

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 (h?a) 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 h?a összegét utólag megfelel?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 h?a azon összegét, amely utólag levonható. A helyzet tovább bonyolódik, ha az adófizetésre kötelezett személy ezenfelül olyan tevékenységet végez, amely egyáltalán nem tartozik a h?arendszer körébe, mert nem rendelkezik a h?arendszert szabályozó rendelkezések szerinti, ellenszolgáltatás fejében végzett gazdasági tevékenység jellemz?ivel. A jelen ügy lehet?séget nyújt arra, hogy e tárgyban pontosítsuk a Bíróság ítélezési gyakorlatának tartalmát.

Jogi háttér

Az uniós jog

3. A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös

hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv(2) (a továbbiakban: hatodik irányelv) 2. cikkének 1. pontja a következőképpen rendelkezik:

„A [héta] 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 adókijátszásokat, 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 [hétéből] levonni a következő összegeket:

a) az olyan, belföldön adóköteles termékek és szolgáltatások után fizetendő, illetve megfizetett [héta], 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 hozzáadottértékadó levonását csupán addig a [héta] mértékéig lehet megengedni, amely az először 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, hozzáadottértékadó [héta] nélkül számított összege [helyesen: árbevételének összege] szerepel,
- a nevezésben pedig a számlálóban szerepel, továbbá az adólevonásra nem jogosító éves tevékenység teljes [árbevételének], [héta] nélkül számított összege szerepel. A tagállamok a nevezésbe 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 hozzáadottértékadóról 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 změně některých zákonů; a továbbiakban: 348/2005. sz. törvény) az alapeljárásban alkalmazandó változatában olyan rádiódíjat vezet be, amelynek célja a cseh közszolgálati rádió- és televíziós finanszírozása. E törvény 3. §-a értelmében rádiódíj fizetésére köteles az a természetes vagy jogi személy, aki rádió- vagy televíziós készülék tulajdonosa, vagy aki, bár nem tulajdonosa rádió- vagy televíziós készüléknek, más jogcímen legalább egy hónapon keresztül rádió- vagy televíziós 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 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 közszolgálati műsorszolgáltatás szerve a héalevonási jogosultságának további emelését kezdeményezte, kizárva a héalevonás meghatározására használt együttható kiszámításából egyes, részére megfizetett műsorszolgáltatási díjaknak megfelelő szolgáltatásokat, amelyeket eredetileg adólevonási jog nélküli adómentes szolgáltatásnyújtásokként jelentett be. E tekintetben a cseh közszolgálati műsorszolgáltatás szerve azt érvelt, hogy e műsorszolgáltatási díjak nem jelentik a teljesített közszolgálati műsorszolgáltatás ellenértékét.

12. Az adóhatóság nem fogadta el a cseh közszolgálati műsorszolgáltatás szerve ezen álláspontját, és kiegészítő adómegállapítások útján megtagadta a szóban forgó szolgáltatásoknak az adólevonási együttható kiszámításából való figyelmen kívül hagyását.

13. Mivel a Český rozhlas kifogását elutasították, a felperes a Městský soud v Praze (prágai városi bíróság) előtt megtámadta az adóhatóság határozatait, e bíróság pedig a 2014. június 6-i ítélettel megsemmisítette azokat.

14. Az alapeljárás felperese a kérdést elterjesztő bírósághoz fordult az ítélet felülvizsgálatát kérve. Ilyen körülmények között a Nejvyšší správní soud (legfelsőbb közigazgatási bíróság) úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé előzetes döntéshozatal céljából:

„A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalap megállapításról szóló, [...] hatodik tanácsi irányelv 2. cikkének 1. pontja szerinti olyan »ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak« tekinthető-e a rádió vevőkészülék tulajdonjoga, birtoklása vagy a használatára vonatkozó, egyéb jogalapból eredő jogosultság alapján, jogszabályban meghatározott összegben, törvény értelmében kötelezően fizetendő díjakból finanszírozott közszolgálati műsorszolgáltatás, 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 előzetes 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 előírásbeli észrevételeket. A Český rozhlas, a cseh kormány és az Egyesült Királyság Kormánya, valamint a Bizottság képviseltette magát a 2015. december 17-i tárgyaláson.

Elemzés

16. Előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésével a kérdést elterjesztő 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 rádióvevőkészülék birtokos által fizetendő kötelező díjjal finanszírozott közszolgálati műsorszolgáltató tevékenysége héaköteles gazdasági tevékenységnek minősül-e. Igenlő 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 előtt kell tartani, hogy ezt a kérdést a Český rozhlas és az adóhatóság közötti jogvitában tették fel, amelynek tárgya a Český rozhlas által a tevékenysége keretében megszerzett termékek és igénybe vett szolgáltatások vonatkozásában érvényesülő előzetesen megfizetett háa levonásának joga. Annak érdekében, hogy érdemben tudjon válaszolni a feltett kérdésre, a Bíróság nem tekinthet el ettől a körülménytől.

18. Ennélfogva, először is, a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja szerinti „ellenszolgáltatás fejében” teljesített szolgáltatásnyújtás kifejezésre kell összpontosítani. Mindemellett azzal kezdeném, hogy bevezető megjegyzéseimben azokra az aggályokra hivatkozok, amelyeket a Český rozhlas támasztott írásbeli észrevételeiben, és amelyek arra irányulnak, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés az alapeljárás megoldása szempontjából mennyire releváns.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés relevanciájáról

19. A Český rozhlas írásbeli észrevételeiben azt állítja, hogy az alapeljárás kizárólag a rádiódíj jellegének megállapítására irányul. Az alapeljárásban azt kell megállapítani, hogy ez a díj a Český

rozhlas mint közszolgálati rádiós m?sorszolgáltatató által nyújtott szolgáltatások ellenértékének min?sülhet?e; erre a kérdésre a felülvizsgálati eljárás tárgyát képez? ítélet az alapeljárásban nemleges választ adott. Mindazonáltal a ?eský rozhlas szerint a kérdést el?terjeszt? bíróság – az alapeljárás felperese által el?adott érvek hatására – elferdítette a kérdést, annak a megállapítását kérve a Bíróságtól, hogy a közszolgálati rádiós m?sorszolgáltatás mint tevékenység a héarendszer alá tartozó tevékenységnek min?sül?e. Márpedig a ?eský rozhlas szerint ez a kérdés nem releváns, mivel ezt a tevékenységet más forrásokból is finanszírozni lehet, nemcsak a rádiódíjból.

20. Nem értek egyet a ?eský rozhlas által felvetett aggályokkal. Egyértelm?, hogy a közszolgálati rádiós m?sorszolgáltatási tevékenység finanszírozásának a megszervezése az egyes tagállamok nemzeti jogrendszerére tartozik, és hogy a cseh rádiódíjhoz hasonló díj nem fedezheti az e tevékenység során felmerül? összes költséget. Mindazonáltal az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdés szövegezése, amely a „törvény értelmében kötelez?en fizetend? díjakból finanszírozott közszolgálati m?sorszolgáltatásra” hivatkozik, szükségszer?en azt jelenti, hogy a kérdés tárgya a közszolgálati m?sorszolgáltatás, amennyiben azt a rádiódíjból finanszírozzák.

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 ?eský rozhlas által nyújtott szolgáltatások ellenértékének min?sülhet?e. Ezzel szemben kizárólag e kérdésnek a vizsgálata – ahogyan a ?eský rozhlas javasolta – nem lenne elegend?, mivel az alapeljárás nem önmagában a rádiódíj jellegére vonatkozik, hanem a ?eský rozhlast adólevonási jogának terjedelmére. Álláspontom szerint tehát az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdés megfogalmazása teljes mértékben releváns.

Az „ellenszolgáltatás fejében” teljesített szolgáltatásnyújtás fogalmáról

22. Azok a kritériumok, amelyek valamely tevékenység visszterhes jellegének meghatározását lehet?vé teszik, levezethet?k a Bíróság 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 ezért csak akkor adóköteles, ha a szolgáltatásnyújtó és a szolgáltatást igénybe vev? között létezik olyan jogviszony, amelynek keretében kölcsönös szolgáltatások kerülnek átadásra úgy, hogy a szolgáltatásnyújtó által kapott juttatás képezi a szolgáltatást igénybe vev? 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 követ?en elemezni az alapeljárás tárgyát képez? rádiódíjhoz hasonló díjjal finanszírozott közszolgálati m?sorszolgáltatási tevékenység jellegét.

A ?eský rozhlas és a díjfizetésre kötelezett személyek közötti viszony

24. Amennyiben a helyzetet a ?eský rozhlas és a rádiódíj fizetésére kötelezett személyek közötti viszony szempontjából vizsgáljuk meg, álláspontom szerint azt a következtetést kell szükségszer?en levonni, hogy a ?eský rozhlas rádiódíjból finanszírozott tevékenysége nem teljesíti azon kritériumokat, amelynek következtében a héa alá tartozó tevékenységnek min?sülne.

25. Meg kell állapítani ugyanis, hogy ez esetben hiányzik a szükséges közvetlen jogi kapcsolat. Egyrészt, a ?eský rozhlas 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 igénybevételétől. A rádiódíj címén keletkező kötelezettség törvényi kötelezettség, amelyet nem a rádió hallgatása keletkeztet, hanem a rádió-vevőkészülék birtoklása. Amennyiben a közszolgálati rádióval párhuzamosan magánműsorszolgáltatók is létezhetnek, a rádió-vevőkészülék birtoklása egyáltalán nem jelenti a közszolgálati műsorszolgáltatás igénybevételét. 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-vevőkészüléknek a közszolgálati rádió hallgatásától eltérő célra való felhasználásának a lehetősége – álláspontom szerint – szükségszerűen kizárja azt az elméletet, miszerint az ilyen vevőkészülék beszerzése a közszolgálati műsorszolgáltatás igénybevételére irányuló szándékként értelmezhető, amely szolgáltatás árát a rádiódíj jelentené. E díj megfizetésének a kötelezettsége olyan törvényi kötelezettség, amely ténylegesen a rádió-vevőkészülék birtoklásához kötődik, azonban ezzel szemben teljes mértékben független marad a közszolgálati rádiós műsorszolgáltatás igénybevételétől.

28. Ennélfogva a rádiódíj megfizetésének kötelezettsége nem keletkeztet semmiféle jogi köteleket a díjfizetésre kötelezett személy és a közszolgálati rádiós műsorszolgáltató között, hiszen, először is, e kötelezettséget keletkeztető tényállás nem a szóban forgó műsorszolgáltató szolgáltatásainak az igénybevételéből ered, hanem a rádió-vevőkészülék birtoklásából; másodszor, a hivatkozott szolgáltatásokhoz való hozzáférés nem ennek a díjnak a megfizetésétől függ.

29. Ebből következik, hogy a rádiódíj – a díjfizetésre kötelezett személy szempontjából – nem a közszolgálati rádiós műsorszolgáltató által nyújtott szolgáltatások ellenértéke.

A csehszlovák roszhlas és a cseh állam közötti kapcsolat

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

31. Nem vagyok meggyőződve ennek az elemzésnek a helyességéről, annál az egyszerűbben fogva, hogy a csehszlovák roszhlas és a cseh állam közötti kapcsolat nem egy szolgáltatásra irányuló, szerződéses jogviszony.

32. A közszolgálati rádiós műsorszolgáltatást közérdekből, a társadalom demokratikus, társadalmi és kulturális igényeinek kielégítése, valamint a médiapluralizmus megteremtése érdekében hozták létre.⁽⁶⁾ Ebből a célból az államok olyan állami szervezeteket hoznak létre, amelyek feladata a műsorszolgáltatás nyújtása, és amelyek finanszírozását az állam biztosítja, gyakran az alapeljárás tárgyát képezőhöz hasonló díj formájában. Ezek az intézmények látják el a közszolgálati műsorszolgáltatás feladatát, azaz ingyenes, mindenki számára hozzáférhető és a gazdasági vagy más, a feladataikkal össze nem egyeztethető gazdasági kötöttségektől független

szolgáltatást nyújtanak. Ezt szem előtt tartva rendelkezik a tagállamokban történő közcélú m?szolgáltatás rendszeréről szóló jegyz?könyv úgy, hogy a Szerz?dések rendelkezései nem érintik a tagállamok azon hatáskörét, hogy a közszolgálati m?szolgáltatás finanszírozását biztosítsák.

33. A közszolgálati m?szolgáltató intézményeket az állam hozza létre, amely meghatározza azok feladatát, felügyeli annak megvalósítását, és biztosítja azok finanszírozását, például valamely kifejezetten ebből a célból létrehozott kötelező hozzájárulás bevételeinek a rendelkezésükre bocsátása útján. Tehát nem olyan gazdasági kapcsolatról van szó, amelyet két független jogalany, az állam és a közcélú m?szolgáltató, szabadon létesít egymással, és amelyet ennél fogva teljes mértékben a Szerz?dések és a másodlagos jog szabályai alá kellene rendelni. A közszolgálati m?szolgáltató intézmény nem követel „árát” 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 jellemzők, azaz olyan díjra, amelyet a díjfizetésre kötelezett személy közvetlenül a jogosult m?szolgáltató 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 célközönségtől, és amelyet általános jelleggel az adóalany tevékenységének finanszírozása érdekében nyújtott támogatás révén finanszíroznak, egészen biztosan nem minősül ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak.

35. Ennek következtében a rádiódíj még a ?eský rozhlas és a cseh állam közötti viszony szempontjából elemezve sem tekinthető a közcélú m?szolgáltatás ellenértékének, és a ?eský rozhlas 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 el?terjesztő bíróság továbbá felhívja a figyelmet a Le Rayon d'Or ítéletre,(7) felvetve, hogy célszerű lenne-e az ítélettel megerősített megoldást, illetve egy specifikus, de ahhoz hasonló megoldást alkalmazni a díjjal finanszírozott közszolgálati rádiós m?szolgáltatásra.

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, általánosan jelleggel.

38. Mindazonáltal a Le Rayon d'Or ítélet(8) alapjául szolgáló ügy azon jogi kapcsolat miatt különbözik a jelen üggtől, 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 közrem?ködésében állt, amely a részükre teljesített szolgáltatások költségeinek fedezése céljából úgyszólván osztozott a bentlakók kötelezettségeiben. Márpedig a közszolgálati rádiós m?szolgáltatás 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 elterjeszt? 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 m?sorszolgáltatás, amelyet általában egy, az alapeljárás tárgyát képez?höz hasonló díjjal fedeznek, nem tartozik a hivatkozott rendelkezés hatálya alá. A cseh kormány szerint a rendelkezés által el?írt 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 elvégz? személyekre tekintettel, gyakran nem tartoznak a hatodik irányelv hatálya alá, mivel nem min?sülnek az irányelv szerint ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásoknak. Mindazonáltal e tevékenységeket különböz? forrásokból lehet finanszírozni. Legalábbis részben, ezeket lehet ellenszolgáltatás fejében teljesíteni. Ez a helyzet a közszolgálati rádiós m?sorszolgáltatók intézményeivel is, amelyek teljes tevékenység nem fedezhet? 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 tevékenységekr?l 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 természetér?l

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 fizetend? adóból levonni” az ezen termékek vagy szolgáltatások után fizetend?, illetve megfizetett héát. Az utólagos adólevonási jog a héarendszer lényeges mechanizmusa, mivel lehet?vé teszi,

hogyan ez az adó semleges maradjon a gazdasági szereplők szempontjából, mivel a szabály szerint kizárólag a végső fogyasztók viselik annak terhet.

45. Mindazonáltal, annak érdekében, hogy a hűtő ténylegesen a fogyasztóra terheljék, az adólevonási jog csupán azon termékekre és szolgáltatásokra vonatkozhat, amelyeket azt követően az adóalany az adóköteles tevékenységei céljából használ fel. Ennélfogva a megfizetett hűtő utólag levonható az előzetesen megfizetett hűtő összegéből, amelyet az adóalany a saját szerződéses partnereitől fog beszerezni, beépítve a hűtő összegét az általa értékesített termékek vagy teljesített szolgáltatások árába. Ezzel szemben, ha az adóalany olyan termékek vagy szolgáltatások tekintetében lenne jogosult a hűtő utólagos levonására, amelyeket nem adóköteles tevékenységek céljából használnak fel, ezt a hűtőösszeget vissza kellene téríteni számára, így gyakorlatilag az adóköteles termékeket és szolgáltatásokat nem adóztatnák meg. Ilyen esetben az adóalanyoknak kellene viselni az adóterhet, a fogyasztó helyébe lépve.

46. A hűtőrendszer 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 irányadók, amikor valamely adóalany egyszerre végez adóköteles és a hűtőrendszer 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 egyszerű és a hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdéséből 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 hűtőrendszer alá nem tartozó tevékenységek keretében felhasznált termékek és szolgáltatások nem jogosítanak semmiféle adólevonásra. Ezzel szemben az adólevonási jog terjedelmének kérdése az adóköteles és a hűtőrendszer 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 hűtő roszhlás esete

48. Ebben a helyzetben volna a hűtő roszhlás is, ha a Bíróság egyetértene az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre adandó, általam javasolt válasszal a rádiódíjjal finanszírozott tevékenységének minősítésével kapcsolatban.(11) Ezt feltételezve, el kell utasítani a cseh adóhatóság álláspontját, miszerint a hűtő roszhlás rádiódíjjal finanszírozott tevékenysége a hűtőrendszer hatálya alá tartozik, azonban a hatodik irányelv 13. cikke A. pontja (1) bekezdésének q) pontja szerinti mentességben részesül. A hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdése és 19. cikke szerinti, adólevonás meghatározásához használt együttható 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 hűtőrendszer hatálya alá.(12)

49. A hűtő roszhlás az alapeljárásban előadja, hogy a rádiódíj ellenszolgáltatásként való minősítésére vonatkozó elutasításnak azt kellene maga után vonnia, hogy az a díj jogcímén befolyt összegeket nem lehet beszámítani az adólevonás meghatározásához használt

együthtatóba. Következésképpen az adólevonási jognak az elzáróan felszámított hea 100%-ára kellene növekednie.(13) Ez az álláspont releváns, főleg ha az elemzés kizárólag a rádiódíj címén szerzett bevétel természetére irányulna. Az állandó ítélezési gyakorlat szerint ugyanis a levonásra vonatkozó jogosultság a hearendszer elválaszthatatlan része, és főszabály szerint nem korlátozható, valamint az adóköteles ügyletekre elzáróan 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, főszabály szerint nem korlátozhatja az adólevonásra vonatkozó jogosultságát.

50. Mindazonáltal ez az elemzés nem veszi figyelembe azt a tényt, hogy a rádiódíj nem a versenykorlátozás kiegészítő bevétele, hanem az egyik fő finanszírozási forrása.(15) Ez a díj teszi lehetővé ugyanis, hogy finanszírozza a fő tevékenységét vagy legalábbis e tevékenységének lényegi részét. A finanszírozott tevékenység természete tehát elválaszthatatlan magától a finanszírozás természetétől, amely a jelen ügyben nem a nyújtott szolgáltatások ellentételezéseként jelenik meg, hanem inkább saját bevételeként.(16) Ez a tevékenység, összhangban a jelen ügyben általam javasolt válasszal, a hatodik irányelv 2. cikkének (1) bekezdése értelmében tehát nem tekinthető ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak. A kérdés tehát az, hogy ez a tevékenység biztosítja-e jogosultságot az elzáróan 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 egyértelmű feltételekkel az adólevonási jog olyan termékek és szolgáltatások esetében való biztosítása, amelyeket olyan tevékenység keretében használnak fel, amely nem tartozik a hearendszer hatálya alá.(17) Ilyen esetben az elzáróan 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 elzáróan megjelenő termékek és szolgáltatások a gyakorlatban mentesülnének az adófizetési kötelezettség alól, megszegve a hea egyetemességének elvét.

52. A közszolgálati rádiós műsorszolgáltató adóalany esetében annál is inkább ez a helyzet, mivel annak tevékenységei – amennyiben azokat ellenérték fejében teljesítenék, és ennél fogva adókötelesnek minősülnének – a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének q) pontja értelmében mentesülnének az adófizetési kötelezettség alól – a kereskedelmi jellegű 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 magánműsorszolgáltató helyzetével történő összehasonlítás tanulságos lehet. Egy ilyen műsorszolgáltató is, a legtöbb esetben, szabadon hozzáférhetően sugározhatja műsorait, tehát anélkül, hogy ellentételezést kérne a hallgatóságtól. Mindazonáltal, díjbeszedés vagy más állami támogatás hiányában, a magánműsorszolgáltatónak, az audiovizuális médiaszolgáltatásokról szóló irányelv(19) szóhasználata alapján, „kereskedelmi közlemények”, azaz reklámok, támogatott műsorok stb. közzétételével kell finanszíroznia a tevékenységét. Ezek a kereskedelmi közlemények a rádiós műsorszolgáltató műsorainak hallgatóságát célozzák, ennél fogva a kereskedelmi közlemények sugárzása elválaszthatatlan a műsorszolgáltatástól. Gazdasági szempontból, e műsorok összessége képezi a műsorszolgáltató tevékenységét, amelyet a kereskedelmi közleményeknek a műsorszolgáltató üzleti forgalmának részét képez?

bevételeiből finanszíroznak. Ennélfogva a rádiós műsorszolgáltató által a tevékenységének összessége keretében felhasznált termékekre és szolgáltatásokra elzárólagosan felszámított hűt utólag levonják a műsorszolgáltató által kiszámlázott, a kereskedelmi közlemények díjába beszámított hűából. Ez a beszámítás indokolja tehát az elzárólagosan felszámított hűa teljes összegéből való levonásra irányuló jogosultságot.

54. Nem ez a helyzet azon közszolgálati rádiós műsorszolgáltató esetében, amelynek tevékenységét, legalábbis részben, egy díjjal finanszíroznak. Mivel ez a díj nem a nyújtott szolgáltatások ellenértéke, így nincs utólag felszámított hűa, és ezért az elzárólagosan felszámított hűát nem lehet levonni. A közszolgálati rádiós műsorszolgáltató természetesen kereskedelmi tevékenységet is folytathat, amelyet más forrásokból finanszíroz. Ez a tevékenység lehetőséget 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⁾ megérősített megoldást egy közszolgálati rádiós műsorszolgáltató esetére. Ebben az ítéletben a Bíróság lehetősé tette az elzárólagosan felszámított hűa azon költségeiből 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 műsorszolgáltató a tevékenységét nem a díj beszedése céljából gyakorolja. Ezzel szemben a rádiós műsorszolgáltató célja a műsorszolgáltatási 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 Kretztechnik 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 elzárólagosan felszámított hűa 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 első kategóriába tartozó termékek és szolgáltatások nem okoznak semmilyen problémát, hiszen az adóalany egészen egyszeren 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 ügyleteket 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 elzárólagosan felszámított hűaösszegeknek a költségek adóköteles vagy nem adóköteles tevékenységekhez való kapcsolódása szerinti megosztását lehetősé 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 együtttható 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 képező rádiódíj egy önálló finanszírozási forma különleges természetét viseli? 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 egyútharó nevezője kizárólag az adóköteles tevékenységek üzleti forgalmából és a támogatás összegéből állna.(23) A közszolgálati rádiós m?szolgáltatók 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 elíbbiekre lenne alkalmazandó, ami jelentős versenytorzulást eredményezhet, és sértheti a hatodik irányelv harmonizációs célkitűzését.

62. Álláspontom szerint a közszolgálati rádiós m?szolgáltatók 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 h?a összegének 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 áttölthető más olyan helyzetekre, ahol az adóalanyok egyszerre végeznek adóköteles tevékenységet, és egy olyan tevékenységet, amely nem tartozik a héarendszer hatálya alá.

Véggövetkeztetések

64. A fenti megfontolásokra tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság a következ?képpen 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 kötelező díjjal finanszírozott közszolgálati rádiós m?szolgáltató tevékenysége nem minősül az e rendelkezés értelmében vett ellenszolgáltatás fejében végzett szolgáltatásnyújtásnak, és nem biztosít lehetőséget a

fizetendő vagy megfizetett hozzáadottértékadó levonására azon termékek és szolgáltatások vonatkozásában, amelyeket ezen intézmények szereztek be, és e tevékenység céljából használtak fel.

2) Az elzárólagosan felszámított hozzáadottértékadóösszegeknek 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 eső tényleges arányát.

1 – Eredeti nyelv: francia.

2 – HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű kiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.

3 – Csak azokat a kritériumokat fogom megemlíteni, amelyek a jelen ügyben az elzárólagos döntéshozatalra előterjesztett 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 történő közcélú műsorszolgáltatás rendszeréről szóló 29. jegyzéknyelv.

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 műsorszolgáltatók tevékenysége mennyiben tekintendő közcélúnak, illetve kereskedelminek. Mindemellett, a közcélú feladat keretében készített programoknak a magánműsorszolgáltatók részére történő eladása a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének q) pontja értelmében olyan tevékenységnek tekinthető, amely mentességet élvez.

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

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

13 – Pontosabban 100%-ra emelkedne, ha a fentebb említett rádió által nyújtott minden ellenszolgáltatás fejében végzett szolgáltatás a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének q) pontja értelmében kereskedelmi jellegű tevékenységnek minősülne, minthogy ezek nem tartoznak a kivételek alá. Ezzel szemben, ha a fentebb említett rádió adóköteles, azonban az e rendelkezés alapján adófizetés alól mentesülő tevékenységeket is végez – ami nem derül ki egyértelműen a kérdést előterjesztő bíróság határozatából – a megfizetett hűa teljes mértékének utólagos levonására olyan együtthatót kellene alkalmazni, amely csak a hűa 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 v eském rozhlasu) 10. cikke értelmében a v eský rozhlas f v bevételi forrásai a rádiódíj és a saját gazdasági tevékenységéb l származó bevételek.

16 – Lásd a jelen indítvány 34. pontját.

17 – Emlékeztet vül, ez a rendelkezés adólevonási jogot biztosít „[a]mennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használta fel, az adóalany jogosult az általa fizetend v adóból levonni” (kiemelés t vlem).

18 – A hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének q) pontja szerinti mentesülés ugyanis szubjektív természet v: mentesül a közszolgálati rádiós m v sorszolgáltatók minden tevékenysége, a kereskedelmi jelleg v 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 rendelkez v rész 2. pontja).