite hooldekodu elanike ja selle asutuse vahel. Selle suhte ainus eripära seisnes haigekassa abis: viimane osales nõ elanike kohustuste täitmises, et katta nende tarbitud teenuste kulud. Avaliku raadioringhäälingutegevuse puhul on see õigussuhe aga just puudu, nagu ma käesoleva ettepaneku punktis 28 märkisin. Järelikult ei ole lahendus, mille Euroopa Kohus valis kohtuasjas Le Rayon d'Or⁹, käesolevale kohtuasjale ülekantav.

Kuuenda direktiivi artikli 13 A-osa lõike 1 punkti q *ratio legis*

39. Eelotsusetaotluse esitanud kohtul tekib ka küsimus, missugused olid ühenduse seadusandja kavatsused, kui ta kehtestas kuuenda direktiivi artikli 13 A-osa lõike 1 punkti q, juhul kui avalikku raadioringhäälingutegevust, mida rahastatakse üldiselt niisugusest raadiotasust nagu põhikohtuasjas käsitletav, tuleb pidada tegevuseks, mis ei kuulu selle kohaldamisalasse. Tšehhi valitsuse arvates oleks selles õigusnormis ette nähtud maksuvabastus sel juhul mõttetu.

40. Mina sellist muret ei tunne. Kuuenda direktiivi artikli 13 A-osa lõike 1 punkt q kujutab endast ühte maksuvabastust pikas loetelus, mis sisaldab „maksuvabastusi teatava avalikes huvides tegutsemise puhul“. Need tegevused jäävad kas oma laadi või isikute tõttu, kes nendega tegelevad, sageli väljapoole kuuenda direktiivi kohaldamisala, sest need ei ole tasulised tegevused selle direktiivi tähenduses. Neid tegevusi võib siiski rahastada erineval viisil. Nendega võib tegeleda ka tasu eest, vähemalt osaliselt. Nii on see ka avalik-õiguslike raadioringhäälinguorganisatsioonide tegevusega, mida võidakse ka mitte

7 — C-151/13, EU:C:2014:185.

8 — C-151/13, EU:C:2014:185.

9 — C-151/13, EU:C:2014:185.

rahastada täielikult tasust, nagu Tšehhi valitsus isegi tunnistab.¹⁰ Näiteks võib tuua olukorrad, mil kuuenda direktiivi artikli 13 A-osa lõike 1 punkt q näeb ette, et need tegevused vabastatakse käibemaksust. Asjaolu, et praktikas on tihti tegemist tegevustega, mille suhtes ei kohaldata käibemaksusüsteemi, ei muuda seda maksuvabastust mõttetuks.

41. Tuleb lisada, et igal juhul ei saa kuuenda direktiivi niisugust sätet nagu kuuenda direktiivi artikli 13 A-osa lõike 1 punkt q, milles on ette nähtud teatava tegevuse vabastamine käibemaksust, tõlgendada viisil, millega laiendatakse selle direktiivi kohaldamisala, mis on kindlaks määratud selle artiklis 2. Võimaliku maksuvabastuse tingimus on seega kuulumine teatavasse maksustatavate tegevuste kategooriasse, mitte vastupidi.

Järeldus Tšehhi Raadio raadiotasust rahastatava tegevuse laadi küsimuses

42. Kõige eelneva põhjal tuleb minu arvates asuda seisukohale, et kuna Tšehhi Raadio tegevust rahastatakse raadiotasust, ei kuulu see kuuenda direktiivi kohaldamisalasse, sest tegemist ei ole tasulise tegevusega.

43. Sellest tõdemusest põhimõtteliselt piisab, et vastata eelotsuse küsimusele niisugusena, nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus on selle püstitanud. Mulle näib siiski, et Euroopa Kohus võib siseriiklike kohtutega koostöö tegemise vaimus, mis on ELTL artikli 267 aluseks, ja sooviga anda eelotsusetaotluse esitanud kohtule vastus, millest viimasel on põhikohtuasja lahendamisel võimalikult palju kasu, oma arutluskäiku jätkata, käsitledes küsimust, missugune on Tšehhi Raadio sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse ulatus.

Niisuguste maksukohustuslaste mahaarvamisoigus, kes teevad korraga nii maksustamisele kuuluvaid tehinguid kui ka tehinguid, mille suhtes ei kohaldata käibemaksusüsteemi

Sissejuhatavad märkused

44. Kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 kohaselt on juhul, „[k]ui kaup ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses, [...] maksukohustuslasel õigus tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata“ käibemaks, mis tuleb tasuda või on tasutud sellelt kaubalt või teenuselt. Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on käibemaksusüsteemi põhimehhanism, sest see muudab selle maksu ettevõtjatele neutraalseks ja selle koormus jääb põhimõtteliselt üksnes tarbijate kanda.

45. Et käibemaks jääks aga tõesti tarbijate kanda, võib mahaarvamisoigus puudutada ainult kaupu ja teenuseid, mida maksukohustuslane kasutab seejärel seoses oma maksustamisele kuuluvate tehingutega. Sisendkäibemaks arvatakse seega maha tasumisele kuuluvast käibemaksust, mida maksukohustuslane võtab omaenese lepingupartneritelt, arvates selle oma kaubatarnete või osutatavate teenuste hinna sisse. Seevastu juhul, kui maksukohustuslasel oleks õigus arvata maha sisendkäibemaks kaupadelt ja teenustelt, mida ta ei kasuta seoses oma maksustamisele kuuluvate tehingutega, tuleks see käibemaks talle tagastada ning maksustatavaid kaupu ja teenuseid praktikas ei maksustataks. Niisugusel juhul jääb maksukoormus tarbija asemel maksukohustuslase kanda.

10 — Siin on raske tuua konkreetseid näiteid, sest see, mis avalikus raadioringhäälingutegevuses kuulub avalik-õiguslikku ja mis ettevõtlussfääri, määratakse kindlaks iga liikmesriigi õigusaktidega. Avaliku ülesande täitmise raames toodetud saadete müüki eraõiguslikele raadioringhäälinguorganisatsioonidele võib siiski pidada tegevuseks, mis on kuuenda direktiivi artikli 13 A-osa lõike 1 punkti q alusel maksuvaba.

46. Käibemaksusüsteem sisaldab korrigeerimismehhanisme juhaks, kui maksukohustuslase ostetud kaupu ja teenuseid ei kasutata tema maksustatavate tehingutega seoses. Kaks kõige levinumat olukorda on olukord, kus maksukohustuslane kasutab kaupu või teenuseid täielikult või osaliselt oma maksuvabadeks tehinguteks, ja olukord, kus ta kasutab neid enda või oma töötajate tarbeks.

47. Kuues direktiiv ei sisalda siiski erinorme, mida võiks kohaldada niisuguse maksukohustuslase olukorra suhtes, kes teeb korraga nii maksustatavaid tehinguid, kui ka tehinguid, mille suhtes ei kohaldata üldse käibemaksusüsteemi. Mis puudutab kaupu ja teenuseid, mille puhul on võimalik kergesti kindlaks teha, et maksukohustuslane kasutab neid ühte või teise kategooriasse kuuluvaks tegevuseks (st maksustatavateks ja mittemaksustatavateks tehinguteks), siis siin on lahendus lihtne ja tuleneb otseselt kuuenda direktiivi artikli 17 lõikest 2. Maksustatavateks tehinguteks kasutatavad kaubad ja teenused annavad mahaarvamisoiguse (v.a juhul, kui need tehingud on maksuvabad) ning tehinguteks, mille suhtes ei kohaldata käibemaksusüsteemi, kasutatavad kaubad ja teenused ei anna mingit mahaarvamisoigust. Seevastu kaupade ja teenuste puhul, mida kasutatakse korraga ja lahutamatuks seoses maksustamisele kuuluvate tehingute ja tehingutega, mille suhtes ei kohaldata käibemaksusüsteemi, kerkib mahaarvamisoiguse ulatuse küsimus. Neid kaupu ja teenuseid võib olla palju ning need võivad moodustada märkimisväärse osa majandustegevuse kulust, näiteks elekter, kontoriruumide üürimine, puhastusteenused, varustus jm.

Tšehhi Raadio juhtum

48. Niisugune on ka Tšehhi Raadio olukord, kui Euroopa Kohus nõustub eelotsuse küsimusele minu antava vastuse ettepanekuga osas, mis puudutab Tšehhi Raadio raadiotasust rahastatava tegevuse kvalifikatsiooni.¹¹ Sel juhul tuleb lükata tagasi Tšehhi maksuhalduri väide, et Tšehhi Raadio raadiotasust rahastatava tegevuse suhtes kohaldatakse käibemaksusüsteemi, kuid et see on kuuenda direktiivi artikli 13 A-osa lõike 1 punkti q alusel maksuvaba. Seega ei ole võimalik kohaldada mahaarvatava osa arvutamise meetodit, mis on nähtud ette kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 5 ja artiklis 19. Nendes õigusnormides kasutatud termin „tehingud, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või“, ei hõlma tehinguid, mis tehakse tegevuse raames, mis ei kuulu käibemaksusüsteemi kohaldamisalasse.¹²

49. Tšehhi Raadio omalt poolt väidab põhikohtuasjas, et keeldumine kvalifitseerida raadiotasu tasuks peaks tooma kaasa selle, et nimetatud tasust saadud summasid ei võeta mahaarvatava osa arvutamisel arvesse. Järelikult peaks tema mahaarvamisoigus olema 100% sisendkäibemaksust.¹³ See seisukoht ei ole väär, eriti juhul, kui analüüsida ainult raadiotasust saadud tulude laadi. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on mahaarvamisoigus käibemaksusüsteemi lahutamatu osa, mida põhimõtteliselt ei tohi piirata ja mida võib maksustatavatelt ostutehingutelt tasutud maksu suhtes täies ulatuses kasutada.¹⁴ See, kui maksukohustuslane saab tulu, mis ei kujuta endast tasu teenuste eest ega moodusta osa tema käibest, ei peaks põhimõtteliselt tema mahaarvamisoiguse piiramist kaasa tooma.

11 — St kui ta leiab, et Tšehhi Raadio raadiotasust rahastatava tegevuse suhtes ei kohaldata käibemaksusüsteemi.

12 — Vt eelkõige kohtujurist Mazáki ettepanek kohtuasjas *Securenta* (C-437/06, EU:C:2007:777, punkt 40 ja seal viidatud kohtupraktika) ja kohtuotsus *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, punkt 33).

13 — Täpsemalt oleks see 100% siis, kui kõik Tšehhi Raadio tasu eest tehtavad tehingud kujutavad endast ärilist laadi tegevust kuuenda direktiivi artikli 13 A-osa lõike 1 punkti q tähenduses, kusjuures see tegevus ei ole maksuvaba. Seevastu juhul, kui Tšehhi Raadio teeb ka maksustatavaid tehinguid, mis on aga selle sätte alusel maksuvabad, – mis eelotsusetaotlusest selgelt ei ilmne –, tuleb kogu sisendkäibemaksu mahaarvamise suhtes kohaldada protsenti, mille puhul võetakse arvesse ainult (maksustamisele kuuluvatest ja maksuvabadest) tehingutest, mille suhtes kohaldatakse käibemaksusüsteemi, saadud tulu.

14 — Vt eelkõige kohtuotsused *BP Soupergaz* (C-62/93, EU:C:1995:223, punkt 18) ja *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, punkt 24).

50. Selle analüüsi puhul jäetakse siiski tähelepanuta asjaolu, et raadiotasu ei kujuta endast Tšehhi Raadio lisatasu, vaid on üks selle peamisi rahastamisvahendeid.¹⁵ See tasu võimaldab nimelt rahastada tema põhikirjajärgset tegevust või vähemalt olulist osa sellest tegevusest. Nõnda rahastatud tegevuse laad ei ole seega lahutatav tema rahastamise enda laadist, milleks käsitletaval juhul ei ole tasu maksmine osutatavate teenuste eest, vaid pigem omavahend.¹⁶ Seda tegevust ei saa seega – vastavalt minu pakutud vastusele käesolevas kohtuasjas – pidada tasuliseks tegevuseks kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 tähenduses. Küsimus seisneb niisiis selles, kas see tegevus võib anda sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse, mis puudutab kaupu ja teenuseid, mida kasutatakse korraga nii seoses selle tegevuse kui ka maksustamisele kuuluvate tegevustega.

51. Minu arvates tuleb sellele küsimusele vastata eitavalt. Mahaarvamisõiguse andmine kaupade ja teenuste puhul, mida kasutatakse tegevuseks, mis ei kuulu käibemaksusüsteemi kohaldamisalasse, läheks vastuollu selle süsteemi loogikaga ning täpsemalt kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 kategoorilise ja selge sõnastusega.¹⁷ Niisugusel juhul ei arvataks sisendkäibemaksu maha käibemaksust, mida maksukohustuslane peab tasuma maksustamisele kuuluvate tehingute eest (sest seda ei ole) ning ta võib taotleda selle tagastamist. Kokkuvõttes ei tasuks käibemaksu seega keegi ning järeltehingute ahelas olevad kaubad ja teenused oleksid faktiliselt maksuvabad, millega rikutaks käibemaksu universaalsuse põhimõtet.

52. Nii on see veelgi enam sellise maksukohustuslase puhul nagu avalik-õiguslik raadioringhäälinguorganisatsioon, sest tema tegevus oleks juhul, kui ta teeks seda tasu eest ja kui see oleks maksustav, kuuenda direktiivi artikli 13 A-osa lõike 1 punkti q kohaselt maksuvaba, v.a ärilist laadi tegevus - kuid sellega ei ole antud juhul tegemist –, ega annaks mingit mahaarvamisõigust.¹⁸ Oleks seega ebaloogiline anda mahaarvamisõigus mittemaksustatava tegevuse korral põhjendusel, et seda ei tehta tasu eest, ning mitte anda seda õigust sama tegevuse korral, kui see on maksustatav.

53. Võib-olla on kõnekas võrdlus eraõigusliku raadioringhäälinguorganisatsiooni olukorraga. Niisugune raadioringhäälinguorganisatsioon võib samuti – ja sageli see nii ongi – edastada oma saateid vaba juurdepääsuga, st võtmata kuulajatelt tasu. Et ta ei võta aga mingit tasu ega ole tal ka mingit muud riiklikku rahastamisvahendit, peab ta siiski oma tegevust rahastama, edastades „ärilisi teadaandeid“, kui tarvitada audiovisuaalmeediateenuste direktiivis¹⁹ kasutatud terminit, st reklaame, sponseeritud saateid jms. Need ärilised teadaanded on mõeldud raadioringhäälinguorganisatsiooni saadete kuulajatele ning äriliste teadaannete edastamine ei ole saadete edastamisest lahutatav. Majanduslikust vaatevinklist kujutavad kõik need saated endast ringhäälinguorganisatsiooni tegevust, mida rahastatakse äriliste teadaannete tulust, mis moodustab selle raadioringhäälinguorganisatsiooni käibe. Seega arvatakse sisendkäibemaks kaupadelt ja teenustelt, mida see raadioringhäälinguorganisatsioon kasutab kogu oma tegevuseks, maha väljundkäibemaksust, mis on arvatud tema poolt arvele kantavate äriliste teadaannete hinna sisse. See sissearvamine õigustab seega tema õigust arvata maha kogu sisendkäibemaks.

54. Sama ei ole olukord avalik-õigusliku raadioringhäälinguorganisatsiooni puhul, kelle tegevust rahastatakse – vähemalt osaliselt - tasust. Et see tasu ei ole tasu osutatavate teenuste eest, ei tule tasuda väljundkäibemaksu ja sisendkäibemaksu ei saa seega maha arvata. Avalik-õiguslikul raadioringhäälinguorganisatsioonil võib mõistagi olla ka ärilist laadi tegevus, mida rahastatakse muudest vahenditest. See tegevus annab talle siis mahaarvamisõiguse, kuid üksnes kaupade ja teenuste osas, mida kasutatakse seoses selle ärilist laadi tegevusega.

15 — Tšehhi Raadio seaduse (zákon o Českém rozhlasu) artikli 10 kohaselt on Tšehhi Raadio rahastamise allikad raadiotasu ja tema oma majandustegevusest saadav tulu.

16 — Vt käesoleva ettepaneku punkt 34.

17 — Meeldetuletuseks märgin, et see säte annab mahaarvamisõiguse, „[k]ui kaup ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses“ (kohtujuristi kursiiv).

18 — Tegelikult on kuuenda direktiivi artikli 13 A-osa lõike 1 punktis q ette nähtud maksuvabastus subjektiivset laadi: avalik-õiguslike raadioringhäälinguorganisatsioonide kõik tegevused on maksuvabad, v.a ärilist laadi tegevus.

19 — Euroopa Parlamendi ja nõukogu 10. märtsi 2010. aasta direktiiv 2010/13/EL audiovisuaalmeedia teenuste osutamist käsitlevate liikmesriikide teatavate õigus- ja haldusnormide koordineerimise kohta (ELT L 95, lk 1).

55. Igasuguse kahtluse hajutamiseks pean lisama, et lahendust, mille Euroopa Kohus valis oma kohtuotsuses Kretztechnik²⁰, ei saa minu arvates üle kanda avalik-õigusliku raadioringhäälinguorganisatsiooni olukorrale. Euroopa Kohus aktsepteeris oma otsuses seda, et maha arvatakse sisendkäibemaks kulutustelt, mis tehti maksukohustuslase poolt aktsiate emiteerimiseks, leides, et aktsiaemissioon viidi läbi selle maksukohustuslase kogu majandustegevuse (ja seega ka maksustamisele kuuluva majandustegevuse) huvides tervikuna. Avalik-õigusliku raadioringhäälinguettevõtja tegevus ei toimu siiski tasu saamise eesmärgil. Vastupidi, raadioringhäälinguettevõtja eesmärk on tegeleda raadioringhäälingu edastamisega ja tasu on ainult selle tegevuse rahastamise vahend. Lisaks tuleb märkida, et isegi kui niisugune tegevus toimuks tasu eest, oleks see kuuenda direktiivi artikli 13 A-osa lõike 1 punkti q alusel maksuvaba. Ei ole seega mingit analoogiat olukorraga kohtuasjas, milles tehti kohtuotsus Kretztechnik.

Mahaarvamisõiguse ulatuse arvutamine

56. Tõdemus, et tasust rahastatav tegevus ei anna mingit sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust, käib nii kaupade ja teenuste kohta, mida maksukohustuslane kasutab ainult mittemaksustatavateks tegevusteks, kui ka nende kohta, mida ta kasutab korraga ja lahutamatu seoses niisuguse tegevuse ja maksustamisele kuuluvate tegevustega. Esimesse kategooriasse kuuluvad kaubad ja teenused ei tekita mingit probleemi, sest maksukohustuslasel ei olegi mahaarvamisõigust. Seevastu teise kategooria puhul tuleb teha kindlaks, mil määral peab maksukohustuslane saama oma mahaarvamisõigust kasutada, et esiteks jääks see õigus alles tema maksustamisele kuuluvate tehingutega seotud osa puhul ja teiseks ei oleks põhjendamatut „üle hüvitamist“.

57. Nagu Euroopa Kohus märkis oma otsuses Securenta²¹, ei sisalda kuuenda direktiivi sätted mingit normi, mis käsitleks meetodeid või kriteeriume, mida liikmesriigid on kohustatud kohaldama, kui nad kehtestavad õigusnorme, mis võimaldavad sisendkäibemaksusummasid jaotada selle põhjal, kas vastavad kulutused on seotud maksustatavate või mittemaksustatavate tegevustega.

58. Komisjon avaldab oma kirjalikes seisukohtades arvamust, et niisugust tasu nagu põhikohtuasjas käsitletav raadiotasu võib käsitada kui toetust kuuenda direktiivi artikli 19 lõike 1 teise taande tähenduses. Liikmesriikidel on siis selle sätte kohaselt võimalus arvata see tasu mahaarvatava osa nimetajasse, piirates nii mahaarvamisõiguse ulatust proportsionaalselt.

59. See võimalus ei ole minu arvates siiski kohaldatav tasu suhtes, mis on mõeldud avalik-õiguslike raadioringhäälinguettevõtjate rahastamiseks liikmesriikides. Vaatamata sellele, et põhikohtuasjas käsitletav raadiotasu on toetus, mille erilaad on niisugune, et see kujutab endast omavahendit, on sellel lahendusel minu meelest kaks puudust.

60. Esiteks arvatakse selle lahenduse puhul käibemaksusüsteemi kohaldamisalasse tegevused, mis sinna ei kuulu. Nagu ma käesoleva ettepaneku punktis 50 selgitasin, ei saa raadiotasu vaadelda eraldi sellest tegevusest, mille rahastamiseks see on mõeldud. Et seda tegevust rahastatakse, ei tegelda sellega tasu eest ning selle suhtes ei kohaldata käibemaksusüsteemi. Kui kuuenda direktiivi artiklis 19 ette nähtud mehhanism ei ole mittemaksustatavate tegevuste suhtes kohaldatav,²² ei ole nendele tegevustele vastavaid summasid võimalik sinna sisse arvata.

61. Teiseks on selles artiklis ette nähtud mehhanism kohaldatav ainult „segamaksukohustuslase“ juhtumil, st niisuguse maksukohustuslase suhtes, kes teeb korraga nii maksustamisele kuuluvaid kui ka maksuvabu tehinguid. Seda ei saa kohaldada maksukohustuslase suhtes, kes teeb ainult maksustamisele kuuluvaid tehinguid ja saab ka toetusi ning kelle puhul koosneb mahaarvatava osa nimetaja seega ainult

20 — C-465/03, EU:C:2005:320.

21 — C-437/06 (EU:C:2008:166, punkt 33).

22 — Vt käesoleva ettepaneku punkt 49 ja seal viidatud kohtupraktika.

maksustamisele kuuluvate tehingute käibest ja toetuste summast.²³ Avalik-õiguslikud raadioringhäälinguorganisatsioonid võivad tasu vormis rahastatava tegevuse kõrval tegelda teistegi tegevustega, mis on kuuenda direktiivi artikli 13 A-osa lõike 1 punkti q alusel maksuvabad, kuid samamoodi võivad nad ka mitte tegelda ühegi teise tegevusega. Lahendus, mille komisjon välja pakub, on kohaldatav aga ainult esimeste suhtes, mis võib tekitada suuri konkurentsimoonusi ja kahjustaks kuuenda direktiivi ühtlustamisesmärki.

62. Nende tasude probleem, millega rahastatakse avalik-õiguslikke raadioringhäälinguorganisatsioone, tuleb minu arvates lahendada, lähtudes lahendusest, mille Euroopa Kohus valis kohtuotsuses *Securenta*. Selles kohtuotsuses tuvastas Euroopa Kohus, et kuuendas direktiivis ei ole sätestatud õigusnorme, mille kohaselt tuleb kindlaks määrata nende maksukohustuslaste mahaarvamisõiguse ulatus, kes tegelevad nii maksustatavate (ja maksustamisele kuuluvate) tegevuste kui ka mittemaksustatavate tegevustega, ning otsustas, et nende meetodite ja kriteeriumide määratlemine, mille põhjal tuleb sisendkäibemaksu summa jaotada maksustatavate ja mittemaksustatavate tegevuste vahel kuuenda direktiivi tähenduses, on liikmesriikide otsustada, kes on oma kaalutlusõigust kasutades kohustatud arvestama selle direktiivi eesmärki ja ülesehitust ning sellest lähtudes nägema ette arvutusmeetodi, mis peegeldab objektiivselt kummassegi kategooriasse kuuluvateks tegevusteks tehtud tegelike kulutuste osa.²⁴

63. Kohtuotsus *Securenta* puudutas küll aktsiate ja investeerimisväärtpaberite emissiooniga seotud kulutuste eriprobleemi. Selles kohtuotsuses valitud lahendus ei ole siiski seotud kitsalt ainult selle valdkonnaga ning on minu arvates täiesti ülekantav niisuguste muude maksukohustuslaste olukordadele, kes tegelevad korraga maksustamisele kuuluva tegevuse ja tegevusega, mille suhtes ei kohaldata käibemaksusüsteemi.

Ettepanek

64. Eelnevate kaalutluste põhjal teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Nejvyšší správní soudi (kõrgeim halduskohus) küsimusele järgmiselt:

1. Nõukogu 17. mai 1977. aasta direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 2 punkti 1 tuleb tõlgendada nii, et avalik-õigusliku raadioringhäälinguorganisatsiooni tegevust, mida rahastatakse seadusega kehtestatud kohustuslikust tasust, mida tasuvad kõik, kellel on raadiovastuvõtja, ei kujuta endast tasulist tegevust selle õigusnormi tähenduses ning see ei anna õigust arvata maha käibemaks, mida tuleb tasuda või mis tasuti kaupadelt ja teenustelt, mis see organisatsioon ostis ja mida ta selleks tegevuseks kasutas.
2. Sisendkäibemaksusummade selle tegevuse ja mahaarvamisõiguse andva tegevuse vahel jaotamise meetodid ja kriteeriumid määravad kindlaks liikmesriigid oma kaalutlusõigust kasutades, võttes seejuures arvesse direktiivi 77/388 eesmärki ja ülesehitust ning nähes ette arvutusmeetodi, mis peegeldab objektiivselt kummassegi kategooriasse kuuluvateks tegevusteks tehtud tegelike kulutuste osa.

23 — Vt kohtuotsus komisjon vs. Hispaania (C-204/03, EU:C:2005:588, punktid 25 ja 26).

24 — Kohtuotsus *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, resolutsiooni punkt 2).