



Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
MACIEJ SZPUNAR
17 päivänä maaliskuuta 2016¹

Asia C-11/15

**Odvolačí finanční ředitelství
vastaan
Český rozhlas**

(Ennakkoratkaisupyyntö – Nejvyšší správní soud (ylin hallintotuomioistuin, Tšekki))

Verotus — Arvonlisävero — Verovapautus — Muuta kuin kaupallista toimintaa harjoittavien julkisten radio- ja televisiolaitosten toiminnot — Julkisen palvelun radiolähetystoiminta — Rahoittaminen pakollisin lupamaksuin — Tällaisen palvelusuorituksen määrittely

Johdanto

1. Arvonlisäverojärjestelmä perustuu kaksivaiheeseen mekanismiin eli myynnistä suoritettavaan veroon ja ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen. Tämän mekanismin ansiosta arvonlisävero on talouden toimijoiden kannalta neutraali, ja veronmaksurasitus kohdistuu ainoastaan kuluttajiin.
2. Jotta verohallinto kykenee kantamaan tehokkaasti sille kuuluvan veron, on välttämätöntä, että verovähennys koskee ainoastaan verollisen toiminnan harjoittamiseksi hankittuja tavaroita ja palveluja, jolloin ostoihin sisältyvä arvonlisävero vähennetään myynnistä suoritettua arvonlisäveron määrästä. Jos verovelvollinen harjoittaa sekä verollista että verosta vapautettua toimintaa, on sovellettava erityissäännöksiä, jotta voidaan määrittää se osuus ostoihin sisältyvästä arvonlisäverosta, joka voidaan vähentää. Tilanne mutkistuu lisää, kun verovelvollinen harjoittaa lisäksi toimintaa, joka ei lainkaan kuulu arvonlisäverojärjestelmän piiriin, koska se ei ole arvonlisäverojärjestelmään sovellettavissa säännöksissä tarkoitettua vastikkeellista taloudellista toimintaa. Nyt käsiteltävä asia tarjoaa tilaisuuden tämentää asiaa koskevan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön soveltamisalaa.

¹ — Alkuperäinen kieli: ranska.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3. Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY² (jäljempänä kuudes direktiivi) 2 artiklan 1 alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on kannettava:

1. verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta”.
4. Kyseisen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan q alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Tietyille yleishyödyllisille toiminnoille myönnettävät vapautukset

1. Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta jäljempänä luetellut liiketoimet edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, edellä sanotun kuitenkin rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista;

--

q) julkisten radio- ja televisioyhteisöjen harjoittama muu kuin kaupallisluonteinen toiminta.”

5. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdassa ja 5 kohdassa säädetään seuraavaa:

”2. Jos tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollinen saa vähentää verosta, jonka [hän] on velvollinen maksamaan:

a) arvonlisäver[on], joka on maan alueella maksettu tai maksettava tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on toimittanut tai toimittaa hänelle;

--

5. Sellaisten tavaroiden ja palvelujen osalta, joita verovelvollinen käyttää sekä 2 ja 3 kohdan mukaan vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin, vähennys voidaan myöntää vain siitä arvonlisäveron osasta, joka vastaa ensin mainittujen liiketoimien suhteellista osuutta.

Tämä suhdeluku on laskettava 19 artiklan mukaisesti kaikista verovelvollisen suorittamista liiketoimista.

--”

2 — EYVL L 145, s. 1.

6. Kuudennen direktiivin 19 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Edellä 17 artiklan 5 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettu vähennyksen suhdeluku muodostuu murtoluvusta, jonka

- osoittaja on sellaisen vuotuisen liikevaihdon arvonlisäveroton kokonaismäärä, joka muodostuu 17 artiklan 2 ja 3 kohdan mukaisesti arvonlisäveron vähentämiseen oikeuttavista liiketoimista,
- nimittäjä on sellaisen vuotuisen liikevaihdon arvonlisäveroton kokonaismäärä, joka muodostuu osoittajaan sisällytetyistä liiketoimista sekä liiketoimista, jotka eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen. Jäsenvaltiot voivat lisäksi sisällyttää nimittäjään muut kuin 11 artiklan [A] kohdan 1 alakohdan a alakohdassa tarkoitetut tukipalkkiot.

--”

Tšekin oikeus

7. Edellä mainitut kuudennen direktiivin säännökset on saatettu osaksi Tšekin oikeutta arvonlisäverosta annetun lain nro 235/2004 (zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty) 2 §:n 1 momentilla, 51 §:n 1 momentin b alakohdalla, 72 §:llä ja 76 §:n 1 ja 2 momentilla.

8. Radio- ja televisiolupamaksuista ja tiettyjen lakien muuttamisesta annetulla lailla nro 348/2005 (zákon č. 348/2005 Sb. o rozhlasových a televizních poplatcích a o změně některých zákonů, jäljempänä laki nro 348/2005), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa, otetaan käyttöön radiolupamaksu, jolla rahoitetaan Tšekin julkiset radiolähetyspalvelut. Kyseisen lain 3 §:n mukaan radiolupamaksun on velvollinen suorittamaan luonnollinen henkilö tai oikeushenkilö, joka omistaa radiovastaanottimen, tai henkilö, joka ei omista radiovastaanotinta mutta pitää sitä hallussaan tai käyttää sitä jostain toisesta oikeudellisesta syystä vähintään kuukauden ajan. Saman lain 7 §:ssä säädetään, että maksuvelvollisen on suoritettava radiolupamaksu lakisääteiselle radiolähetystoiminnan harjoittajalle joko suoraan tai valtuutetun henkilön välityksellä.

9. Radiolupamaksulla rahoitettava radiolähetystoiminta on Tšekin lainsäädännön mukaan vapautettu arvonlisäverosta.

Pääasian tosiseikat, käsittelyn vaiheet ja ennakkoratkaisukysymys

10. Český rozhlas on lailla perustettu Tšekin julkista radiolähetystoimintaa harjoittava laitos, jota rahoitetaan muun muassa lain nro 348/2005 nojalla asetetulla radiolupamaksulla.

11. Český rozhlas on tehnyt ylimääräisen korotuksen arvonlisäveron vähennysoikeuteensa täydentävillä arvonlisäveroilmoituksilla, jotka koskevat verokautta maaliskuu–joulukuu 2006, jättämällä arvonlisäveron vähennyksessä käytettävää kerrointa koskevasta laskelmasta pois sille maksettuja radiolupamaksuja vastaavat suoritukset, jotka se oli alun perin ilmoittanut arvonlisäverosta vapautettuina ja vähennykseen oikeuttamattomina suorituksina. Český rozhlasin mukaan radiolupamaksut eivät ole korvaus tarjotusta julkisesta radiolähetyspalvelusta.

12. Veroviranomaiset eivät ole hyväksyneet tätä Český rozhlasin kantaa, vaan ne ovat kieltäneet täydentävillä verotuspäätöksillä mainittujen suoritusten jättämisen pois vähennyksen suhdelkua koskevasta laskelmasta.

13. Oikaisuvaatimuksensa hylkäämisen jälkeen Český rozhlas riitautti veroviranomaisten päätökset Městský soud v Praze (Prahan kaupungin tuomioistuin), joka kumosi päätökset 6.6.2014 antamallaan tuomiolla.

14. Pääasian valittaja on tehnyt kyseisestä tuomiosta kassaatiovalituksen ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle. Tämän vuoksi Nejvyšší správní soud (ylin hallintotuomioistuin) on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Voidaanko julkista radiolähetystoimintaa, joka rahoitetaan pakollisilla lakisääteisillä lupamaksuilla, joiden suuruus on vahvistettu laissa, radiovastaanottimen omistajuuden, haltijuuden tai muuhun oikeudelliseen perusteeseen perustuvan käyttöoikeuden nojalla, pitää – – kuudennen – – direktiivin – – 2 artiklan 1 alakohdassa tarkoitettuna ’vastikkeellisena palvelujen suorituksena’, joka on vapautettava arvonnisäveroista kyseisen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan q alakohdan nojalla, vai onko se muuta kuin taloudellista toimintaa, joka ei ole lainkaan arvonnisäveron alaista kuudennen direktiivin 2 artiklan nojalla ja johon ei siksi sovelleta arvonnisäveron vapautusta kyseisen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan q alakohdan nojalla?”

15. Ennakkoratkaisupyynnö saapui unionin tuomioistuimeen 13.1.2015. Kirjallisia huomautuksia ovat esittäneet pääasian asianosaiset, Tšekin, Kreikan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset sekä Euroopan komissio. Český rozhlas, Tšekin ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset sekä komissio olivat edustettuina 17.12.2015 pidetyssä istunnossa.

Asian tarkastelu

16. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa ennakkoratkaisukysymyksellään pääasiallisesti selvittää, onko kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohtaa tulkittava siten, että julkista radiolähetystoimintaa harjoittavan laitoksen toiminta, joka rahoitetaan pakollisella lakisääteisellä lupamaksulla, jonka kaikki radiovastaanottimen omistavat maksavat, on kyseisen säännöksen nojalla arvonnisäveron alaista taloudellista toimintaa. Jos vastaus on myöntävä, tällainen toiminta olisi johdonmukaisesti vapautettava arvonnisäveroista kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan q alakohdan nojalla.

17. On kuitenkin pidettävä mielessä, että kysymys on esitetty riita-asiassa, jossa asianosaisina ovat Český rozhlas ja veroviranomaiset ja joka koskee Český rozhlasin toimintansa yhteydessä hankkimien tavaroiden ja palvelujen hintaan sisältyvän arvonnisäveron vähennysoikeutta. Jotta kysymykseen voidaan antaa hyödyllinen vastaus, unionin tuomioistuin ei siis voi jättää huomiotta tätä näkökohtaa.

18. Ensimmäiseksi onkin syytä tarkastella kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdassa tarkoitettua vastikkeellisen toiminnan käsitettä. Esitän kuitenkin aluksi joitakin alustavia huomautuksia Český rozhlasin kirjallisissa huomautuksissaan esiin tuomista epäilyksistä, jotka koskevat ennakkoratkaisukysymyksen merkityksellisyyttä pääasian ratkaisulle.

Ennakkoratkaisukysymyksen merkityksellisyys

19. Český rozhlas väittää kirjallisissa huomautuksissaan, että pääasia koskee yksinomaan radiolupamaksun luonnetta. Sen mielestä on selvitettävä, voidaanko radiolupamaksua pitää korvauksena Český rozhlasin radiolähetystoimintaa harjoittavana julkisena laitoksena tarjoamista palveluista, mihin kysymykseen pääasian käsittelyssä tehdyssä kassaatiovalituksen kohteena olevassa tuomiossa vastattiin kieltävästi. Český rozhlasin mukaan pääasian valittajan väitteet ovat tältä osin vaikuttaneet ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen, joka on ottanut ongelman vääristyneellä

tavalla huomioon pyytäessään unionin tuomioistuinta ratkaisemaan, onko julkinen radiolähetystoiminta sellaisenaan arvonlisäverojärjestelmän piirin kuuluvaa toimintaa. Český rozhlasin mukaan tällä kysymyksellä ei ole merkitystä, sillä kyseistä toimintaa voidaan rahoittaa myös muilla keinoin kuin radiolupamaksulla.

20. En yhdy Český rozhlasin epäilyihin. On selvää, että julkisen radiolähetystoiminnan rahoitus on järjestettävä jokaisen jäsenvaltion kansallisessa oikeusjärjestyksessä ja että tšekkiläisen radiolupamaksun kaltainen lupamaksu ei ehkä kata kaikkia tällaisen toiminnan kustannuksia. Se, että ennakkoratkaisukysymyksen muotoilussa viitataan pakollisilla lakisäateisillä lupamaksuilla rahoitettavaan julkiseen radiolähetystoimintaan, merkitsee väistämättä, että kysymys koskee julkista radiolähetystoimintaa, jos sitä rahoitetaan radiolupamaksulla.

21. Vastaus kysymykseen siitä, onko tällaista toimintaa pidettävä kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdassa tarkoitettuna vastikkeellisena palvelusuorituksena, vaatii kuitenkin radiolupamaksun luonteen tarkastelua. On nimittäin ratkaistava, voidaanko radiolupamaksua pitää Český rozhlasin tarjoamista palveluista maksettavana korvauksena. Vain tämän seikan tutkiminen – kuten Český rozhlas toivoo – ei ole kuitenkaan riittävää, sillä pääasia ei koske itse radiolupamaksun luonnetta vaan Český rozhlasin vähennysoikeuden laajuutta. Ennakkoratkaisukysymys on siis mielestäni muotoiltu täysin asian ratkaisun kannalta merkityksellisellä tavalla.

Vastikkeellisen toiminnan käsite

22. Kriteerit, joiden perusteella jokin toiminta voidaan määritellä vastikkeelliseksi, ovat peräisin unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä.³ Kyseisen oikeuskäytännön mukaan palvelusuoritus on kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdassa tarkoitettulla tavalla vastikkeellinen ja näin ollen verollinen ainoastaan sillä edellytyksellä, että palvelun suorittajan ja palvelun vastaanottajan välillä on oikeussuhde, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia, ja palvelun suorittajan saama korvaus on todellinen vastasuoritus palvelun vastaanottajan saamasta palvelusta. Suoritetun palvelun ja saadun vastasuorituksen välinen suora yhteys on näin ollen välttämätön.⁴ Kun palvelun suorittajan toiminta muodostuu yksinomaan ilman välitöntä vastiketta suoritetuista palveluista, veron perustetta ei ole eivätkä nämä palvelut siis ole arvonlisäveron alaisia.⁵

23. Pääasiassa kyseessä olevan radiolupamaksun kaltaisella lupamaksulla rahoitettavan radiolähetystoiminnan luonnetta on siis tarkasteltava juuri näiden kriteerien kannalta.

Český rozhlasin ja maksuvelvollisten välinen suhde

24. Kun tilannetta tarkastellaan Český rozhlasin ja radiolupamaksuvelvollisten välisen suhteen kannalta, on mielestäni väistämättä todettava, että radiolupamaksulla rahoitettava Český rozhlasin toiminta ei täytä niitä kriteereitä, joiden perusteella sitä voitaisiin pitää arvonlisäverojärjestelmän piiriin kuuluvana toimintana.

25. Onkin todettava, että niiden väliltä puuttuu välttämätön suora oikeudellinen yhteys. Český rozhlasin toiminta on järjestetty lain perusteella, ja sitä harjoitetaan riippumatta siitä, keitä kuuntelijat ovat tai mikä on heidän todellinen lukumääränsä. Kyse on julkisesta radiolähetystoiminnasta, jolla on siis kaksi olennaista piirrettä. Kyseessä on ensinnäkin vapaasti kuunneltava radiolähetystoiminta. Lisäksi juuri siksi, että toiminta rahoitetaan julkisin varoin, taloudelliset kannattavuusnäkökohdat eivät sanele lähetettävien ohjelmien sisältöä.

3 — Näistä kriteereistä mainitaan vain ne, joilla on merkitystä nyt käsiteltävässä asiassa esitetyn ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelun kannalta.

4 — Ks. mm. tuomio Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, 14 kohta) ja tuomio Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, 27 kohta).

5 — Ks. mm. tuomio Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121, 10 kohta) ja tuomio GFKL Financial Services (C-93/10, EU:C:2011:700, 17 kohta).

26. Maksuvelvollisen kannalta radiolupamaksun maksuvelvollisuus on toisaalta myös täysin riippumaton julkisten radiolähetyspalvelujen todellisesta käytöstä. Radiolupamaksuun perustuva velvollisuus on lakisääteinen velvollisuus, joka ei synny julkisen radion kuuntelusta vaan radiovastaanottimen omistamisesta. Koska julkisen radion ohella voi olla myös yksityisiä radiolähetystoiminnan harjoittajia, radiovastaanottimen omistaminen ei välttämättä tarkoita julkisten radiolähetyspalvelujen käyttämistä. Se, ettei henkilö kuuntele julkista radiota, ei kuitenkaan vapauta häntä velvollisuudesta suorittaa radiolupamaksu. Toisaalta julkista radiota on mahdollista kuunnella radiolupamaksua maksamatta, sillä julkinen radiolähetys on vapaasti kuunneltavissa. Lupamaksun laiminlyöneelle henkilölle langetetaan ehkä korkeintaan hallinnollisia seuraamuksia.

27. Tämä mahdollisuus käyttää radiovastaanotinta muihin tarkoituksiin kuin julkisen radion ohjelmien kuunteluun vie mielestäni väistämättä pohjan väitteeltä, että radiovastaanottimen hankinta on osoitus tahdosta käyttää julkisia radiolähetyspalveluja, joiden hintana on radiolupamaksu. Radiolupamaksun suorittaminen on lakisääteinen velvollisuus, joka on sidoksissa radiovastaanottimen omistamiseen mutta sen sijaan täysin riippumaton siitä, käytetäänkö julkisia radiolähetyspalveluja vai ei.

28. Velvollisuus radiolupamaksun suorittamiseen ei siis luo minkäänlaista oikeussuhdetta maksuvelvollisen ja julkisen radiolähetystoiminnan harjoittajan välille, sillä tämä velvollisuus ei ensinnäkään synny kyseisen radiolähetystoiminnan harjoittajan tarjoamien palvelujen käytöstä vaan radiovastaanottimen omistamisesta ja lisäksi mainittujen palvelujen saatavuus ei riipu radiolupamaksun suorittamisesta.

29. Näin ollen radiolupamaksu ei ole maksuvelvollisen kannalta vastasuoritus julkisen radiolähetystoiminnan harjoittajan tarjoamista palveluista.

Český rozhlasin ja Tšekin valtion välinen suhde

30. Tšekin hallitus esittää kirjallisissa huomautuksissaan toisenlaisen analyysin: sen mielestä kyseessä on kolmen osapuolen välinen oikeussuhde, jossa Tšekin valtio antaa Český rozhlasin tehtäväksi tarjota yleishyödyllinen palvelu sen saajille (potentiaalisille käyttäjille) varmistaen samalla, että Český rozhlas saa rahallisen vastikkeen radiolupamaksun muodossa.

31. Tämä analyysi ei ole mielestäni vakuuttava jo siitäkin syystä, että Český rozhlasin ja Tšekin valtion välinen suhde ei ole palvelusuoritusta koskeva sopimussuhde.

32. Julkinen radiolähetystoiminta on luotu yleishyödyllisessä tarkoituksessa täyttämään yhteiskunnan demokraattiset, sosiaaliset ja kulttuuriset tarpeet sekä turvaamaan viestinnän moniarvoisuus.⁶ Tätä tarkoitusta varten valtiot perustavat radiolähetyspalveluista vastaavia julkisia laitoksia ja takaavat niiden rahoituksen, joka tapahtuu usein pääasiassa kyseessä olevan radiolupamaksun kaltaisella lupamaksulla. Tällaisten laitosten tehtävänä on harjoittaa julkista radiolähetystoimintaa, joka tarjoaa maksuttoman, vapaasti käytettävissä olevan ja taloudellisista tai muista niiden tehtävän vastaisista sidonnaisuuksista riippumattoman palvelun. Tätä varten jäsenvaltioiden julkisen palvelun yleisradiotoimintaa koskevassa pöytäkirjassa määrätään, että perussopimusten määräykset eivät rajoita jäsenvaltioiden toimivaltaa rahoittaa julkista yleisradiotoimintaa.

6 — EU- ja SEU-sopimukseen liitetty pöytäkirja (N:o 29) jäsenvaltioiden julkisen palvelun yleisradiotoiminnasta.

33. Julkista radiolähetystoimintaa harjoittavat laitokset perustaa valtio, joka määrittelee niiden tehtävän, valvoo sen täyttämistä ja huolehtii laitosten rahoituksesta esimerkiksi antamalla niille erityisesti tätä varten käyttöön otetusta pakollisesta maksusta saadut tulot. Kyseessä ei siis ole taloudellinen suhde, joka olisi solmittu vapaasti kahden itsenäisen yksikön eli valtion ja radiolähetystoimintaa harjoittavan laitoksen välille ja johon olisi lisäksi jouduttu soveltamaan kaikkia perussopimusten ja johdetun oikeuden sääntöjä. Julkista radiolähetystoimintaa harjoittava laitos ei vaadi palveluistaan ”hintaa”, eikä lupamaksu tarkoita tällaisen hinnan maksamista.

34. Nyt käsiteltävän asian yhteydessä esitetyissä väitteissä pääasiassa kyseessä oleva lupamaksu on esitetty eräänlaisena verona, jonka tarkoituksena on rahoittaa tietyn tyyppinen julkinen toiminta. Tällainen lupamaksu muistuttaa mielestäni enemmän tukea, jonka valtio osoittaa radiolähetystoimintaa harjoittavalle laitokselle erityisenä omien varojen eränä – etenkin silloin, kun on kyse Tšekin radiolupamaksua vastaavista järjestelyistä eli kun maksuvelvolliset maksavat lupamaksun suoraan kyseiselle laitokselle. Toimintaa, jossa verovelvollinen ei peri mitään vastiketta palvelun vastaanottajilta ja joka rahoitetaan verovelvollisen harjoittaman toiminnan yleiseksi rahoittamiseksi tarkoitetulla tuella, ei missään tapauksessa voida pitää vastikkeellisena toimintana.

35. Český rozhlasin ja Tšekin valtion välisen suhteenkaan kannalta tarkasteltuna radiolupamaksua ei näin ollen voida pitää julkisesta radiolähetyspalvelusta saatuna vastikkeena, eikä tämän lupamaksun avulla rahoitettava Český rozhlasin toiminta ole kuudennessa direktiivissä tarkoitettua vastikkeellista toimintaa.

Tuomion Le Rayon d’Or merkityksellisyys

36. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kiinnittää vielä unionin tuomioistuimen huomion tuomioon Le Rayon d’Or⁷ ja kysyy, onko lupamaksuilla rahoitettavaan julkiseen radiolähetystoimintaan mahdollista soveltaa kyseisessä tuomiossa annettua tai muuta vastaavaa ratkaisua.

37. Ehdotus on mielestäni hylättävä. Unionin tuomioistuin on kyseisessä tuomiossa toki todennut, että vanhuksille tarkoitettujen laitosten tarjoamia palveluja on pidettävä vastikkeellisina, vaikka mainittujen palvelujen saajat eivät maksaneet korvauksia, jotka olisivat liittyneet konkreettisiin hoitoihin, vaan korvaukset maksoi sairausvakuutuskassa kiinteämääräisten kokonaismaksujen perusteella.

38. Tuomioon Le Rayon d’Or⁸ johtaneen asian erottaa nyt käsiteltävästä asiasta kuitenkin palvelun vastaanottajien, eli vanhuksille tarkoitettujen laitosten asukkaiden, ja kyseisen laitoksen välinen oikeussuhde. Suhteen teki erityiseksi ainoastaan se, että sairausvakuutuskassa tavallaan suoritti osan asukkaiden velvoitteista kattaakseen heille tarjotuista palveluista aiheutuneet kustannukset. Juuri tämä oikeussuhde kuitenkin puuttuu julkisesta radiolähetystoiminnasta, kuten tämän ratkaisuehdotuksen 28 kohdassa mainitsin. Unionin tuomioistuimen tuomiossa Le Rayon d’Or⁹ antamaa ratkaisua ei näin ollen voida soveltaa nyt käsiteltävään asiaan.

Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan q alakohdan ratio legis

39. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii myös, mikä oli unionin lainsäätäjän tarkoitus, kun se antoi kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan q alakohdan säännöksen, mikäli julkisen radiolähetystoiminnan, jota yleensä rahoitetaan pääasiassa kyseessä olevan kaltaisella lupamaksulla, ei katsottaisi kuuluvan sen soveltamisalaan. Tšekin hallituksen mielestä kyseisessä säännöksessä säädetyllä vapautuksella ei olisi siinä tapauksessa mieltä.

7 — C-151/13, EU:C:2014:185.

8 — C-151/13, EU:C:2014:185.

9 — C-151/13, EU:C:2014:185.

40. En ole tästä samaa mieltä. Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan q alakohdassa luetellaan useita tietyille yleishyödyllisille toiminnoille myönnettäviä vapautuksia. Kyseisiin toimintoihin ei useinkaan sovelleta kuudetta direktiiviä, koska ne eivät ole direktiivissä tarkoitettua vastikkeellista toimintaa joko luonteensa tai suorittajiensa vuoksi. Kyseisiä toimintoja voidaan kuitenkin rahoittaa eri tavoin. Ne voivat olla myös vastikkeellisia, ainakin osittain. Tämä koskee myös radiolähetystoimintaa harjoittavien julkisten laitosten toimintaa, jota ei välttämättä kokonaisuudessaan rahoiteta lupamaksulla, minkä Tšekin hallituskin myöntää.¹⁰ Juuri tällaisissa tilanteissa nämä toiminnot vapautetaan arvonlisäverosta kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan q alakohdan nojalla. Se, että kyseiset toiminnot eivät käytännössä useinkaan kuulu arvonlisäverojärjestelmän piiriin, ei tarkoita, että vapautus olisi vailla tarkoitusta.

41. Lisäksi on todettava, ettei kuudennen direktiivin säännöstä, jossa säädetään tietyn toiminnan vapauttamisesta, kuten 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan q alakohtaa, voida kuitenkaan tulkita siten, että sillä laajennetaan direktiivin 2 artiklassa määriteltyä direktiivin soveltamisalaa. Mahdollisen vapautuksen edellytyksenä on siis kuuluminen veronalaisten toimintojen ryhmään, eikä päinvastoin.

Päätelmä radiolupamaksulla rahoitettavan Český rozhlasin toiminnan luonteesta

42. Edellä esitetyn perusteella on mielestäni katsottava, että Český rozhlasin toiminta, joka rahoitetaan radiolupamaksulla, ei kuulu kuudennen direktiivin soveltamisalaan, koska se ei ole vastikkeellista toimintaa.

43. Tämä toteamus on periaatteessa riittävä vastaus ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämään ennakkoratkaisukysymykseen. Jotta ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle voitaisiin antaa pääasian ratkaisemiseksi mahdollisimman hyödyllinen vastaus, unionin tuomioistuin voisi SEUT 267 artiklan perustana olevan, kansallisten tuomioistuinten kanssa harjoittamansa yhteistyön mukaisesti mielestäni kuitenkin harkita pohtivansa vielä sitä, kuinka laaja on Český rozhlasin oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero.

Sellaisten verovelvollisten vähennysoikeus, jotka toteuttavat sekä arvonlisäverollisia että arvonlisäverojärjestelmän piiriin kuulumattomia liiketoimia

Alustavat toteamukset

44. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa säädetään, että jos tavarat ja palvelut käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus vähentää siitä arvonlisäverosta, jonka maksamiseen hän on velvollinen, arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista. Ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeus on arvonlisäverojärjestelmän olennainen mekanismi, sillä sen ansiosta vero on talouden toimijoiden kannalta neutraali, ja verorasitus kohdistuu periaatteessa vain kuluttajiin.

45. Jotta arvonlisäverorasitus todella kohdistuisi kuluttajiin, vähennysoikeus voi koskea kuitenkin vain tavaroita ja palveluja, joita verovelvollinen käyttää verollisiin liiketoimiinsa. Silloin ostoihin sisältyvä arvonlisävero vähennetään myynnistä suoritettavasta arvonlisäverosta, jonka verovelvollinen pidättää omilta sopimuskumppaneiltaan sisällyttämällä sen omien tavaratoimitustensa tai palvelusuoritustensa

10 — Tästä on vaikea esittää konkreettisia esimerkkejä, sillä jokaisen jäsenvaltion on omassa lainsäädännössään määriteltävä, mikä osa julkisten radiolähetystoiminnan harjoittajien toiminnasta on julkista ja mikä kaupallista. Julkisen tehtävän puitteissa tuotettujen ohjelmien myynti yksityisille radiolähetystoiminnan harjoittajille voitaisiin katsoa kuitenkin toiminnaksi, joka on vapautettu arvonlisäverosta kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan q alakohdan nojalla.

hintaan. Jos verovelvollisella sen sijaan olisi oikeus vähentää sellaisista tavaroista ja palveluista maksamansa arvonlisävero, joita hän ei käytä verollisiin liiketoimiin, tämä arvonlisävero olisi palautettava hänelle, jolloin verollisia tavaroita ja palveluja ei käytännössä verotettaisi. Tällaisessa tapauksessa verorasitus kohdistuisi kuluttajan sijasta verovelvolliseen.

46. Arvonlisäverojärjestelmään sisältyy oikaisumekanismeja, joita sovelletaan silloin, kun verovelvollinen ei käytä hankkimiaan tavaroita ja palveluja verollisissa liiketoimissaan. Kahdessa yleisimmässä tilanteessa verovelvollinen käyttää kyseisiä tavaroita ja palveluja kokonaan tai osittain arvonlisäverosta vapautettuihin liiketoimiin tai hän käyttää niitä omiin tai työntekijöidensä tarpeisiin.

47. Kuudes direktiivi ei kuitenkaan sisällä erityisiä sääntöjä, joita sovellettaisiin silloin, kun verovelvollinen harjoittaa sekä arvonlisäveronalaista että arvonlisäverojärjestelmän piiriin kuulumatonta liiketoimintaa. Silloin, kun on helposti määriteltävissä, kumpaan ryhmään (veronalaisiin vai veron piiriin kuulumattomiin) kuuluviin liiketoimiin verovelvollinen käyttää tavaroita ja palveluja, ratkaisu on yksinkertainen ja johtuu suoraan kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdasta. Veronalaisiin liiketoimiin käytettävät tavarat ja palvelut oikeuttavat nimittäin vähennykseen (ellei kyseisiä liiketoimia ole vapautettu arvonlisäverosta), mutta tavarat ja palvelut, joita käytetään arvonlisäverojärjestelmän piiriin kuulumattomiin liiketoimiin, eivät oikeuta vähennykseen. On sen sijaan aiheellista kysyä, mikä on vähennysoikeuden laajuus silloin, kun tavaroita ja palveluja käytetään erottamattomasti sekä arvonlisäverollisiin liiketoimiin että arvonlisäverojärjestelmän piiriin kuulumattomiin liiketoimiin. Tällaisia tavaroita ja palveluja voi olla monia, ja niiden osuus taloudellisen toiminnan kustannuksista, esimerkiksi sähkön, toimitilojen vuokrauksen, siivouspalvelujen tai tiettyjen laitteiden kustannuksista, voi olla huomattava.

Český rozhlasin tapaus

48. Tällainen on myös Český rozhlasin tilanne, jos unionin tuomioistuin hyväksyy ennakkoratkaisukysymykseen esittämäni vastausehdotuksen, joka koskee radiolupamaksulla rahoitettavan Český rozhlasin toiminnan määrittelemistä.¹¹ Tällöin on hylättävä Tšekin veroviranomaisten väite, jonka mukaan radiolupamaksulla rahoitettava Český rozhlasin toiminta kuuluu arvonlisäverojärjestelmän piiriin mutta siihen sovelletaan kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan q alakohdassa säädettyä vapautusta. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdassa ja 19 artiklassa säädettyä menetelmää, jossa vähennysoikeus lasketaan suhdelukuna, ei siis voida soveltaa. Kyseisissä säännöksissä käytetty ilmaus ”vähennykseen oikeuttamattomat liiketoimet” ei nimittäin kata liiketoimia, jotka suoritetaan arvonlisäverojärjestelmän piiriin kuulumattoman toiminnan puitteissa.¹²

49. Český rozhlas väittää pääasian yhteydessä puolestaan, että jos radiolupamaksua ei katsota korvaukseksi, tämän maksun avulla saadut summat on jätettävä pois vähennyksen suhdelukua koskevasta laskelmasta. Tällöin Český rozhlasin vähennysoikeuden pitäisi olla 100 prosenttia ostoihin sisältyvästä arvonlisäverosta.¹³ Tämä näkemys olisi merkityksellinen etenkin, jos analyysi koskisi ainoastaan radiolupamaksusta saatujen tulojen luonnetta. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan vähennysoikeus nimittäin kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään, sitä ei periaatteessa

11 — Toisin sanoen, jos se katsoo, että radiolupamaksulla rahoitettava Český rozhlasin toiminta ei kuulu arvonlisäverojärjestelmän piiriin.

12 — Ks. mm. julkisasiamies Mazákin ratkaisuehdotus *Securenta* (C-437/06, EU:C:2007:777, 40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja tuomio *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, 33 kohta).

13 — Tarkemmin sanottuna se olisi 100 %, jos kaikki Český rozhlasin vastikkeelliset liiketoimet ovat kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan q alakohdassa tarkoitettua kaupallisuonteista toimintaa, koska tällaista toimintaa ei ole vapautettu verosta. Jos Český rozhlas sen sijaan toteuttaa myös veronalaisia, mutta kyseisen säännöksen nojalla verosta vapautettuja liiketoimia, mikä ei ilmene selvästi ennakkoratkaisupyynnöstä, ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyksen kokonaismäärään olisi sovellettava suhdelukua, jossa otetaan huomioon vain arvonlisäveron piiriin kuuluvista liiketoimista (verotetuista ja verosta vapautetuista) saadut tulot.

voida rajoittaa ja sitä sovelletaan kaikkiin veroihin, jotka sisältyvät aikaisemmissa vaihdannan vaiheissa veronalaisiin liiketoimiin.¹⁴ Sen, että verovelvollinen saa tuloja, jotka eivät ole vastiketta hänen suorituksistaan ja joita ei sisällytetä hänen liikevaihtoonsa, ei periaatteessa pitäisi rajoittaa vähennysoikeutta.

50. Näkemyksessä ei oteta kuitenkaan huomioon, että radiolupamaksu ei ole Český rozhlasille lisätuloa, vaan yksi sen pääasiallisista rahoituskeinoista.¹⁵ Lupamaksulla nimittäin rahoitetaan sen lakisääteinen toiminta tai ainakin tämän toiminnan olennainen osa. Näin rahoitettavan toiminnan luonnetta ei siis voida erottaa tavasta, jolla se rahoitetaan; nyt käsiteltävässä tapauksessa toimintaa ei rahoiteta suorituksista maksettavalla korvauksella vaan pikemminkin tietyn tyyppisillä omilla varoilla.¹⁶ Nyt käsiteltävässä asiassa esittämäni vastausehdotuksen mukaisesti kyseistä toimintaa ei näin ollen voida pitää kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdassa tarkoitettuna vastikkeellisena toimintana. On siis selvitettävä, voiko tämä toiminta oikeuttaa vähentämään ostoihin sisältyvän arvonlisäveron silloin, kun tavaroita ja palveluja käytetään sekä tähän toimintaan että verolliseen toimintaan.

51. Tähän kysymykseen on mielestäni vastattava kieltävästi. Vähennysoikeuden myöntäminen silloin, kun tavaroita ja palveluja käytetään toimintaan, joka ei kuulu arvonlisäverojärjestelmän soveltamisalaan, olisi vastoin järjestelmän logiikkaa ja tarkemmin sanoen vastoin kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan ehdotonta ja selvää säännöstä.¹⁷ Tällöin ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa ei vähennettäisi myynnistä suoritettavasta arvonlisäverosta, joka verovelvollisen on maksettava arvonlisäverollisista liiketoimistaan (joita ei tässä tapauksessa olisi), ja hän voisi vaatia sen palauttamista. Kyseistä arvonlisäveroa ei siis loppujen lopuksi maksaisi kukaan, ja myyntiketjuun kuuluvat tavarat ja palvelut olisivat tosiasiaa verovapaita, mikä on vastoin arvonlisäveron yleisluonteisuuden periaatetta.

52. Näin on sitä suuremmalla syyllä silloin, kun verovelvollinen on julkisen radiolähetystoiminnan harjoittaja, koska sen toiminta – jos se olisi vastikkeellista ja siksi veronalaista – olisi vapautettu arvonlisäverosta kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan q alakohdan nojalla lukuun ottamatta kaupallista toimintaa, josta ei tässä tapauksessa ole kyse, eikä oikeuttaisi vähennykseen.¹⁸ Ei näin ollen olisi loogista myöntää vähennysoikeutta silloin, kun toiminta ei ole veronalaista siksi, ettei se ole vastikkeellista, mutta olla myöntämättä tätä oikeutta silloin, kun sama toiminta on veronalaista.

53. Vertaaminen yksityiseen radiolähetystoiminnan harjoittajaan selkeyttäisi ehkä tilannetta. Tällainenkin radiolähetystoiminnan harjoittaja voi – ja moni niin tekee – lähettää vapaasti kuunneltavia ohjelmia eli lähettää ohjelmia perimättä kuulijoilta korvausta. Koska se ei peri lupamaksuja eikä saa muutakaan julkista rahoitusta, sen on kuitenkin rahoitettava toimintansa lähettämällä audiovisuaalisia mediapalveluja koskevassa direktiivissä¹⁹ tarkoitettuja kaupallisia tiedotteita, eli esimerkiksi mainoksia ja sponsoroituja ohjelmia. Tällaiset kaupalliset tiedotteet on tarkoitettu kyseisen radiolähetystoiminnan harjoittajan ohjelmien kuuntelijoille, joten kaupallisten tiedotteiden lähettämistä ei voida erottaa ohjelmien lähettamisestä. Taloudellisesta näkökulmasta tällaiset lähetykset muodostavat yhdessä radiolähetystoiminnan harjoittajan toiminnan, joka rahoitetaan kaupallisten tiedotteiden tuottamalla, kyseisen organisaation liikevaihdon muodostavilla tuloilla. Arvonlisävero, jonka radiolähetystoiminnan harjoittaja maksaa ostaessaan kaikessa

14 — Ks. mm. tuomio BP Soupergaz (C-62/93, EU:C:1995:223, 18 kohta) ja tuomio Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, 24 kohta).

15 — Tšekin radiota koskevan lain (zákon o Českém rozhlasu) 10 §:n mukaisesti Český Rozhlasin rahoitusvaroja ovat radiolupamaksut ja tulot, joita se saa omasta taloudellisesta toiminnastaan.

16 — Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 34 kohta.

17 — Muistutettakoon, että säännöksessä vähennysoikeus myönnetään, ”jos tavarat ja palvelut käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin” (kursivointi tässä).

18 — Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan q alakohdassa säädetty vapautus on nimittäin subjektiivinen: radiolähetystoimintaa harjoittavien julkisten laitosten kaikki toiminta on vapautettu kaupallista toimintaa lukuun ottamatta.

19 — Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2010/13/EU, annettu 10.3.2010, audiovisuaalisten mediapalvelujen tarjoamista koskevien jäsenvaltioiden tiettyjen lakien, asetusten ja hallinnollisten määräysten yhteensovittamisesta (EUVL L 95, s. 1).

toiminnassaan käyttämiään tavaroita ja palveluja, vähennetään näin ollen myynnistä suoritettavasta arvonlisäverosta, joka sisältyy radiolähetystoiminnan harjoittajan kaupallisista tiedotteista laskuttamaan hintaan. Kaikkiin ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus perustuu siis tähän hintaan sisällyttämiseen.

54. Julkisen radiolähetystoiminnan harjoittajan tilanne ei ole samanlainen, sillä sen toiminta rahoitetaan ainakin osittain lupamaksuilla. Koska lupamaksu ei ole vastike suorituksesta, myynnistä ei suoriteta arvonlisäveroa eikä ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa voida siis vähentää. Julkisen radiolähetystoiminnan harjoittaja voi tietenkin harjoittaa myös kaupallista toimintaa, joka rahoitetaan muulla tavoin. Tällainen toiminta oikeuttaa vähennykseen, mutta vain niiden tavaroiden ja palvelujen osalta, joita käytetään tähän kaupalliseen toimintaan.

55. Jotta asia olisi aivan selvä, on vielä lisättävä, että mielestäni julkisen radiolähetystoiminnan harjoittajan tilanteeseen ei voida soveltaa tuomiossa Kretztechnik²⁰ annettua ratkaisua. Kyseisessä tuomiossa hyväksyttiin sen arvonlisäveron vähennys, jonka verovelvollinen oli maksanut toteuttamansa osakeannin yhteydessä, koska osakeanti kuului kyseisen verovelvollisen taloudelliseen toimintaan (josta siis maksettiin arvonlisäveroa) kokonaisuudessaan. Julkisen radiolähetystoiminnan harjoittaja ei harjoita kuitenkaan toimintaansa saadakseen lupamaksuja. Päinvastoin, radiolähetystoiminnan harjoittajan tarkoituksena on harjoittaa lähetystoimintaa, ja lupamaksu on vain tapa rahoittaa se. Vaikka tällaista toimintaa harjoitettaisiin vastikkeellisena, se olisi joka tapauksessa vapautettu arvonlisäverosta kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan q alakohdan nojalla. Tilanne ei siis ole samanlainen kuin tuomioon Kretztechnik johtaneessa asiassa.

Vähennysoikeuden laajuuden laskeminen

56. Toteamus, jonka mukaan lupamaksujen avulla rahoitettava toiminta ei oikeuta vähentämään ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa, koskee sekä niitä tavaroita ja palveluja, joita verovelvollinen käyttää ainoastaan veron soveltamisalaan kuulumattomassa toiminnassaan, että niitä tavaroita ja palveluja, joita hän käyttää erottamattomasti sekä tällaisessa että verollisessa toiminnassaan. Ensin mainittuun ryhmään kuuluvat tavarat ja palvelut eivät ole ongelmallisia, koska verovelvollisella ei yksinkertaisesti ole vähennysoikeutta. Jälkimmäisen ryhmän osalta on sen sijaan ratkaistava, missä määrin verovelvollisen on voitava hyötyä vähennysoikeudestaan, jotta yhtäältä tämä oikeus säilyisi niiden tavaroiden ja palvelujen osalta, jotka liittyvät verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin, ja jotta toisaalta korvaus ei olisi liian suuri.

57. Tuomiossa *Securenta*²¹ todetaan, että kuudennen direktiivin säännöksiin ei sisälly sääntöjä, jotka koskevat menetelmiä tai perusteita, joita jäsenvaltioiden on sovellettava, kun ne antavat säännöksiä, joiden mukaisesti ostoihin sisältyvä arvonlisävero jaetaan sen mukaan, liittyvätkö vastaavat kulut verolliseen vai veron soveltamisalaan kuulumattomaan toimintaan.

58. Komissio ehdottaa kirjallisissa huomautuksissaan, että pääasiassa kyseessä olevan radiolupamaksun kaltaista lupamaksua voitaisiin pitää kuudennen direktiivin 19 artiklan 1 kohdan toisessa luetelmakohdassa tarkoitettuna tukena. Komission mukaan jäsenvaltioilla olisi tällöin tämän säännöksen nojalla oikeus sisällyttää lupamaksu vähennyksen suhdeluvun nimittäjään ja näin rajoittaa vähennysoikeuden laajuutta samassa suhteessa.

59. Mielestäni tätä oikeutta ei voida kuitenkaan soveltaa lupamaksuun, jonka avulla rahoitetaan jäsenvaltioissa toimivia julkisia radiolähetystoiminnan harjoittajia. Asiassa on mielestäni kaksi ongelmaa riippumatta siitä, että pääasiassa kyseessä oleva radiolupamaksu on tuki, joka on luonteeltaan omien varojen kaltainen.

20 — C-465/03, EU:C:2005:320.

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

60. Arvonlisäverojärjestelmään sisällytettäisiin ensinnäkin toimintoja, jotka eivät kuulu sen piiriin. Kuten tämän ratkaisuehdotuksen 50 kohdassa jo selitin, radiolupamaksua ei voida tarkastella erillään toiminnasta, jota sillä rahoitetaan. Tämän rahoituksen vuoksi kyseinen toiminta ei ole vastikkeellista eikä kuulu arvonlisäverojärjestelmän piiriin. Koska kuudennen direktiivin 19 artiklassa säädettyä mekanismeja ei voida soveltaa veron soveltamisalaan kuulumattomaan toimintaan,²² siihen ei voida sisällyttää tällaiseen toimintaan liittyviä summia.

61. Toiseksi kyseisessä artiklassa säädettyä mekanismeja voidaan soveltaa vain verovelvollisiin, jotka toteuttavat sekä verollisia että verosta vapautettuja liiketoimia. Sitä ei voida soveltaa sellaiseen verovelvolliseen, joka toteuttaa vain verollisia liiketoimia ja saa lisäksi tukia, jolloin vähennyksen suhdeluvun nimittäjä muodostuisi ainoastaan verollisten liiketoimien liikevaihdosta ja tukien määrästä.²³ Julkisen radiolähetystoiminnan harjoittajat voivat lupamaksuilla rahoitettavan toiminnan rinnalla harjoittaa muuta toimintaa, joka on vapautettu arvonlisäverosta kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan q alakohdan nojalla, mutta ne voivat myös olla harjoittamatta tällaista toimintaa. Komission ehdottamaa ratkaisua voitaisiin kuitenkin soveltaa vain ensin mainittuihin julkisen radiolähetystoiminnan harjoittajiin, mikä saattaisi vääristää kilpailua voimakkaasti ja heikentäisi kuudennen direktiivin yhdenmukaistamistavoitetta.

62. Julkisen radiolähetystoiminnan harjoittajien rahoittamiseen käytettävien lupamaksujen ongelma on ratkaistava mielestäni tuomiossa *Securenta* valitun ratkaisun pohjalta. Kyseisessä tuomiossa todetaan ensin, ettei kuudennen direktiivin säännöksiin sisälly sääntöjä siitä, miten on määritettävä sellaisten verovelvollisten vähennysoikeus, jotka harjoittavat sekä veronalaista (ja verotettua) että veron soveltamisalan ulkopuolelle jäävää toimintaa; sen jälkeen tuomiossa katsotaan, että ostoihin sisältyvän arvonlisäveron jakamisessa veronalaisen toiminnan ja veron soveltamisalan ulkopuolelle jäävän toiminnan välillä käytettävien menetelmien ja perusteiden määrittäminen kuuluu jäsenvaltioiden harkintavaltaan ja että niiden on harkintavaltaansa käyttäessään otettava huomioon kuudennen direktiivin tarkoitus ja systematiikka ja siis säädettävä sellaisesta laskentatavasta, joka kuvastaa objektiivisesti osuutta, joka ostoihin liittyvistä kustannuksista tosiasiallisesti kohdistuu kumpaankin näistä toiminnoista.²⁴

63. On totta, että tuomiossa *Securenta* on kyseessä osakeantiin ja sijoitusrahasto-osuuksien liikkeeseenlaskuun liittyviä kuluja koskeva erityisongelma. Tuomion ratkaisu ei kuitenkaan koske pelkästään kyseistä alaa, ja sitä voidaan mielestäni vallan hyvin soveltaa muihinkin sellaisiin tilanteisiin, joissa verovelvollinen harjoittaa sekä verollista että arvonlisäverojärjestelmän piiriin kuulumatonta toimintaa.

Ratkaisuehdotus

64. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa *Nejvyšší správní soudin* (ylin hallintotuomioistuin) esittämään ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

- 1) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 2 artiklan 1 alakohtaa on tulkittava siten, että radiolähetystoimintaa harjoittavan julkisen laitoksen toiminta, joka rahoitetaan pakollisella lakisääteisellä lupamaksulla, jonka kaikki radiovastaanottimen omistavat maksavat, ei ole kyseisessä säännöksessä tarkoitettua vastikkeellista toimintaa eikä oikeuta sellaisen arvonlisäveron vähentämiseen, joka kyseisen laitoksen on maksettava tai jonka se on maksanut hankkimistaan ja tässä toiminnassaan käyttämistään tavaroista ja palveluista.

22 — Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 49 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

23 — Ks. tuomio komissio v. Espanja (C-204/03, EU:C:2005:588, 25 ja 26 kohta).

24 — Tuomio *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, tuomiolauselman 2 kohta).

- 2) Ostoihin sisältyvän arvonlisäveron jakamisessa tämän toiminnan ja vähennykseen oikeuttavan toiminnan välillä käytettävien menetelmien ja perusteiden määrittäminen kuuluu jäsenvaltioiden harkintavaltaan, ja niiden on harkintavaltaansa käyttäessään otettava huomioon kuudennen direktiivin 77/388 tarkoitus ja systematiikka ja siis säädettävä sellaisesta laskentatavasta, joka kuvastaa objektiivisesti osuutta, joka ostoihin liittyvistä kustannuksista tosiasiallisesti kohdistuu kumpaankin näistä toiminnoista.