

Az adó megosztása

áfa levonása

MACIEJ SZPUNAR

F TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2016. március 17.(1)

C-11/15. sz. ügy

Odvolací finan ní editelství

kontra

eský rozhlas

(a Nejvyšší správní soud [legfels bb közigazgatási bíróság, Cseh Köztársaság] által benyújtott el zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Adózás – Hozzáadottérték-adó – Adómentesség – A közszolgálati rádiós m sorszolgáltató intézmények kereskedelmének nem min sül tevékenysége – Közszolgálati m sorszolgáltatás – Kötelez en fizetend díjak útján történ finanszírozás – Az ilyen szolgáltatásnyújtás min sítése”

Bevezetés

1. A hozzáadottérték-adó (héta) rendszere kett s mechanizmuson, azaz az adó el zetes megfizetésén és a megfizetett adó utólagos levonásán alapul. Ez a mechanizmus biztosítja ennek az adónak a semlegességét a gazdasági szerepl k irányába; kizárólag a végs fogyasztók viselik a pénzügyi terhet.

2. Annak érdekében, hogy az adóhatóság részére biztosítsák az t megillet adó hatékony beszedésének lehet ségét, az szükséges, hogy az adólevonás csak azokat a termékeket és szolgáltatásokat érintse, amelyeket adóköteles tevékenység céljából szereztek be, illetve vettek igénybe, oly módon, hogy a felszámított héa összegét utólag megfelelő en levonhassák az el zetesen megfizetett héából. Amennyiben az adófizetésre kötelezett személy egyszerre végez adóköteles és adómentes tevékenységet, különös szabályokat kell alkalmazni arra, hogy meghatározzák az el re megfizetett héa azon összegét, amely utólag levonható. A helyzet tovább bonyolódik, ha az adófizetésre kötelezett személy ezenfelül olyan tevékenységet végez, amely egyáltalán nem tartozik a héarendszer körébe, mert nem rendelkezik a

héarendszert szabályozó rendelkezések szerinti, ellenszolgáltatás fejében végzett gazdasági tevékenység jellemzőivel. A jelen ügy lehetőséget nyújt arra, hogy e tárgyban pontosítsuk a Bíróság ítélkezési gyakorlatának tartalmát.

Jogi háttér

Az uniós jog

3. A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv⁽²⁾ (a továbbiakban: hatodik irányelv) 2. cikkének 1. pontja a következőképpen rendelkezik:

„A [hÉa] alá tartozik:

1. az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás.”

4. Az irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének q) pontja értelmében:

„*Bizonyos közhasznú tevékenységek mentessége*

1. Az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, az általuk meghatározott feltételek mellett a tagállamok mentesítik az adó alól a következőket, annak érdekében, hogy biztosítsák az ilyen mentességek megfelelő és egyértelmű alkalmazását, valamint hogy megakadályozzák az adókielkerüléseket, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket:

[...]

q) a közszolgálati rádió- és televízióintézmények, kivéve azok kereskedelmi jellegű tevékenységeit.”

5. A hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontja és (5) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„(2) Amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használja fel, az adóalany jogosult az általa fizetendő [hÉából] levonni a következő összegeket:

a) az olyan, belföldön adóköteles termékek és szolgáltatások után fizetendő, illetve megfizetett [hÉa], amelyet részére egy másik adóalany szállított [helyesen: értékesített] vagy fog szállítani, [helyesen: értékesíteni], illetve teljesített vagy teljesíteni fog;

[...]

(5) Amennyiben az adóalany termékeket és szolgáltatásokat olyan értékesítéshez használ fel, amelyre a (2) és (3) bekezdés szerint adólevonási jog áll fenn, és ezzel egyidejűleg olyan értékesítéshez is, amelyre nézve nem áll fenn az adólevonási jog, úgy a hozzáadottérték-adó levonását csupán addig a [hÉa] mértékéig lehet megengedni, amely az előző említett értékesítésre vonatkozik [helyesen: az adólevonás csak a hÉának az adóköteles tevékenységekkel arányos része tekintetében engedélyezhető].

E levonható hányadot a 19. cikknek megfelelően az adóalany által teljesített összes értékesítésre alkalmazni kell.

[...]

6. A hatodik irányelv 19. cikkének (1) bekezdése így rendelkezik:

„A 17. cikk (5) bekezdésének első albekezdése szerinti levonható arányosított adó a következő tört eredménye, amelynél:

– a számlálóban a 17. cikk (2) és (3) bekezdése szerint az adólevonásra jogosító éves tevékenység teljes, hozzáadottérték-adó [héta] nélkül számított összege [helyesen: árbevételének összege] szerepel,

– a nevezőben pedig a számlálóban szereplő, továbbá az adólevonásra nem jogosító éves tevékenység teljes [árbevételének], [héta] nélkül számított összege szerepel. A tagállamok a nevezőbe bevonhatják mindazon szubvenciók összegét is, amelyek nem szerepelnek a 11. cikk A. része (1) bekezdésének a) pontjában.

[...]

A cseh jog

7. A hatodik irányelv fenti hivatkozott rendelkezéseit a hozzáadottérték-adóról szóló 235/2004. sz. törvény (zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty) 2. §-ának (1) bekezdése, 51. §-a (1) bekezdésének b) pontja, 72. §-a és 76. §-ának (1)–(2) bekezdése ültette át a cseh jogba.

8. A rádió- és televíziódíjakról, és egyes törvények módosításáról szóló 348/2005. sz. törvény (zákon č. 348/2005 Sb. o rozhlasových a televizních poplatcích a o změnách některých zákonů; a továbbiakban: 348/2005. sz. törvény) az alapeljárásban alkalmazandó változatában olyan rádiódíjat vezet be, amelynek célja a cseh közszolgálati rádióműsorok finanszírozása. E törvény 3. §-a értelmében rádiódíj fizetésére köteles az a természetes vagy jogi személy, aki rádió-vevő készülék tulajdonosa, vagy aki, bár nem tulajdonosa rádió-vevő készüléknek, más jogcímen legalább egy hónapon keresztül rádió-vevő készüléket birtokol vagy használ. Ugyanezen törvény 7. §-a értelmében az adófizetésre kötelezett személy a jogszabályban kijelölt műsorszolgáltatónak fizeti meg a rádiót terhelő adót, akár közvetlenül, akár meghatalmazott személy útján.

9. A rádiódíj által finanszírozott műsorszolgáltatói tevékenységet a cseh jog héamentes tevékenységnek tekinti.

Az alapeljárás tényállása, az eljárás és az elzáró döntéshozatalra elterjesztett kérdés

10. A cseh közhatalom a cseh közszolgálati műsorszolgáltatás szerve, amelyet törvény hozott létre, és amelyet – többek között – a 348/2005. sz. törvénnyel összhangban kivetett rádiódíjból finanszíroznak.

11. A 2006. márciustól decemberig tartó egyetlen adómegállapítási időszakra vonatkozó kiegészítő adóbevallásokkal a cseh közhatalom a héalevonási jogosultságának további emelését

kezdeményezte, kizárva a héalevonás meghatározására használt együttható kiszámításából egyes, részére megfizetett m sorszolgáltatási díjaknak megfelelő szolgáltatásokat, amelyeket eredetileg adólevonási jog nélküli adómentes szolgáltatásnyújtásokként jelentett be. E tekintetben a eský rozhlas azzal érvelt, hogy e m sorszolgáltatási díjak nem jelentik a teljesített közszolgálati m sorszolgáltatás ellenértékét.

12. Az adóhatóság nem fogadta el a eský rozhlas ezen álláspontját, és kiegészít héamegállapítások útján megtagadta a szóban forgó szolgáltatásoknak az adólevonási együttható kiszámításából való figyelmen kívül hagyását.

13. Mivel a eský rozhlas kifogását elutasították, a felperes a M stský soud v Praze (prágai városi bíróság) el tt megtámadta az adóhatóság határozatait, e bíróság pedig a 2014. június 6-i ítélettel megsemmisítette azokat.

14. Az alapeljárás felperese a kérdést el terjeszt bírósághoz fordult az ítélet felülvizsgálatát kérve. Ilyen körülmények között a Nejvyšší správní soud (legfels bb közigazgatási bíróság) úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és a következ kérdést terjeszti a Bíróság elé el zetes döntéshozatal céljából:

„A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap megállapításról szóló, [...] hatodik tanácsi irányelv 2. cikkének 1. pontja szerinti olyan »ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak« tekinthet –e a rádió vev készülék tulajdonjoga, birtoklása vagy a használatára vonatkozó, egyéb jogalaptól ered jogosultság alapján, jogszabályban meghatározott összegben, törvény értelmében kötelez en fizetend díjkból finanszírozott közszolgálati m sorszolgáltatás, amely a hivatkozott irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének q) pontja értelmében mentes a [héta] alól, vagy ez olyan nem gazdasági tevékenység, amely a hatodik irányelv 2. cikke értelmében egyáltalán nem is tartozik a [héta] alá, és amelyre ezért nem alkalmazandó a hivatkozott irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének q) pontja szerinti héamentesség?”

15. Az el zetes döntéshozatalra utaló határozat 2015. január 13-án érkezett a Bírósághoz. Az alapeljárás felei, a cseh, a görög kormány és az Egyesült Királyság Kormánya, valamint a Bizottság terjesztett el írásbeli észrevételeket. A eský rozhlas, a cseh kormány és az Egyesült Királyság Kormánya, valamint a Bizottság képviseltette magát a 2015. december 17-i tárgyaláson.

Elemzés

16. El zetes döntéshozatalra el terjesztett kérdésével a kérdést el terjeszt bíróság lényegében azt szeretné megtudni, hogy a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontját úgy kell-e értelmezni, hogy e rendelkezés értelmében a törvény által bevezetett, és minden rádióvev készülék-birtokos által fizetend kötelez díjjal finanszírozott közszolgálati m sorszolgáltató tevékenysége héaköteles gazdasági tevékenységnek min sül-e. Igenl válasz esetén az ilyen tevékenységet a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének q) pontja értelmében logikusan mentesíteni kell a héafizetési kötelezettség alól.

17. Mindazonáltal szem el tt kell tartani, hogy ezt a kérdést a eský rozhlas és az adóhatóság közötti jogvitában tették fel, amelynek tárgya a eský rozhlas által a tevékenysége keretében megszerzett termékek és igénybe vett szolgáltatások vonatkozásában érvényesül

elzetesen megfizetett h a levonásának joga. Annak érdekében, hogy érdemben tudjon válaszolni a feltett kérdésre, a B iros ag nem tekinthet el ett l a k r lmenyt l.

18. Ennélfogva, el sz or is, a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja szerinti „ellenszolgáltatás fejében” teljesített szolgáltatásnyújtás kifejezésre kell összpontosítani. Mindemellett azzal kezdeném, hogy bevezet megjegyz eseimben azokra az aggályokra hivatkozok, amelyeket a esk y rozhlas támasztott írásbeli észrevételeiben, és amelyek arra irányulnak, hogy az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés az alapeljárás megoldása szempontjából mennyire releváns.

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés relevanciájáról

19. A esk y rozhlas írásbeli észrevételeiben azt állítja, hogy az alapeljárás kizárólag a rádiódíj jelleg nek megállapítására irányul. Az alapeljárásban azt kell megállapítani, hogy ez a díj a esk y rozhlas mint k zszolg altati rádiós m sorszolgáltató által nyújtott szolgáltatások ellenértékének min s lhet-e; erre a kérdésre a felülvizsgálati eljárás tárgyát képez ítélet az alapeljárásban nemleges választ adott. Mindazonáltal a esk y rozhlas szerint a kérdést elterjeszt b iros ag – az alapeljárás felperese által eladott érvek hatására – elferdítette a kérdést, annak a megállapítását kérve a B iros agt l, hogy a k zszolg altati rádiós m sorszolgáltatás mint tevékenység a héarendszer alá tartozó tevékenységnek min s l-e. Márpedig a esk y rozhlas szerint ez a kérdés nem releváns, mivel ezt a tevékenységet más forrásokból is finans rozni lehet, nemcsak a rádiódíjból.

20. Nem értek egyet a esk y rozhlas által felvetett aggályokkal. Egy rtelm , hogy a k zszolg altati rádiós m sorszolg altat si tevékenység finans roz s nak a megszervezése az egyes tagállamok nemzeti jogrendszerére tartozik, és hogy a cseh r di d jhoz hasonló díj nem fedezheti az e tevékenység során felmerül összes költséget. Mindazonáltal az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés szövegezése, amely a „törvény értelmében kötelez en fizetend d jakk l finans rozott k zszolg altati m sorszolg altat sra” hivatkozik, sz ks gszer en azt jelenti, hogy a kérdés tárgyú a k zszolg altati m sorszolgáltatás, amennyiben azt a rádiódíjból finans rozz k.

21. Márpedig azon kérdés megválaszolásához, hogy az ilyen tevékenység a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja szerinti ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak tekinthet -e, meg kell vizsgálni a rádiódíj jellegét. Meg kell határozni ugyanis, hogy ez a díj a esk y rozhlas által nyújtott szolgáltatások ellenértékének min s lhet-e. Ezzel szemben kizárólag e kérdésnek a vizsgálata – ahogyan a esk y rozhlas javasolta – nem lenne elegend , mivel az alapeljárás nem önmagában a rádiódíj jellegére vonatkozik, hanem a esk y rozhlaszt adólevonási jogának terjedelm re. Álláspontom szerint tehát az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés megfogalmazása teljes mértékben releváns.

Az „ellenszolgáltatás fejében” teljesített szolgáltatásnyújtás fogalmáról

22. Azok a kritériumok, amelyek valamely tevékenység visszterhes jelleg nek meghatározását lehet v  teszik, levezethet k a B iros ag állandó ítélkezési gyakorlatából.(3) Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint valamely szolgáltatásnyújtás csak akkor min sül a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja értelmében vett ellenszolgáltatás fejében teljesítettnek, és  z rt csak akkor adóköteles, ha a szolgáltatásnyújtó és a szolgáltatást igénybe vev között létezik olyan jogviszony, amelynek keretében kölcsönös szolgáltatások kerülnek átadásra  gy,

hogya a szolgáltatásnyújtó által kapott juttatás képezi a szolgáltatást igénybe vevő számára nyújtott szolgáltatás tényleges ellenértékét. A nyújtott szolgáltatás és a kapott ellenérték között közvetlen kapcsolatnak kell tehát fennállnia.⁽⁴⁾ Ennek megfelelően, amikor a szolgáltató tevékenysége kizárólag közvetlen ellenszolgáltatás nélküli szolgáltatásból áll, nincs alapja az adónak, és így ezek az ingyenes szolgáltatások nem tartoznak a héa hatálya alá.⁽⁵⁾

23. E kritériumok fényében kell tehát ezt követően elemezni az alapeljárás tárgyát képező rádiódíjhoz hasonló díjjal finanszírozott közszolgálati műsorszolgáltatási tevékenység jellegét.

Az eskő rozthas és a díjfizetésre kötelezett személyek közötti viszony

24. Amennyiben a helyzetet az eskő rozthas és a rádiódíj fizetésére kötelezett személyek közötti viszony szempontjából vizsgáljuk meg, álláspontom szerint azt a következtetést kell szükség szerint levonni, hogy az eskő rozthas rádiódíjból finanszírozott tevékenysége nem teljesíti azon kritériumokat, amelyek következtében a héa alá tartozó tevékenységnek minősülne.

25. Meg kell állapítani ugyanis, hogy ez esetben hiányzik a szükséges közvetlen jogi kapcsolat. Egyrészt, az eskő rozthas tevékenysége törvény alapján kerül megszervezésre, és ennek a tevékenységnek a folytatása nem függ sem a hallgatóság személyétől, sem annak pontos nagyságától. Ez egy közszolgálati rádiós műsorszolgáltatás, tehát két alapvető tényező jellemzi. Egyrészt szabadon hozzáférhető műsorszolgáltatásról van szó. Másrészt, mivel éppen állami támogatásban részesülő tevékenységről van szó, a sugárzott műsorok tartalmát nem a gazdasági nyereségesség szempontjai határozzák meg.

26. Másrészt, a díjfizetésre kötelezett személy szempontjából, a rádiódíj-fizetési kötelezettség szintén teljes mértékben elkülönül a közszolgálati rádiós műsorszolgáltatás tényleges igénybevételeétől. A rádiódíj címén keletkező kötelezettség törvényi kötelezettség, amelyet nem a rádió hallgatása keletkeztet, hanem a rádió-vevő készülék birtoklása. Amennyiben a közszolgálati rádióval párhuzamosan magán-műsorszolgáltatók is létezhetnek, a rádió-vevő készülék birtoklása egyáltalán nem jelenti a közszolgálati műsorszolgáltatás igénybevételeét. Ugyancsak, a közszolgálati rádió hallgatásának hiánya nem mentesít a rádiódíj-fizetési kötelezettség alól. Hasonlóképpen, a rádió hallgatásának a lehetősége nem függ a díj megfizetésétől, mert a közszolgálati rádiós műsorszolgáltatás szabadon hozzáférhető. Az a személy, aki elmulasztja a díj megfizetését, legfeljebb esetleges közigazgatási szankciókra számíthat.

27. A rádió-vevő készüléknek a közszolgálati rádió hallgatásától eltérő célra való felhasználásának a lehetősége – álláspontom szerint – szükség szerint kizárja azt az elméletet, miszerint az ilyen vevő készülék beszerzése a közszolgálati műsorszolgáltatás igénybevételeire irányuló szándékként értelmezhető, amely szolgáltatás árát a rádiódíj jelentené. E díj megfizetésének a kötelezettsége olyan törvényi kötelezettség, amely ténylegesen a rádió-vevő készülék birtoklásához kötődik, azonban ezzel szemben teljes mértékben független marad a közszolgálati rádiós műsorszolgáltatás igénybevételeétől.

28. Ennélfogva a rádiódíj megfizetésének kötelezettsége nem keletkeztet semmiféle jogi kötelezettséget a díjfizetésre kötelezett személy és a közszolgálati rádiós műsorszolgáltató között, hiszen, elszórtan is, a kötelezettséget keletkeztető tényállás nem a szóban forgó

m sorszolgáltató szolgáltatásainak az igénybevételéb l ered, hanem a rádió-vev készülék birtoklásából; másodsor, a hivatkozott szolgáltatásokhoz való hozzáférés nem ennek a díjnak a megfizetését l függ.

29. Ebb l következik, hogy a rádiódíj – a díjfizetésre kötelezett személy szempontjából – nem a közszolgálati rádiós m sorszolgáltató által nyújtott szolgáltatások ellenértéke.

A eský rozhlas és a cseh állam közötti kapcsolat

30. A cseh kormány írásbeli észrevételeiben eltér elemzést ismertet, amely szerint olyan háromoldalú jogi kapcsolat áll fenn, amelynek keretében a cseh állam a eský rozhlasra bízza azt a feladatot, hogy a célközönség (a potenciális hallgatóság) részére közérdek szolgáltatást biztosítson, és ennek fejében a rádiódíj formájában nyújt számára pénzügyi ellentételezést.

31. Nem vagyok meggy z dve ennek az elemzésnek a helyességér l, annál az egyszer oknál fogva, hogy a eský rozhlas és a cseh állam közötti kapcsolat nem egy szolgáltatásra irányuló, szerz déses jogviszony.

32. A közszolgálati rádiós m sorszolgáltatást közérdekb l, a társadalom demokratikus, társadalmi és kulturális igényeinek kielégítése, valamint a médiapluralizmus meg rzése érdekében hozták létre.(6) Ebb l a célból az államok olyan állami szervezeteket hoznak létre, amelyek feladata a m sorszolgáltatás nyújtása, és amelyek finanszírozását az állam biztosítja, gyakran az alapeljárás tárgyát képez höz hasonló díj formájában. Ezek az intézmények látják el a közszolgálati m sorszolgáltatás feladatát, azaz ingyenes, mindenki számára hozzáférhet és a gazdasági vagy más, a feladataikkal össze nem egyeztethet gazdasági kötöttségekt l független szolgáltatást nyújtanak. Ezt szem el tt tartva rendelkezik a tagállamokban történ közcélú m sorszolgáltatás rendszerér l szóló jegyz könyv úgy, hogy a Szerz dések rendelkezései nem érintik a tagállamok azon hatáskörét, hogy a közszolgálati m sorszolgáltatás finanszírozását biztosítsák.

33. A közszolgálati m sorszolgáltató intézményeket az állam hozza létre, amely meghatározza azok feladatát, felügyeli annak megvalósítását, és biztosítja azok finanszírozását, például valamely kifejezetten ebb l a célból létrehozott kötelez hozzájárulás bevételeinek a rendelkezésükre bocsátása útján. Tehát nem olyan gazdasági kapcsolatról van szó, amelyet két független jogalany, az állam és a közcélú m sorszolgáltató, szabadon létesít egymással, és amelyet ennél fogva teljes mértékben a Szerz dések és a másodlagos jog szabályai alá kellene rendelni. A közszolgálati m sorszolgáltató intézmény nem követel „arat” a szolgáltatásaiért, és a szóban forgó díj nem egy ilyen ár megfizetését jelenti.

34. A jelen ügyben felvetett érvek között az alapeljárásban vitatott díjat úgy mutatják be, mint olyan adónemet, amelynek célja egy adott közszolgáltatás finanszírozása. Inkább azt mondanám, hogy egy ilyen díj – különösen azon körülmények között, amelyek a cseh rádiódíjra jellemz k, azaz olyan díjra, amelyet a díjfizetésre kötelezett személy közvetlenül a jogosult m sorszolgáltató szervezetnek fizet – az állam által ennek a szervezetnek saját forrás formájában nyújtott különös állami támogatással mutat rokonságot. Márpedig az a tevékenység, amelyért az adóalany nem számol fel semmilyen ellenértéket a célközönségt l, és amelyet általános jelleggel az adóalany tevékenységének finanszírozása érdekében nyújtott támogatás révén finanszíroznak, egészen biztosan nem min sül ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak.

35. Ennek következtében a rádiódíj még a cseh közlekedési és a cseh állam közötti viszony szempontjából elemezve sem tekinthető a közcélú műsorszolgáltatás ellenértékének, és a cseh közlekedési tevékenysége, amelyet ebből a díjból finanszíroznak, nem minősül a hatodik irányelv értelmében vett ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak.

A Le Rayon d'Or ítélet relevanciájának kérdése

36. A kérdést előterjesztő bíróság továbbá felhívja a figyelmet a Le Rayon d'Or ítéletre,⁽⁷⁾ felvetve, hogy célszerű lenne-e az ítélettel megértesített megoldást, illetve egy specifikus, de ahhoz hasonló megoldást alkalmazni a díjjal finanszírozott közszolgálati rádiós műsorszolgáltatásra.

37. Álláspontom szerint ezt a javaslatot el kell vetni. Ebben az ítéletben a Bíróság ugyancsak úgy határozott, hogy az idős személyek bentlakását biztosító intézmény által nyújtott szolgáltatásokat ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásoknak kell tekinteni annak ellenére, hogy az adott ellátásokhoz kapcsolódó szolgáltatások ellenértékét nem a szóban forgó szolgáltatások jogosultjai fizetik meg közvetlenül, hanem az egészségbiztosítási alap, általánosságban jelleget.

38. Mindazonáltal a Le Rayon d'Or ítélet⁽⁸⁾ alapjául szolgáló ügy azon jogi kapcsolat miatt különbözik a jelen ügytől, amely ténylegesen fennállt a szolgáltatások jogosultjai, azaz az idős személyek bentlakását biztosító intézmény lakói és az intézmény között. E jogi kapcsolatnak az egyetlen sajátossága az egészségbiztosítási alap közreműködésében állt, amely a részükre teljesített szolgáltatások költségeinek fedezése céljából úgyszólván osztozott a bentlakók kötelezettségeiben. Márpedig a közszolgálati rádiós műsorszolgáltatás esetében, amint arra a jelen indítvány 28. pontjában is hivatkoztam, pontosan ez a jogi kapcsolat hiányzik. Következésképpen a Bíróság által a Le Rayon d'Or ítéletben⁽⁹⁾ alkalmazott megoldás nem alkalmazható a jelen ügyben.

A hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének q) pontja mögött meghúzódó jogi célról

39. A kérdést előterjesztő bíróság azt a kérdést is felteszi, hogy vajon mi lehetett az uniós jogalkotónak a célja a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének q) pontja bevezetésével, feltételezve, hogy a közszolgálati rádiós műsorszolgáltatás, amelyet általában egy, az alapeljárás tárgyát képező hasonló díjjal fedeznek, nem tartozik a hivatkozott rendelkezés hatálya alá. A cseh kormány szerint a rendelkezés által előírt kivételnek ez esetben nem lenne értelme.

40. Ezzel az aggálllyal nem értek egyet. A hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének q) pontja egy „bizonyos közhasznú tevékenységek számára biztosított héamentességeket” tartalmazó hosszú lista része. Ezek a tevékenységek, akár jellegüknél fogva, akár az azokat elvégző személyekre tekintettel, gyakran nem tartoznak a hatodik irányelv hatálya alá, mivel nem minősülnek az irányelv szerint ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásoknak. Mindazonáltal e tevékenységeket különböző forrásokból lehet finanszírozni. Legalábbis részben, ezeket lehet ellenszolgáltatás fejében teljesíteni. Ez a helyzet a közszolgálati rádiós műsorszolgáltatók intézményeivel is, amelyek teljes tevékenységük nem fedezhető díjjal, amint azt a cseh kormány is elismeri.⁽¹⁰⁾ Ezek azok a helyzetek, amelyek esetében a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének q) pontja mentesíti e tevékenységeket. A gyakorlatban az a tény, hogy gyakran olyan tevékenységekről

van szó, amelyek egyáltalán nem tartoznak a héarendszer alá, nem teszi tárgytalanná ezt a mentesítést.

41. Hozzá kell tenni, hogy mindenesetre a hatodik irányelv azon rendelkezését, amely egy adott tevékenység mentesítését írja el – amint azt az irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének q) pontja is teszi –, nem lehet úgy értelmezni, hogy az kiterjeszti az irányelvnek a 2. cikkében meghatározott hatályát. Az esetleges mentesülés feltétele tehát az adóköteles tevékenységekhez tartozás, nem pedig fordítva.

Végkövetkeztetés a eský rozhlas által végzett, rádiódíjjal finanszírozott tevékenység természetéről

42. A fent el adottak fényében, álláspontom szerint meg kell állapítani, hogy a eský rozhlas által végzett tevékenység annyiban, amennyiben azt rádiódíjjal finanszírozzák, nem tartozik a hatodik irányelv hatálya alá, mivel nem min sül ellenszolgáltatás fejében végzett tevékenységnek.

43. Ez a megállapítás lényegében elegend az el zetes döntéshozatalra el terjesztett kérdés megválaszolásához, abban a formájában, ahogyan azt a kérdést el terjeszt bíróság el terjesztette. Mindazonáltal álláspontom szerint a Bíróság – az EUMSZ 267. cikk szerint a nemzeti bírósággal történ együttm ködés keretében, és abból a célból, hogy a kérdést el terjeszt bíróság részére a leghasznosabb választ adja az alapeljárás megoldása szempontjából – kiterjeszthetné vizsgálatát arra a kérdésre, hogy a eský rozhlasnak mennyiben volt joga a megfizetett adó utólagos levonásához.

Azon adóalanyok adólevonási jogáról, akik egyszerre végeznek adóköteles és a héarendszer alá nem tartozó tevékenységeket

El zetes megállapítások

44. A hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdése értelmében, „[a]mennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használta fel, az adóalany jogosult az általa fizetendő adóból levonni” az ezen termékek vagy szolgáltatások után fizetendő , illetve megfizetett héát. Az utólagos adólevonási jog a héarendszer lényeges mechanizmusa, mivel lehet vé teszi, hogy ez az adó semleges maradjon a gazdasági szerepl k szempontjából, mivel f szabály szerint kizárólag a végs fogyasztók viselik annak terhét.

45. Mindazonáltal, annak érdekében, hogy a héát ténylegesen a fogyasztóra terheljék, az adólevonási jog csupán azon termékekre és szolgáltatásokra vonatkozhat, amelyeket azt követ en az adóalany az adóköteles tevékenységei céljából használ fel. Ennélfogva a megfizetett héa utólag levonható az el zetes megfizetett héa összegéb l, amelyet az adóalany a saját szerz déses partnereit l fog beszélni, beépítve a héa összegét az általa értékesített termékek vagy teljesített szolgáltatások árába. Ezzel szemben, ha az adóalany olyan termékek vagy szolgáltatások tekintetében lenne jogosult a héa utólagos levonására, amelyeket nem adóköteles tevékenységek céljából használnak fel, ezt a héaösszeget vissza kellene téríteni számára, így gyakorlatilag az adóköteles termékeket és szolgáltatásokat nem adóztatná meg. Ilyen esetben az adóalanyoknak kellene viselni az adóterhet, a fogyasztó helyébe lépve.

46. A héarendszer korrekciós mechanizmusokat vezet be arra az esetre, ha az adóalany által beszerzett termékek vagy igénybe vett szolgáltatások nem adóköteles tevékenységek céljából kerülnek felhasználásra. A két leggyakoribb eset az, amikor az adóalany a termékeket és szolgáltatásokat – teljesen vagy részben – adómentes tevékenységekre használja, illetve amikor a saját vagy a munkavállalói igényeinek a kielégítésére használja azokat.

47. Mindazonáltal a hatodik irányelv nem tartalmaz különös szabályokat, amelyek arra az esetre lennének irányadóak, amikor valamely adóalany egyszerre végez adóköteles és a héarendszer alá egyáltalán nem tartozó tevékenységeket. Azon termékek és szolgáltatások vonatkozásában, amelyeket az adóalany egyértelműen egyik vagy másik tevékenységi kategóriában (azaz az adóköteles és adómentes tevékenységek kategóriájában) használ fel, a megoldás egyszerre és a hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdésében közvetlenül levezethető. Azok a termékek és szolgáltatások ugyanis, amelyeket adóköteles tevékenységekre használnak fel, adólevonásra jogosítanak (kivéve, ha ezek a tevékenységek mentesülnek ez alól), míg a héarendszer alá nem tartozó tevékenységek keretében felhasznált termékek és szolgáltatások nem jogosítanak semmiféle adólevonásra. Ezzel szemben az adólevonási jog terjedelmének kérdése az adóköteles és a héarendszer alá nem tartozó tevékenységek keretében egyszerre és elválaszthatatlanul felhasznált termékek és szolgáltatások esetében merül fel. Számos ilyen termék és szolgáltatás képzelhető el, és ezek a gazdasági tevékenység költségének jelentős részét tehetik ki, így például az elektromos áram, az irodabérlés, a takarítási szolgáltatások, és egyes felszerelések stb. költségei.

A eský rozhlás esete

48. Ebben a helyzetben volna a eský rozhlás is, ha a Bíróság egyetértene az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésre adandó, általam javasolt válasszal a rádiódíjjal finanszírozott tevékenységének minősítésével kapcsolatban.⁽¹¹⁾ Ezt feltételezve, el kell utasítani a cseh adóhatóság álláspontját, miszerint a eský rozhlás rádiódíjjal finanszírozott tevékenysége a héarendszer hatálya alá tartozik, azonban a hatodik irányelv 13. cikkének A. pontja (1) bekezdésének q) pontja szerinti mentességben részesül. A hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdése és 19. cikkének szerinti, adólevonás meghatározásához használt együtttható kiszámításának módja tehát nem alkalmazható. Az e rendelkezésekben használt „olyan értékesítések, amelyek vonatkozásában nem áll fenn az adólevonási jog” kifejezés ugyanis nem fedik le mindazokat a műveleteket, amelyeket valamely olyan tevékenység keretében végeznek, amely nem tartozik a héarendszer hatálya alá.⁽¹²⁾

49. A eský rozhlás az alapeljárásban eladja, hogy a rádiódíj ellenszolgáltatásként való minősítésére vonatkozó elutasításnak azt kellene maga után vonnia, hogy az e díj jogcímén befolyt összegeket nem lehet beszámítani az adólevonás meghatározásához használt együttthatóba. Következésképpen az adólevonási jognak az elzetes felszámított hű 100%-ára kellene növekednie.⁽¹³⁾ Ez az álláspont releváns, főleg ha az elemzés kizárólag a rádiódíj címén szerzett bevétel természetére irányulna. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint ugyanis a levonásra vonatkozó jogosultság a héarendszer elválaszthatatlan része, és fő szabály szerint nem korlátozható, valamint az adóköteles ügyletekre elzetes felszámított adó egészére vonatkozik.⁽¹⁴⁾ Az a tény, hogy valamely adóalany olyan bevételre tesz szert, amely nem ellentételezése az általa nyújtott szolgáltatásoknak, és amelyek nem tartozik az üzleti forgalmába, fő szabály szerint nem korlátozhatja az adólevonásra vonatkozó jogosultságát.

50. Mindazonáltal ez az elemzés nem veszi figyelembe azt a tényt, hogy a rádiódíj nem a eský rozhlás kiegészítő bevétele, hanem az egyik fő finanszírozási forrása.⁽¹⁵⁾ Ez a díj teszi

lehet vé ugyanis, hogy finanszírozza a f tevékenységét vagy legalábbis e tevékenységének lényegi részét. A finanszírozott tevékenység természete tehát elválaszthatatlan magától a finanszírozás természetét l, amely a jelen ügyben nem a nyújtott szolgáltatások ellentételezéseként jelenik meg, hanem inkább saját bevételként.(16) Ez a tevékenység, összhangban a jelen ügyben általam javasolt válasszal, a hatodik irányelv 2. cikkének (1) bekezdése értelmében tehát nem tekinthet ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak. A kérdés tehát az, hogy ez a tevékenység biztosít-e jogosultságot az el zetesen felszámított hea levonására azon termékek és szolgáltatások esetében, amelyeket egyszerre használnak e tevékenység, valamint adóköteles tevékenységek keretében.

51. Véleményem szerint erre a kérdésre nemleges válasz adható. Ugyanis ellentétes lenne a rendszer logikájával, pontosabban a hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdésében foglalt határozott és egyértelm feltételekkel az adólevonási jog olyan termékek és szolgáltatások esetében való biztosítása, amelyeket olyan tevékenység keretében használnak fel, amely nem tartozik a héarendszer hatálya alá.(17) Ilyen esetben az el zetesen felszámított hea nem vonható le utólagosan az adóalany által megfizetett héából az adóköteles ügyletek címén (mivel nincs ilyen), és az adóalany annak visszatérítését követelheti. Ezt a hea összeget tehát végül senki nem fizetné meg, és az ügyletek láncolatában el zetesen megjelen termékek és szolgáltatások a gyakorlatban mentesülnének az adófizetési kötelezettség alól, megszegve a hea egyetemességének elvét.

52. A közszolgálati rádiós m sorszolgáltató adóalany esetében annál is inkább ez a helyzet, mivel annak tevékenységei – amennyiben azokat ellenérték fejében teljesítének, és ennél fogva adókötelesnek min sülnének – a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének q) pontja értelmében mentesülnének az adófizetési kötelezettség alól – a kereskedelmi jelleg tevékenységek kivételével, ami azonban a jelen esetben nem merül fel –, és nem biztosítanak jogosultságot az adólevonásra.(18) Nem lenne tehát logikus a levonásra vonatkozó jog azon tevékenységek tekintetében való biztosítása, amelyek nem adókötelesek, mivel azokat nem ellenszolgáltatás fejében teljesítették, és e jogosultság ugyanezen tevékenységek vonatkozásában való megtagadása, ha azok adókötelesek volnának.

53. Egy magán-m sorszolgáltató helyzetével történ összehasonlítás tanulságos lehet. Egy ilyen m sorszolgáltató is, a legtöbb esetben, szabadon hozzáférhet en sugározhatja m sorait, tehát anélkül, hogy ellentételezést kérne a hallgatóságtól. Mindazonáltal, díjbeszedés vagy más állami támogatás hiányában, a magán-m sorszolgáltatónak, az audiovizuális médiaszolgáltatásokról szóló irányelv(19) szóhasználata alapján, „kereskedelmi közlemények”, azaz reklámok, támogatott m sorok stb. közzétételével kell finanszíroznia a tevékenységét. Ezek a kereskedelmi közlemények a rádiós m sorszolgáltató m sorainak hallgatóságát célozzák, ennél fogva a kereskedelmi közlemények sugárzása elválaszthatatlan a m sorszolgáltatástól. Gazdasági szempontból, e m sorok összessége képezi a m sorszolgáltató tevékenységét, amelyet a kereskedelmi közleményeknek a m sorszolgáltató üzleti forgalmának részét képez bevételeb l finanszíroznak. Ennél fogva a rádiós m sorszolgáltató által a tevékenységének összessége keretében felhasznált termékekre és szolgáltatásokra el zetesen felszámított héát utólag levonják a m sorszolgáltató által kiszámlázott, a kereskedelmi közlemények díjába beszámított héából. Ez a beszámítás indokolja tehát az el zetesen felszámított hea teljes összegéb l való levonásra irányuló jogosultságot.

54. Nem ez a helyzet azon közszolgálati rádiós m sorszolgáltató esetében, amelynek tevékenységét, legalábbis részben, egy díjjal finanszíroznak. Mivel ez a díj nem a nyújtott

szolgáltatások ellenértéke, így nincs utólag felszámított hÉa, és ezért az el zetesen felszámított hÉa-t nem lehet levonni. A közszolgálati rádiós m sorszolgáltató természetesen kereskedelmi tevékenységet is folytathat, amelyet más forrásokból finanszíroz. Ez a tevékenység lehet séget biztosíthat számára az adólevonásra, de csak azon termékek és szolgáltatások vonatkozásában, amelyeket e kereskedelmi tevékenység keretében használ fel.

55. A félreértések elkerülése végett hozzá kell tennem, hogy álláspontom szerint nem lehet átültetni a Bíróság által a Kretztechnik-ítéletben(20) meger sített megoldást egy közszolgálati rádiós m sorszolgáltató esetére. Ebben az ítéletben a Bíróság lehet vé tette az el zetesen felszámított hÉa azon költségekb l való levonását, amelyek az adóalanynál részvénykibocsátás esetén keletkeztek, elismerve, hogy ez a részvénykibocsátás az adóalany gazdasági (tehát adóköteles) tevékenységének összességét szolgálta. Mindazonáltal a közszolgálati rádiós m sorszolgáltató a tevékenységét nem a díj beszedése céljából gyakorolja. Ezzel szemben a rádiós m sorszolgáltató célja a m sorszolgáltatási tevékenység gyakorlása, és a díj csupán az egyik finanszírozási forrás. Egyébként, még akkor is, ha egy ilyen tevékenységet ellenszolgáltatás fejében teljesítenének, az a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének q) pontja értelmében mentesülne az adófizetési kötelezettség alól. Nem áll fenn tehát analógia a Kretztechnick-ítélet alapjául szolgáló ügy tényállásával.

A levonásra vonatkozó jogosultság terjedelmének kiszámítása

56. Az a megállapítás, amely szerint a díjjal finanszírozott tevékenység nem biztosít jogosultságot az el zetesen felszámított hÉa levonására, ugyanúgy vonatkozik mind az adóalany által kizárólag az adómentes tevékenységei körében felhasznált termékekre és szolgáltatásokra, mind azokra, amelyeket egyszerre és elválaszthatatlanul használnak az ilyen adómentes és az adóköteles tevékenységek céljából. Az els kategóriába tartozó termékek és szolgáltatások nem okoznak semmilyen problémát, hiszen az adóalany egészen egyszer en nem jogosult az adólevonásra. Ezzel szemben a második kategória esetén meg kell határozni, hogy az adóalany milyen mértékben jogosult az adólevonási jogának abból a célból való gyakorlására, hogy egyrészt ez a jog fennmaradjon azon fél részére, amely adóköteles ügyletet bonyolít le, másrészt pedig, hogy ne kerüljön sor jogosulatlan „túlkompenzációra”.

57. Amint a Bíróság is megjegyezte a Securenta-ítéletben,(21) a hatodik irányelv rendelkezései nem szabályozzák, hogy a tagállamok mely módszereket vagy feltételeket kötelesek alkalmazni az el zetesen felszámított hÉaösszegeknek a költségek adóköteles vagy nem adóköteles tevékenységekhez való kapcsolódása szerinti megosztását lehet vé tev rendelkezések elfogadásakor.

58. A Bizottság írásbeli észrevételeiben arra utal, hogy az alapeljárás tárgyát képez höz hasonló díj a hatodik irányelv 19. cikke (1) bekezdésének második albekezdése értelmében állami támogatásnak min síthet . A tagállamoknak e rendelkezés alapján lehet ségük van arra, hogy az ilyen díjat bevezessék az adólevonás meghatározásához használt együttható nevez jébe, ily módon arányosan korlátozva az adólevonási jog terjedelmét.

59. Mindazonáltal ez a lehet ség álláspontom szerint nem alkalmazható olyan díjra, amelynek célja a közszolgálati médiaszolgáltatóknak a tagállamokban való finanszírozása. Függetlenül attól, hogy az alapeljárás tárgyát képez rádiódíj egy önálló finanszírozási forma különleges természetét visel állami támogatás, két hátrányos elemet látok.

60. Egyrészt, ez a megoldás a héarendszerbe integrálna olyan tevékenységeket, amelyek nem oda tartoznak. Amint azt már a jelen indítvány 50. pontjában kifejtettem, a rádiódíjat nem lehet az általa finanszírozott tevékenységtől függetlenül vizsgálni. E finanszírozás miatt ezt a tevékenységet nem ellenszolgáltatás fejében teljesítik, és az nem tartozik a héarendszer hatálya alá. Mivel a hatodik irányelv 19. cikkében elírt mechanizmus nem alkalmazandó az adómentes tevékenységekre,⁽²²⁾ abba nem lehet beszámítani az ilyen tevékenységekkel összefüggő összegeket.

61. Másrészt, az e cikkben elírt mechanizmus csak egy „vegyes” adóalany esetében alkalmazható, azaz aki egyszerre végez adóköteles és adómentes tevékenységeket. Nem lehet e cikket alkalmazni olyan adóalanyra, aki csak adóköteles tevékenységeket végez, és ezenfelül támogatásban részesül, oly módon, hogy az együttható nevezője kizárólag az adóköteles tevékenységek üzleti forgalmából és a támogatás összegéből állna.⁽²³⁾ A közszolgálati rádiós műsorszolgáltatók a díjjal finanszírozott tevékenységek mellett olyan tevékenységeket is végezhetnek, amelyek a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének q) pontja értelmében mentesülnek az adófizetési kötelezettség alól, azonban dönthetnek úgy is, hogy ezenfelül nem végeznek ilyen tevékenységet. Márpedig a Bizottság által támogatott megoldás csak az elbbitre lenne alkalmazandó, ami jelentős versenytorzulást eredményezhet, és sértheti a hatodik irányelv harmonizációs célkitűzését.

62. Álláspontom szerint a közszolgálati rádiós műsorszolgáltatók finanszírozását célzó díjak problémáját a Bíróság által a Securenta-ítéletben elfogadott döntés alapján kell feloldani. Ebben az ítéletben a Bíróság, miután megállapította, hogy a hatodik irányelv nem tartalmaz rendelkezéseket azon adóalanyok levonásra vonatkozó jogosultságának terjedelmét illetően, akik egyszerre végeznek adóköteles (és adót fizet) és adómentes tevékenységeket, úgy határozott, hogy az elzetesen felszámított hűadóösszegének adóköteles és adómentes tevékenységek közötti megosztásának módszereinek és kritériumainak a meghatározása a tagállamok mérlegelési jogkörébe tartozik, amelyek e jogkör gyakorlása során kötelesek figyelembe venni ezen irányelv célját és szerkezetét, és e tekintetben olyan számítási módot kötelesek meghatározni, amely objektíven tükrözi a felmerült költségeknek e két tevékenységre eső tényleges arányát.⁽²⁴⁾

63. Való igaz, hogy a Securenta-ítélet a részvények és befektetési jegyek kibocsátásához kapcsolódó költségek különös problémáját érintette. Mindazonáltal az ítéletben hozott döntés nem csak erre a területre korlátozódik, és álláspontom szerint teljes mértékben átültethető más olyan helyzetekre, ahol az adóalanyok egyszerre végeznek adóköteles tevékenységet, és egy olyan tevékenységet, amely nem tartozik a héarendszer hatálya alá.

Véggöveztetések

64. A fenti megfontolásokra tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság a következőképpen válaszoljon a Nejvyšší správní soud (legfelsőbb közigazgatási bíróság) által elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésre:

1) A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 2. cikkének 1. pontját úgy kell értelmezni, hogy a törvény által bevezetett, és minden rádióvevő készülék-birtokos által fizetendő díjjal finanszírozott közszolgálati rádiós műsorszolgáltató tevékenysége nem minősül az e rendelkezés értelmében vett ellenszolgáltatás fejében végzett szolgáltatásnyújtásnak, és nem

biztosít lehet séget a fizetend vagy megfizetett hozzáadottérték-adó levonására azon termékek és szolgáltatások vonatkozásában, amelyeket ezen intézmények szereztek be, és e tevékenység céljából használtak fel.

2) Az el zetesen felszámított hozzáadottértékadó-összegeknek e tevékenység és az adólevonási jogot megalapozó tevékenységek közti megosztására vonatkozó módszerek és feltételek meghatározása a tagállamok mérlegelési jogkörébe tartozik, amelyek e jogkör gyakorlása során kötelesek figyelembe venni a 77/388 hatodik irányelv célját és szerkezetét, és e tekintetben olyan számítási módot kötelesek meghatározni, amely objektíven tükrözi a felmerült költségeknek e két tevékenységre es tényleges arányát.

1 – Eredeti nyelv: francia.

2 – HL L 145., 1. o.; magyar nyelv különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.

3 – Csak azokat a kritériumokat fogom megemlíteni, amelyek a jelen ügyben az el zetes döntéshozatalra el terjesztett kérdés vizsgálata szempontjából relevánsak.

4 – Lásd többek között: Tolsma-ítélet (C-16/93, EU:C:1994:80, 14. pont); Lebara-ítélet (C-520/10, EU:C:2012:264, 27. pont).

5 – Lásd többek között: Hong-Kong Trade Development Council ítélet (89/81, EU:C:1982:121, 10. pont); GFKL Financial Services ítélet (C-93/10, EU:C:2011:700, 17. pont).

6 – Az EUSZ-hez és EUMSZ-hez csatolt, a tagállamokban történ közcélú m sorszolgáltatás rendszerér l szóló 29. jegyz könyv.

7 – C-151/13, EU:C:2014:185.

8 – C-151/13, EU:C:2014:185.

9 – C-151/13, EU:C:2014:185.

10 – Nehéz e ponton konkrét példákkal szolgálni, mivel az egyes tagállamok kormányának kell meghatározni, hogy a közszolgálati rádiós m sorszolgáltatók tevékenysége mennyiben tekintend közcélúnak, illetve kereskedelminek. Mindemellett, a közcélú feladat keretében készített programoknak a magán-m sorszolgáltatók részére történ eladása a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének q) pontja értelmében olyan tevékenységnek tekinthet , amely mentességet élvez.

11 – Azaz, amennyiben a Bíróság úgy ítéli meg, hogy a eský rozhlas rádiódíjjal finanszírozott tevékenysége nem esik a héarendszer hatálya alá.

12 – Lásd többek között: Mazák f tanácsnok Securenta-ügyre vonatkozó indítványa (C-437/06, EU:C:2007:777, 40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); Securenta-ítélet (C-437/06, EU:C:2008:166, 33. pont).

13 – Pontosabban 100%-ra emelkedne, ha a eský rozhlas által nyújtott minden ellenszolgáltatás fejében végzett szolgáltatás a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének q) pontja értelmében kereskedelmi jelleg tevékenységnek min sülne, minthogy ezek nem tartoznak a kivételek alá. Ezzel szemben, ha a eský rozhlas adóköteles, azonban az e rendelkezés alapján adófizetés alól mentesül tevékenységeket is végez – ami nem derül ki egyértelm en a kérdést el terjeszt bíróság határozatából – a megfizetett hea teljes mértékének utólagos levonására olyan együtthatót kellene alkalmazni, amely csak a hea alá tartozó (adóköteles és adómentes) tevékenységek bevételeit veszi figyelembe.

14 – Lásd többek között: Bp Soupergaz ítélet (C-62/93, EU:C:1995:223, 18. pont); Securenta-ítélet (C-437/06, EU:C:2008:166, 24. pont).

15 – A cseh rádióról szóló törvény (zákon o eském rozhlasu) 10. cikke értelmében a eský rozhlas f bevételi forrásai a rádiódíj és a saját gazdasági tevékenységéb l származó bevételek.

16 – Lásd a jelen indítvány 34. pontját.

[17](#) – Emlékeztetül, ez a rendelkezés adólevonási jogot biztosít „[a]mennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használta fel, az adóalany jogosult az általa fizetendő adóból levonni” (kiemelés tőlem).

[18](#) – A hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének q) pontja szerinti mentesülés ugyanis szubjektív természetű: mentesül a közszolgálati rádiós műsorszolgáltatók minden tevékenysége, a kereskedelmi jellegű tevékenységek kivételével.

[19](#) – A tagállamok audiovizuális médiaszolgáltatások nyújtására vonatkozó egyes törvényi, rendeleti vagy közigazgatási rendelkezéseinek összehangolásáról szóló, 2010. március 10-i 2010/13/EU európai parlamenti és tanácsi irányelv (HL L 95., 1. o.).

[20](#) – C-465/03, EU:C:2005:320.

[21](#) – C-437/06 (EU:C:2008:166, 33. pont).

[22](#) – Lásd a jelen indítvány 49. pontját, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

[23](#) – Lásd: Bizottság kontra Spanyolország ítélet (C-204/03, EU:C:2005:588, 25. és 26. pont).

[24](#) – Securenta-ítélet (C-437/06, EU:C:2008:166, a rendelkezés rész 2. pontja).