MACIEJ SZPUNAR
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2021. március 25.[1]

C-21/20. sz. ügy

Balgarska natsionalna televizia
kontra
Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia pri Tsentralno upravlenie na NAP

(az Administrativen sad Sofia-grad [szófiai közigazgatási bíróság, Bulgária] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – Hozzáadottérték-adó (héa) – 2006/112/EK irányelv – A 2. cikk (1) bekezdésének c) pontja – Hatály – Ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás – A 132. cikk (1) bekezdésének q) pontja – Adómentesség – Részben állami költségvetésből, részben kereskedelmi jellegű tevékenységekből finanszírozott televíziós műsorszolgáltatás – Előzetesen felszámított adó levonásának joga”

Bevezetés

1. Két fő módszer létezik a közszolgálati rádió és televízió tagállamok általi finanszírozására: általában televízió- vagy rádiókészülék birtoklásához kapcsolódó speciális díj bevezetése, amelyből az elért bevételeket a közszolgálati műsorszolgáltatók szükségleteinek fedezésére fordítják (előfizetés), vagy az állami költségvetésből való közvetlen finanszírozás.[2] Egyes tagállamok vegyítik e két módszert, oly módon, hogy a műsorszolgáltató társadalmi-politikai feladataihoz képest elégtelennek tekintett díjakból származó bevételt közvetlen költségvetési támogatásokkal egészítik ki.

2. A jelen ügy arra a kérdésre vonatkozik, hogy a közszolgálati műsorszolgáltatók e finanszírozási módjait hogyan kell minősíteni a hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa), és azon hatások szempontjából, amelyeket e minősítés gyakorol a műsorszolgáltatók, mint héaalanyok helyzetére.

3. A Bíróságnak már lehetősége volt megállapítani, hogy a rádió-vevőkészülék tulajdonosa vagy birtokosa által kötelezően fizetett, jogszabályban előírt díjakból finanszírozott és törvény által létrehozott műsorszolgáltató tevékenysége nem minősül a héajogszabályok értelmében vett,

[1] Eredeti nyelv: lengyel.

[2] Lásd: Berg, Ch. E., Lund, A. B., „Financing Public Service Broadcasting: A Comparative Perspective”, *Journal of Media Business Studies*, 9/2012. sz., 7. o.; Bron, Ch. M., Le financement et le contrôle des offres des radiodiffuseurs de service public, in: Observatoire européen de l’audiovisuel, *IRIS Plus 2010-4. Médias de service public: pas de contenu sans financement*, Strasbourg 2010, 7. o.

„ellenszolgáltatás fejében” teljesített szolgáltatásnyújtásnak, és nem tartozik e jogszabályok hatálya alá.[3] Felmerül azonban a kérdés, hogy ugyanezt a megoldást kell-e alkalmazni az általános költségvetési támogatásból finanszírozott műsorszolgáltató esetében is.

4. A Bíróságnak alkalma nyílik arra is, hogy e tekintetben továbbfejlessze ítélkezési gyakorlatát azáltal, hogy megvizsgálja azt a kérdést, hogy hogyan kell kialakítani a közszolgálati műsorszolgáltató által tevékenysége céljából beszerzett termékek, illetve igénybe vett szolgáltatások után fizetendő vagy megfizetett adó levonására irányuló jogát.

Jogi háttér

Az uniós jog

5. A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv[4] 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében:

„A HÉA hatálya alá a következő ügyletek tartoznak:

[…]

c) egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás;

[…]”.

6. Ezen irányelv 132. cikke (1) bekezdésének q) pontja a következőképpen rendelkezik:

„A tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:

[…]

q) a közszolgálati rádió- és televíziótestületek tevékenységei, kivéve azok kereskedelmi jellegű tevékenységeit.

[…]”.

7. Az említett irányelv 168. cikke értelmében:

„Az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetendő adó összegéből levonni a következő összegeket:

a) a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetendő vagy megfizetett HÉA-t;;

[3] 2016. június 22-i Český rozhlas ítélet (C-11/15, EU:C:2016:470, rendelkező rész).

[4] HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.

b) a 18. cikk a) pontja és 27. cikk értelmében termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak minősülő tevékenység után fizetendő HÉA-t;

c) a 2. cikk (1) bekezdése b) pontjának i. alpontjával összhangban a Közösségen belüli termékbeszerzés után fizetendő HÉA-t;

d) a 21. és 22. cikkel összhangban Közösségen belüli beszerzésnek minősülő tevékenység után fizetendő HÉA-t;

e) az ebbe a tagállamba importált termékek után fizetendő vagy megfizetett HÉA-t."

8. Végül a 2006/112 irányelv 173. cikke (1) bekezdésének első albekezdése értelmében:

„Amennyiben az adóalany egyidejűleg használ fel termékeket és szolgáltatásokat olyan ügyletekhez, amelyek esetében a 168., 169. és 170. cikk értelmében adólevonási jog illeti meg, valamint olyan ügyletekhez, amelyekre vonatkozóan nincs adólevonási joga, akkor az előzetesen felszámított héa összege kizárólag olyan mértékben vonható le, amilyen mértékben az az először említett ügyletekhez köthető."

A bolgár jog

9. A Balgarska natsionalna televizia (bolgár nemzeti televízió, a továbbiakban: BNT) jogi személy, a Zakon za radioto i televiziata (a rádióról és televízióról szóló törvény) 6. cikkének (3) bekezdése szerinti, audiovizuális médiaszolgáltatásokat nyújtó nemzeti közszolgáltató. E törvény 70. cikkének (3) bekezdése szerint a BNT-t költségvetési támogatásból, [és] többek között reklámból és más forrásokból származó bevételekből finanszírozzák.

10. A 2006/112 irányelvet a bolgár jogba a Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (a hozzáadottérték-adóról szóló törvény) ültette át. E törvény 42. cikke többek között a BNT tevékenységeit mentesíti a héa alól, amennyiben azokat az állami költségvetésből finanszírozzák.

A tényállás, az eljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

11. A BNT bolgár állami televíziós műsorszolgáltató, azaz olyan jogalany, amelynek tevékenysége főszabály szerint részesülhet a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének q) pontjában megállapított adómentességben. A BNT-t részben állami költségvetésből, részben pedig saját kereskedelmi jellegű tevékenységéből származó bevételekből finanszírozzák. E tevékenység fizetett tartalmak, különösen reklámok sugárzását, és műsorszolgáltatástól eltérő tevékenységeket, mint szellemi tulajdonjogok értékesítését vagy berendezések bérbeadását egyaránt jelenti.

12. Az alapeljárás a BNT tevékenységéhez felhasznált termékek beszerzése és szolgáltatások igénybevétele után megfizetett vagy fizetendő adó levonásának jogára vonatkozik. A jogvita abból ered, hogy a BNT és a bolgár adóhatóságok a héa szempontjából eltérően értelmezik a BNT tevékenységét. A BNT szerint ugyanis a költségvetési támogatás nem tekinthető a műsorszolgáltatás ellenértékének, így e támogatás teljes mértékben kívül esik a héarendszer hatályán. Ez alapján a BNT arra a következtetésre jutott, hogy a támogatásból és kereskedelmi bevételekből finanszírozott tevékenység céljából felhasznált termékek és szolgáltatások tekintetében jogosult a fizetendő adó teljes levonására. Az adóhatóság ezzel szemben úgy véli, hogy a BNT tevékenysége, amennyiben azt az állami költségvetésből finanszírozzák,

a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének q) pontja szerinti adómentesség hatálya alá tartozik, aminek következtében a levonási jog csak arányosan illeti meg annyiban, amennyiben a BNT műsorszolgáltatási tevékenységét kereskedelmi jellegű tevékenységből származó bevételekből finanszírozzák.

13. E jogvita tárgyában 2016. december 14-én adómegállapító határozatot hoztak, amelyben az adóhatóság elrendelte a 2015. szeptember 1. és 2016. március 31. közötti időszak tekintetében fizetendő adóból levont, a BNT által bejelentett összeg korrekcióját. A BNT e határozattal szemben fellebbezést nyújtott be, amelyet az alapügyben félként eljáró adóhatóság 2017. február 27-i határozatával elutasított. Ez utóbbi határozatot a BNT a kérdést előterjesztő bíróság előtt megtámadta.

14. E körülmények között az Administrativen sad Sofia-grad (szófiai közigazgatási bíróság, Bulgária) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Audiovizuális médiaszolgáltatásoknak a közszolgálati televízió általi, a nézők részére történő nyújtása a [2006/112] irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében vett, ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak minősülhet-e, ha e szolgáltatásnyújtást az állam támogatás formájában finanszírozza, mindamellett a nézők nem fizetnek díjat a műsorsugárzásért, vagy e szolgáltatásnyújtás nem minősül az e rendelkezés értelmében vett, ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak, és nem tartozik ezen irányelv hatálya alá?

2) Amennyiben a válasz az, hogy a közszolgálati televíziós csatorna által a nézők részére nyújtott audiovizuális médiaszolgáltatások a 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdése c) pontjának hatálya alá tartoznak, abból kell-e kiindulni, hogy az irányelv 132. cikke (1) bekezdésének q) pontja értelmében vett adómentes ügyletekről van szó, és megengedhető az olyan nemzeti szabályozás, amely e tevékenységet kizárólag azon állami költségvetési támogatás alapján mentesíti az adó alól, amelyet a közszolgálati televízió kap, függetlenül attól, hogy ez a tevékenység részben kereskedelmi jellegű?

3) Megengedhető-e a 2006/112 irányelv 168. cikke szerint az olyan gyakorlat, amely a beszerzések tekintetében fizetendő vagy megfizetett adó teljes összegére vonatkozó levonási jogot nem kizárólag a beszerzések (adóköteles vagy nem adóköteles tevékenységhez történő) felhasználásától, hanem ezen beszerzések finanszírozásának módjától – nevezetesen egyfelől a saját bevételekből (többek között reklámszolgáltatásokból), másfelől pedig az állami támogatásból történő finanszírozástól – is függővé teszi, és amely gyakorlat a teljes adólevonási jogot csak a saját bevételekből finanszírozott beszerzések tekintetében biztosítja, az állami támogatásból finanszírozott beszerzések esetében azonban nem, és amelynek során megkövetelik ezen beszerzések elhatárolását?

4) Annak megállapítása esetén, hogy a közszolgálati televízió tevékenysége mind adóköteles, mind adómentes ügyletekből áll, és e tevékenység vegyes finanszírozásának figyelembevételével: milyen hatállyal rendelkezik a fizetendő vagy megfizetett adó teljes összegére vonatkozó levonási jog e beszerzések esetén, és mely kritériumokat kell alkalmazni e levonási jog meghatározása során[?]”

15. Ezen előzetes döntéshozatal iránti kérelem 2020. január 17-én érkezett a Bírósághoz. Írásbeli észrevételeket nyújtott be a BNT, a spanyol kormány, valamint az Európai Bizottság. A BNT és a Bizottság írásban válaszolt a Bíróság kérdéseire.

Elemzés

16. A kérdést előterjesztő bíróság négy előzetes döntéshozatal iránti kérdést terjesztett elő. E kérdéseket előterjesztésük sorrendjében fogom megvizsgálni.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésről

17. Előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság azt kívánja megtudni, hogy a 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontját úgy kell értelmezni, hogy az állami televíziós műsorszolgáltató televíziós médiaszolgáltatás nyújtásából álló tevékenysége e rendelkezés értelmében ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak minősül-e, amennyiben azt állami költségvetési támogatásból finanszírozzák.

Előzetes észrevételek

18. A kérdést előterjesztő bíróság ezzel kapcsolatos kétségei a Varhoven administrativen sad (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Bulgária) 2018. április 23-i ítéletéhez kapcsolódnak, amelyben e bíróság megállapította, hogy a BNT tevékenysége a közös héarendszer hatálya alá tartozik. E bíróság határozatát különösen a 2006/112 irányelv 25. cikkének c) pontjára alapította, amely szerint az ezen irányelv értelmében vett szolgáltatásnyújtásnak minősül többek között a hatóság által vagy nevében vagy törvény által előírt szolgáltatás végrehajtása.[5] Márpedig e bíróság álláspontja szerint ez a helyzet áll fenn a BNT törvény alapján folytatott tevékenysége esetében. E tekintetben a Varhoven administrativen sad (legfelsőbb közigazgatási bíróság) a Bíróság Le Rayon d'Or ítéletére[6] hivatkozott. Megállapította ugyanakkor, hogy tekintettel a BNT finanszírozási módja és az előfizetésből finanszírozott közszolgálati műsorszolgáltatók közötti különbségekre, a Bíróság Český rozhlas ítélete[7] nem alkalmazható a BNT-re.

19. A fentiekben említett 2018. április 23-i ítélet összhangban van az adóhatóság alapeljárásban képviselt álláspontjával.

20. Az a kérdés, hogy a Český rozhlas ítéletből[8] eredő következtetések alkalmazandók-e az állami költségvetésből származó támogatásból finanszírozott közszolgálati műsorszolgáltató helyzetére, alapvető fontosságú a jelen ügyben előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre adott válasz tekintetében. Röviden felidézem tehát ezt az ítéletet.

5 E rendelkezést nem ültették át kifejezetten a bolgár jogba, a Varhoven administrativen sad (legfelsőbb közigazgatási bíróság) azonban úgy ítélte meg, hogy az közvetlen hatállyal rendelkezik. Ez utóbbi kérdést illetően álláspontom szerint e bíróságnak igaza van, mivel a 2006/112 irányelv 25. cikke az ezen irányelv értelmében vett szolgáltatás meghatározásának részét képezi, és mint ilyet, nem kell a nemzeti jogba külön átültetni. E rendelkezés ugyanakkor – ahogy azt alább levezetem (lásd a jelen indítvány 33–37. pontját) – nem alkalmazandó a BNT állami támogatásból finanszírozott tevékenységére.

6 2014. március 27-i ítélet (C-151/13, EU:C:2014:185).

7 2016. június 22-i ítélet (C-11/15, EU:C:2016:470).

8 2016. június 22-i ítélet (C-11/15, EU:C:2016:470).

A Český rozhlas ítélet

21. A Český rozhlas ítéletben [9] a Bíróság először is felidézte korábbi ítélkezési gyakorlatát, amely szerint a szolgáltatásnyújtás csak akkor minősül a 77/388/EGK irányelv [10] 2. cikkének 1. pontja értelmében „ellenszolgáltatás fejében” teljesítettnek, és így adókötelesnek, ha a szolgáltatásnyújtó és a szolgáltatást igénybe vevő között olyan jogviszony van, amelynek keretében szolgáltatások kölcsönös nyújtása történik úgy, hogy a szolgáltatásnyújtó által kapott juttatás képezi a szolgáltatást igénybe vevő számára nyújtott szolgáltatás tényleges ellenértékét. [11] A fentiekkel összefüggésben a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a 77/388 irányelv 2. cikkének 1. pontja értelmében vett „ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásnyújtás” fogalma azt feltételezi, hogy a nyújtott szolgáltatás és a kapott ellenérték között közvetlen kapcsolat áll fenn. [12]

22. Ezt követően a Bíróság megállapította, hogy az előfizetésből finanszírozott közszolgálati műsorszolgáltató és ezen előfizetés fizetésére kötelezett személyek között nem ilyen jogviszony áll fenn. Egyrészt ugyanis e kötelezettség nem a közszolgálati műsorszolgáltató szolgáltatásainak tényleges igénybevételétől, hanem csupán a vevőkészülék birtoklásától függ, másrészt az e szolgáltatásokhoz való hozzáférés nem függ az előfizetés megfizetésétől. Ez az előfizetés tehát nem minősül a közszolgálati műsorszolgáltató által nyújtott szolgáltatásért fizetett díjnak. [13]

23. A Bíróság elutasította a cseh kormány azon érvét is, amely szerint ilyen jogviszony áll fenn a közszolgálati műsorszolgáltató és a részére az előfizetési kötelezettség megállapítása révén finanszírozást biztosító állam között. [14]

24. Hasonlóképpen, a Bíróság elutasította a Le Rayon d’Or ítéletből [15] eredő megoldás alkalmazhatóságát az előfizetésből finanszírozott közszolgálati műsorszolgáltató helyzetére. A Bíróság ugyanis rámutatott arra, hogy az ezen ítélet alapjául szolgáló ügyben a nyújtott szolgáltatások és a kapott ellenszolgáltatás között közvetlen kapcsolat áll fenn – még ha ezen ellenszolgáltatás átalány jellegű is volt –, és ezért az ilyen átalányfizetés ellenszolgáltatás fejében nyújtott szolgáltatások ellenértékének minősül, és ezért a héa hatálya alá tartozik. Ezzel szemben az előfizetésből finanszírozott közszolgálati műsorszolgáltató esetében nem áll fenn ilyen közvetlen kapcsolat. [16]

25. A fentiekre tekintettel a Bíróság megállapította, hogy a rádió-vevőkészülék tulajdonosa vagy birtokosa által kötelezően fizetett, jogszabályban előírt díjakból finanszírozott, és a törvény által létrehozott rádiós műsorszolgáltató társaság által végzett olyan közcélú rádiós műsorszolgáltatási tevékenység, mint amelyről a Český rozhlas ítélet alapjául szolgáló alapügyben szó van, nem minősül a 77/388 irányelv 2. cikkének 1. pontja értelmében vett, „ellenszolgáltatás fejében” teljesített szolgáltatásnyújtásnak, és ezért nem tartozik az említett irányelv hatálya alá. [17]

[9] 2016. június 22-i ítélet (C-11/15, EU:C:2016:470).

[10] A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról- közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.). Jelenleg a szolgáltatásnyújtás tekintetében a 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja.

[11] 2016. június 22-i Český rozhlas ítélet (C-11/15, EU:C:2016:470, 21. pont).

[12] 2016. június 22-i Český rozhlas ítélet (C-11/15, EU:C:2016:470, 22. pont).

[13] 2016. június 22-i Český rozhlas ítélet (C-11/15, EU:C:2016:470, 23–27. pont).

[14] 2016. június 22-i Český rozhlas ítélet (C-11/15, EU:C:2016:470, 29–30. pont).

[15] 2014. március 27-i ítélet (C-151/13, EU:C:2014:185).

[16] 2016. június 22-i Český rozhlas ítélet (C-11/15, EU:C:2016:470, 34–35. pont).

[17] 2016. június 22-i Český rozhlas ítélet (C-11/15, EU:C:2016:470, rendelkező rész).

A jelen ügyre történő alkalmazás

26. Véleményem szerint hasonló megoldást kell alkalmazni a költségvetési támogatásból finanszírozott közszolgálati műsorszolgáltató tekintetében is. Kétségtelen, hogy az ilyen műsorszolgáltató nem részesül a vevőkészülékek birtokosai által fizetett külön díjból. Ellenben állami költségvetésből közvetlenül kap támogatást, amely támogatás a törvény által e műsorszolgáltatókra bízott feladatok finanszírozására szolgál.

27. Ez azonban alapvetően nem érinti az ilyen műsorszolgáltató tevékenysége jellegének héa szempontjából történő elemzését. E támogatás ugyanis nem a közszolgálati műsorszolgáltató által nyújtott szolgáltatások díjának, hanem bizonyos típusú közfeladatok finanszírozási módjának minősül. Az ilyen támogatás megítélésének vagy más finanszírozási módnak a megállapítása az említett közfeladatok ellátásának szükséges és elengedhetetlen feltétele. Más szóval, nem két funkcionálisan független kölcsönös szolgáltatásról van szó: a közszolgálati műsorszolgáltató által nyújtott szolgáltatások és az állami költségvetésből fizetett díjak. Itt az állam tevékenységéről van szó, amely rádió és televízió formájában olyan közszolgáltatást szervez, amelynek nyújtását valamely közszolgálati műsorszolgáltatóra bízza, és egyúttal biztosítja e szolgáltatás finanszírozását, például az e műsorszolgáltatónak nyújtott támogatás formájában. Ebből a szempontból az ilyen műsorszolgáltató alapvetően nem különbözik az olyan közintézményektől, mint az iskolák, a hadsereg vagy a rendőrség. [18]

28. A fentiekkel összefüggésben, ahogy a közszolgálati műsorszolgáltató és az előfizetésre kötelezett személyek között, úgy a támogatásból finanszírozott közszolgálati műsorszolgáltató és az állam között sem áll fenn olyan jogviszony, amelynek keretében a Bíróságnak a közös héarendszer hatályára vonatkozó ítélkezési gyakorlata értelmében szolgáltatások kölcsönös nyújtása történne. [19] Ugyanakkor, bár közvetlen kapcsolat áll fenn a közszolgálati műsorszolgáltató által nyújtott szolgáltatás és az általa kapott támogatás között, nem két kölcsönös szolgáltatás közötti kapcsolatról van szó, hanem egy meghatározott közfeladat ellátása és annak finanszírozása közötti elválaszthatatlan és szükségszerű kapcsolatról.

29. Ennélfogva az állami támogatásból finanszírozott közszolgálati műsorszolgáltató esetében nem alkalmazható a Bíróság által a Le Rayon d'Or ítéletben [20] elfogadott megoldás. Az ezen ítélet alapjául szolgáló ügyben ugyanis a szolgáltatás meghatározott igénybe vevői részére nyújtott olyan szolgáltatásokról volt szó, amelyek fejében a szolgáltatásnyújtó juttatást kapott, és amely – bár átalányösszeg volt, és a szolgáltatásnyújtótól eltérő személy fizette – ellenértéknek minősült.

30. A fenti okokból osztom mind a BNT, mind pedig a spanyol kormány által kifejtett azon álláspontot, amely szerint valamely közszolgálati televíziós műsorszolgáltató tevékenységének finanszírozására nyújtott állami támogatás nem minősül ellenértéknek, és maga ez a tevékenység, amennyiben azt e támogatásból finanszírozzák, nem minősül a 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében vett ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak.

31. Természetesen előfordulhatnak olyan helyzetek, amikor az állam valamely közszolgálati műsorszolgáltatótól a 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében ellenérték fejében vesz igénybe bizonyos szolgáltatásokat. Mindazonáltal olyan jól körülhatárolt esetekről van szó, amelyekben valamely közszolgálati műsorszolgáltató a jogszabályok

[18] A teljesség kedvéért, a közszolgálati műsorszolgáltató állammal fennálló kapcsolata tekintetében lásd: a Český rozhlas ügyre vonatkozó indítványom (C-11/15, EU:C:2016:181, 30–35. pont).

[19] Lásd: 2016. június 22-i Český rozhlas ítélet (C-11/15, EU:C:2016:470, 21. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[20] 2014. március 27-i ítélet (C-151/13, EU:C:2014:185).

értelmében ráruházott feladatok szokásos körén túlmenő szolgáltatásokat nyújt, e szolgáltatások ellenértékének pedig szorosan a teljesítésükhöz kell kapcsolódnia, és tükröznie kell e szolgáltatások terjedelmét és értékét, oly módon, hogy ezen ellenértéket az említett szolgáltatások árának lehessen tekinteni. Ez az ár ugyanis a 2006/112 irányelv 1. cikke (2) bekezdésének megfelelően a héa alapjának minősül.[21]

32. Ezzel szemben a közszolgálati műsorszolgáltatói tevékenység általános módon meghatározott költségeinek fedezésére szolgáló általános állami támogatás nem felel meg e feltételeknek. Nem értek tehát egyet a Bizottság észrevételeiben kifejtett azon álláspontjával, amely szerint a BNT részére nyújtott támogatás pusztán amiatt tekinthető az e műsorszolgáltató által nyújtott szolgáltatások ellenértékének, hogy azt az adásidővel arányosan számítják ki. A támogatási összeg kiszámításának módja semmit nem változtat azon a tényen, hogy az a műsorszolgáltatás által végzett közszolgálati feladatok finanszírozásának módját jelenti, nem pedig az általa nyújtott szolgáltatások ellenértékét. Márpedig az adóalany tevékenysége héa szempontból történő minősítésének e tevékenység alapvető jellemzőin kell alapulnia – köztük annak finanszírozási módján, amennyiben e finanszírozás hatással van e minősítésre –, nem pedig a finanszírozási összeg kiszámításának módján.

A 2006/112 irányelv 25. cikkének c) pontja

33. Ezeket a közszolgálati műsorszolgáltató tevékenységének a közös héarendszer hatálya alá nem tartozó jellegére vonatkozó következtetéseket a 2006/112 irányelv 25. cikkének c) pontja sem kérdőjelezi meg.

34. E rendelkezés az említett irányelv „Adóztatandó ügyletek” című IV. címe alatt található. E cím alá tartoznak az adóztatandó ügyleteknek a 2006/112 irányelv 2. cikkének (1) bekezdésében felsorolt fogalommeghatározásai. E cím 3. fejezete a szolgáltatásnyújtásról szól. A szolgáltatásnyújtás általános meghatározását az említett irányelv 24. cikkének (1) bekezdése tartalmazza. E meghatározás nyitott jellegű, mivel megállapítja, hogy a szolgáltatásnyújtás minden olyan tevékenység, amely nem minősül termékértékesítésnek. Az említett 3. fejezetben foglalt többi rendelkezés kiegészíti és pontosítja ezt a meghatározást, és bizonyos eltérésekre vonatkozó lehetőséget vezet be a tagállamok számára.

35. Ami a 2006/112 irányelv 25. cikkét illeti, az pontosítja, hogy szolgáltatásnyújtásnak minősül többek között három olyan tevékenységtípus, amelyek esetében nem feltétlenül nyilvánvaló, hogy a szolgáltatásnyújtás fogalmába tartoznak. A következők tartoznak ide: immateriális javak átengedése (a 25. cikk a) pontja), kötelezettségvállalás valamely cselekménytől való tartózkodásra vagy valamely helyzet, állapot tűrésére (a 25. cikk b) pontja), és végül a hatóság által vagy nevében vagy törvény által előírt szolgáltatás végrehajtása (a 25. cikk c) pontja). Az e rendelkezésben használt „többek között” megfogalmazás e tekintetben nem arra vonatkozó fakultatív felhatalmazást jelent a tagállamok számára, hogy e tevékenységeket szolgáltatásnyújtásnak minősítsék vagy sem,[22] hanem annak megállapítását, hogy a szolgáltatásnyújtás bizonyos helyzetekben e tevékenységek egyikének formáját öltheti.

[21] Jóllehet ebben az esetben e szolgáltatások a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének q) pontja alapján mentesülhetnének a héa alól.

[22] Mivel ilyen helyzetben az uniós jogalkotó a 2006/112 irányelv 27. cikkéhez hasonlóan a „tagállamok […] minősíthetik” vagy hasonló kifejezést használt volna.

36. Az irányelv 25. cikke tehát nem tágítja ki a szolgáltatásnyújtás fogalmát, hanem kétség esetére csak azt pontosítja, hogy bizonyos tevékenységek szolgáltatásnyújtásnak minősülnek. Ez azonban nem változtat azon, hogy a 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja szerint valamely szolgáltatásnyújtás csak akkor tartozik a héa hatálya alá, ha azt ez utóbbi rendelkezés értelmében ellenérték fejében teljesítik. E feltétel minden szolgáltatásnyújtásnak minősülő ügyletre vonatkozik, köztük a 25. cikkben felsoroltakra is. Így az immateriális javak átengedése, a kötelezettségvállalás valamely cselekménytől való tartózkodásra vagy valamely helyzet, állapot tűrésére, valamint a hatóság által vagy nevében vagy törvény által előírt szolgáltatás végrehajtása a héa hatálya alá tartoznak, amennyiben azokat az említett irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében ellenérték fejében teljesítik.

37. A 2006/112 irányelv 25. cikkének c) pontja tehát nem szolgálhat alapul a közszolgálati műsorszolgáltató által nyújtott szolgáltatások héa alá vonásához, mivel e szolgáltatások finanszírozásának módja tekintetében nem lehet azokat ellenérték fejében teljesítettnek tekinteni.

38. Azt javaslom tehát, hogy a Bíróság az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre azt a választ adja, hogy a 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontját úgy kell értelmezni, hogy az állami televíziós műsorszolgáltató televíziós médiaszolgáltatás nyújtásából álló tevékenysége nem minősül az e rendelkezés értelmében vett ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak, amennyiben azt állami költségvetési támogatásból finanszírozzák.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésről

39. Előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy a közszolgálati műsorszolgáltató által nyújtott szolgáltatások a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének q) pontja értelmében héamentes szolgáltatásnyújtásnak tekinthetők-e azon az alapon, hogy azokat állami költségvetésből finanszírozzák, és annyiban, amennyiben azokat ily módon finanszírozzák.

40. A kérdést előterjesztő bíróság e kérdést arra az esetre teszi fel, ha az első kérdésre adott válasz alapján a közszolgálati műsorszolgáltató állami támogatásból finanszírozott szolgáltatásait héakötelesnek kell tekinteni. Észszerűnek tartom azonban e kérdést az első kérdés általam javasolt módon történő megválaszolása esetén is megvizsgálni. Függetlenül ugyanis attól, hogy a közszolgálati műsorszolgáltató tevékenysége a héa hatálya alá nem tartozónak minősül-e, vagy héamentes-e, továbbra is fennáll az a kérdés, hogy e műsorszolgáltató mennyiben jogosult a korábbi adóköteles tevékenység alapján megfizetendő adó levonására. E kérdés az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik és negyedik kérdés tárgyát képezi. A második kérdés elemzése viszont lehetővé teszi majd a közszolgálati műsorszolgáltató közhasznú tevékenységének [23] kereskedelmi jellegű tevékenységétől való elhatárolását.

A közszolgálati műsorszolgáltatók kereskedelmi jellegű tevékenysége

41. A 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének q) pontja előírja, hogy mentesíteni kell a héa alól „a közszolgálati rádió- és televíziótestületek tevékenységeit, kivéve azok kereskedelmi jellegű tevékenységeit”. Ezenkívül a Bíróság fent említett ítélkezési gyakorlata, [24] valamint az előzetes

[23] A 2006/112/EK irányelv 132. cikke az ezen irányelv IX. címe alatti, „Egyes közhasznú tevékenységek adómentessége” című 2. fejezetben található.

[24] 2016. június 22-i Český rozhlas ítélet (C-11/15, EU:C:2016:470).

döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre javasolt válaszom szerint a közszolgálati műsorszolgáltatók (a közszolgálati rádió- és televíziótestületek) által nyújtott szolgáltatások nem tartoznak a héa hatálya alá, amennyiben azokat nem lehet ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak tekinteni. Ezzel szemben ezen adó hatálya alá tartoznak (abban az értelemben, hogy adókötelesek, és nem adómentesek) az e műsorszolgáltatók által „kereskedelmi jellegű tevékenységük” keretében teljesített ügyletek. A közös héarendszernek az e műsorszolgáltatók által végzett ügyletekre történő helyes alkalmazása tehát szükségessé teszi a „kereskedelmi jellegű tevékenység” fogalom jelentésének meghatározását.

42. Sem a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének q) pontja, sem ezen irányelv más rendelkezése nem határozza meg a „kereskedelmi jellegű tevékenység” fogalmát. Különösképpen, e fogalom nem tekinthető azonosnak a „gazdasági tevékenység” ezen irányelv 9. cikkének (1) bekezdésében meghatározott fogalmával, mivel e fogalom magában foglalja az adómentes ügyleteket is. A „kereskedelmi jellegű tevékenység” fogalmát tehát a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdése q) pontjának rendszerére és célkitűzéseire tekintettel kell meghatározni.

43. Mindenekelőtt véleményem szerint kereskedelmi jellegű tevékenységnek kizárólag a 2006/112 irányelv 2. cikke értelmében vett, ellenérték fejében teljesített ügyleteket kell tekinteni. Ugyanis, mivel a közszolgálati műsorszolgáltatók kereskedelmi jellegű tevékenysége a tevékenységük adómentességének általános elve alóli kivételt képez, annak adóköteles, és így ellenérték fejében teljesített ügyletekre kell vonatkoznia, mivel kizárólag az ilyen ügyletek részesülhetnek adómentességben. A fentiekre tekintettel a közszolgálati műsorszolgáltatók által nyújtott azon szolgáltatások, amelyek finanszírozási módjukra tekintettel nem minősülhetnek ellenérték fejében nyújtottnak, nem tartoznak e műsorszolgáltatók „kereskedelmi jellegű tevékenységének” fogalmába. Másként fogalmazva, a közszolgálati műsorszolgáltató költségvetési támogatásból finanszírozott tevékenysége nem tekinthető a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének q) pontja értelmében vett kereskedelmi jellegű tevékenységnek.

44. A rádiós és televíziós műsorszolgáltatók fő tevékenysége a műsorsugárzás.[25] A közszolgálati műsorszolgáltatók esetében e tevékenységet gyakran kétféle forrásból finanszírozzák. Az elsőt az állami források jelentik, ami lehet előfizetés is, mint a Český rozhlas ítélet[26] alapjául szolgáló ügyben, vagy támogatás, mint a jelen ügyben. A második forrást a reklámok és – a 2010/13/EU irányelv[27] terminológiáját használva – más „audiovizuális kereskedelmi közlemény” (szponzorálás, televíziós vásárlás és termékmegjelenítés) vagy ezek rádiós megfelelőjének sugárzása jelenti.

45. Amennyiben az ilyen közleményeket ellenérték fejében sugározzák – márpedig főszabály szerint, jellegüknél fogva ez a helyzet –, a 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdése c) pontjának értelmében vett, ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak minősülnek, és a közszolgálati műsorszolgáltatók ezen irányelv 132. cikke (1) bekezdése q) pontja értelmében vett kereskedelmi jellegű tevékenységének körébe tartoznak. Főszabály szerint tehát adókötelesek, az adóalap pedig a reklámozók által e tartalom sugárzásáért fizetett ár.

[25] A jelen indítványban a közszolgálati műsorszolgáltatóknak az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések tárgyát is képező fő tevékenységére, vagyis a műsorszolgáltatáson alapuló tevékenységére összpontosítok. E műsorszolgáltatók más ügyleteket is végezhetnek, mint például szellemi tulajdonjogok értékesítése, berendezések bérlete, kulturális események szervezése stb. Ezen ügyleteket általában ellenérték fejében teljesítik, és kivételes esetektől eltekintve a közszolgálati műsorszolgáltatók kereskedelmi jellegű tevékenységének körébe tartoznak, azaz adókötelesek. Ugyanakkor az elemzésem további részében figyelmen kívül hagyom ezen ügyleteket, mivel nem okoznak olyan értelmezési nehézségeket, mint a műsorszolgáltatási tevékenység.

[26] 2016. június 22-i ítélet (C-11/15, EU:C:2016:470).

[27] Lásd: a tagállamok audiovizuális médiaszolgáltatások nyújtására vonatkozó egyes törvényi, rendeleti vagy közigazgatási rendelkezéseinek összehangolásáról szóló, 2010. március 10-i európai parlamenti és tanácsi irányelv (az audiovizuális médiaszolgáltatásokról szóló irányelv) (HL 2010. L 95., 1. o.; helyesbítés: HL 2010. L 263., 15. o.) 1. cikke (1) bekezdésének h) pontja.

46. Nyilvánvaló azonban, hogy az e közlemények sugárzásából származó bevételek nem kizárólag e sugárzás költségeinek fedezésére szolgálnak, amelyek egyébként a rádió- vagy televíziós műsorszolgáltatók teljes működési költségeihez képest minimálisak. A reklámok és az azokhoz hasonló fizetett közlemények sugárzásának célja a műsorszolgáltatók fő tevékenységének, vagyis a műsorszórásnak, azaz általában – a kereskedelmi közlemények kivételével – minden tartalomnak a finanszírozása, amennyiben a műsorszolgáltató e programok sugárzásáért nem szed díjat. Felmerül tehát a kérdés, hogy e programoknak a közszolgálati műsorszolgáltatók általi sugárzását, amennyiben azt a kereskedelmi közlemények sugárzásából származó bevételből finanszírozzák, hogyan kell a héa szempontjából minősíteni.

47. A teljes egészében fizetett kereskedelmi közleményekből származó bevételből finanszírozott magán-műsorszolgáltatók esetében úgy kell tekinteni, hogy tevékenységük egészében, azaz mind e fizetett közlemények, mind a további tartalmak sugárzása egy és ugyanazon tevékenységnek minősül. Következésképpen a héajogszabályok alkalmazása szempontjából a műsorszolgáltatási tevékenység költségének egészét olyan adóköteles tevékenységek költségének kell tekinteni, mint a fizetett kereskedelmi közlemények sugárzása. [28]

48. A közszolgálati műsorszolgáltatók esetében a helyzet bonyolultabb. Egyrészt ugyanis rendszerint (előfizetés vagy támogatás formájában) részben állami forrásból finanszírozzák azokat, és ezáltal a Bíróság eddigi ítélkezési gyakorlatának [29] és az általam az első kérdésre javasolt válasznak megfelelően tevékenységük e rész tekintetében nem adóköteles. Másrészt, még ha a tevékenységük adóköteles is, főszabály szerint a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének q) pontja értelmében – a kereskedelmi jellegű tevékenységek kivételével – adómentesek. Továbbra is megválaszolásra vár tehát a kérdés, hogy a fizetett kereskedelmi közleményektől eltérő műsorok sugárzása, amennyiben azt az e közleményekből származó bevételekből finanszírozzák, a közszolgálati műsorszolgáltatók kereskedelmi jellegű tevékenységének körébe tartozik-e.

Az állami támogatásra vonatkozó szabályok

49. Az uniós jog rendszerében a közszolgálati műsorszolgáltatók közhasznú tevékenységének és kereskedelmi jellegű tevékenységének elhatárolását részletesen szabályozó jogi aktus az állami támogatás szabályainak a közszolgálati műsorszolgáltatásra történő alkalmazásáról szóló bizottsági közlemény [30] (a továbbiakban: bizottsági közlemény). E közlemény olvasatából kitűnik, hogy a Bizottság szerint kereskedelmi jellegű tevékenységnek kell tekinteni mindenekelőtt a fizetett kereskedelmi közlemények sugárzását, az e-kereskedelem és ahhoz hasonló szolgáltatások terén végzett tevékenységet, [31] valamint azokat a szolgáltatásokat, amelyekért a műsorszolgáltató a nézőknek díjat számol fel. Ezzel szemben a többi tartalom ingyenes sugárzása közérdekű tevékenységnek minősül, vagy legalábbis minősülhet. [32]

50. Ha e szempontokat a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének q) pontja alapján alkalmaznánk, az azt jelentené, hogy az adóköteles tevékenységnek csak a fizetett kereskedelmi közlemények sugárzása minősülne, míg a fennmaradó sugárzási tevékenység vagy nem lenne adóköteles, vagy közhasznú tevékenységként mentesülne az adó alól.

[28] Ezzel kapcsolatban lásd még: a Český rozhlas ügyre vonatkozó indítványom (C-11/15, EU:C:2016:181, 53. pont).

[29] 2016. június 22-i Český rozhlas ítélet (C-11/15, EU:C:2016:470).

[30] HL 2009. C 257., 1. o.

[31] Lásd különösen a bizottsági közlemény 48–49. pontját, valamint 57. pontját.

[32] Lásd különösen a bizottsági közlemény 65. pontját.

51. Mindazonáltal figyelembe kell venni, hogy a bizottsági közlemény nem ugyanazokat a célokat követi, mint a 2006/112 irányelv, és különösen annak 132. cikke (1) bekezdésének q) pontja. E közlemény célja egyrészről a tagállamok szabadságának biztosítása a közszolgálati műsorszolgáltatók úgynevezett feladatának meghatározása terén,[33] másrészről pedig az olyan versenyellenes magatartások megelőzése, mint e feladat végrehajtása költségeinek túlkompenzálása, vagy a kereskedelmi tevékenységek úgynevezett keresztfinanszírozása.[34] Nem jelent ugyanakkor problémát a feladat ellátásának kereskedelmi jellegű tevékenységekből származó bevételekből való finanszírozása. E célokra tekintettel helyénvaló a kereskedelmi jellegűnek tekintett tevékenység terjedelmének szűk meghatározása.

52. Ezzel szemben a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdése q) pontjának célja egyrészt a közhasznú tevékenység költségeinek a héa alóli mentesítéssel történő csökkentése, másrészt pedig a verseny azon torzulásainak elkerülése, amelyek a magán-műsorszolgáltatókkal folytatott verseny körülményei között folytatott tevékenységek adómentességéből adódhatnak. E célok eléréséhez nem szükséges a közszolgálati műsorszolgáltatók „kereskedelmi jellegű tevékenysége” fogalmának hatályát olyan szűken meghatározni, mint a bizottsági közleményben. A versenyjogi szabályok szempontjából ugyanis elegendő, ha e műsorszolgáltatók tevékenységét az általuk ellenérték fejében nyújtott szolgáltatások, azaz a kereskedelmi közlemények sugárzása tekintetében megadóztatják. Ez biztosítja ugyanis, hogy e műsorszolgáltatók e piacon ugyanolyan feltételek mellett működjenek, mint a magán-műsorszolgáltatók. Ezzel szemben más tartalmak sugárzásának nem adókötelesnek vagy adómentesnek való minősítése, amennyiben azt a fizetett kereskedelmi közlemények sugárzásából származó bevételekből finanszírozzák, egyáltalán nem járul hozzá a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdése q) pontja céljainak megvalósításához. Ellenkezőleg, ez hozzájárulhat e tevékenység költségeinek növekedéséhez, mivel e minősítés egyetlen hatása az lenne, hogy megfosztja a közszolgálati műsorszolgáltatókat attól a joguktól, hogy levonják az e tevékenységhez felhasznált termékek és szolgáltatások után az előző adóköteles tevékenység alapján fizetendő vagy megfizetett adót.

53. Következésképpen úgy vélem, hogy a közszolgálati műsorszolgáltató közhasznú és kereskedelmi tevékenysége elhatárolásának a bizottsági közleményben rögzített kritériumait a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének q) pontja tekintetében nem kell alkalmazni.

A BNT által javasolt értelmezés

54. Ezen elhatárolás kérdésével kapcsolatban a BNT észrevételeiben érdekes álláspontot fejt ki. Ha jól értem az álláspontját, úgy véli, hogy minden olyan program sugárzását kereskedelmi jellegű tevékenységnek tartja, amely álláspontja szerint nézőket vonz, miközben lehetővé teszi a műsoridő reklám céljából való értékesítését. Mindenekelőtt sportesemények, külföldi filmek vagy szórakoztató programok sugárzásáról van szó. Ennek alapján a BNT az alapügyben szóban forgó időszakban teljes egészében levonta az e programok sugárzási költségelemei után megfizetett és fizetendő héát. Ezzel szemben a BNT szerint más típusú programok sugárzása a közszolgálati feladat keretében történik, és mint ilyen, nem héaköteles.

55. Ez az álláspont azonban véleményem szerint két okból is téves.

[33] Lásd különösen a bizottsági közlemény 47. pontját.

[34] Lásd különösen a bizottsági közlemény 70–76. pontját.

56. Egyrészt az, ahogyan BNT a műsorokat reklámokból bevételt szerzőkre és bevételt nem szerzőkre osztja fel, számomra önkényesnek tűnik, és nem feltétlenül felel meg a valóságnak. Könnyen azonosíthatók azok a műsorkategóriák, amelyek magától értetődően megfelelnek a közszolgálati feladat kritériumainak, és ugyanakkor rendszerint nagy számú nézőt vonzanak, és kiváló reklámhordozók, mint például a hírműsorok. Ezzel szemben azok a műsorkategóriák, amelyeket a BNT a kereskedelmi műsorok közé sorol, tökéletesen illeszkedhetnek a közszolgálati műsorszolgáltatók közhasznú tevékenységébe. Ez az érdek ugyanis a „társadal[om] demokratikus, társadalmi és kulturális igényeihez”[35] kapcsolódik, ezen igények pedig olyan területekre is kiterjednek, mint a film, a sport és a szórakoztatás.

57. Másrészt a BNT által nyújtott szolgáltatások minősítésére az általa javasolt módszer nem veszi figyelembe azt a tényezőt, amelyen a héarendszer alapul, és amely az adóalany által a tevékenysége céljából beszerzett termékek és szolgáltatások, valamint az általa e tevékenység keretében teljesített adóköteles termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás közötti kapcsolatot jelenti. Más szóval ahhoz, hogy az adóalany által előzetesen beszerzett termékeket és igénybe vett szolgáltatásokat a tevékenységéhez felhasznált termékeknek és szolgáltatásoknak lehessen tekinteni, beszerzésük, illetve igénybevételük költségeinek főszabály szerint az ezen adóalany által később teljesített adóköteles ügyletek árának alkotóelemét kell képezniük.[36]

A válaszra vonatkozó javaslat

58. Ami azon termékek vagy szolgáltatások beszerzési költségeit illeti, amelyeket nem közvetlenül adóköteles ügyletekhez használnak fel, mint például az ingyenesen sugárzott programok esetében, amelyek csak közvetett kapcsolatban állnak a fizetett kereskedelmi közlemények sugárzási szolgáltatásának nyújtásával,[37] e cél kétféleképpen érhető el. Az első módszer abban áll, hogy adott, adóköteles tevékenységből származó bevételeket egyértelműen bizonyos ingyenes műsorok sugárzására szolgáló termékek beszerzésére vagy szolgáltatások igénybevételére, mint például filmek vagy sportversenyek sugárzásához való jogok megszerzése fordítják. Mindazonáltal – amint azt az adóhatóság az alapügyben helyesen állapítja meg – ez megköveteli a bevételek kiadásokhoz való ilyen kapcsolását lehetővé tevő elkülönített könyvelés bevezetését.

59. A második módszer annak kiszámításából áll, hogy a közszolgálati műsorszolgáltató tevékenységét milyen arányban finanszírozzák állami költségvetési támogatásból (vagy előfizetésből), illetve adóköteles ügyletekből származó bevételekből. Ez utóbbi nagysága – a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének q) pontja alapján adómentes ügyletekből származó esetleges bevételek levonását követően – azt fogja tükrözni, hogy a kereskedelmi jellegű tevékenység mekkora részét teszi ki a közszolgálati műsorszolgáltató tevékenysége egészének. Ezt követően ilyen arányban tudhatók be e tevékenységnek a közszolgálati műsorszolgáltatónál felmerült költségek, anélkül hogy az egyes költségelemeket szigorúan a kereskedelmi vagy a közhasznú tevékenységhez kellene rendelni.[38]

[35] Az EUSZ-hez és EUMSZ-hez csatolt, a tagállamokban történő közcélú műsorszolgáltatás rendszeréről szóló 29. jegyzőkönyv.

[36] Lásd legutóbb: 2020. november 12-i Sonaecom ítélet (C-42/19, EU:C:2020:913, 41–42. pont).

[37] E kapcsolat abban áll, hogy egyrészt e programok közönséget vonzanak, aminek köszönhetően a kereskedelmi közlemények sugárzása értelmet nyer, másrészt e műsorok szolgáltatását az említett kereskedelmi közlemények sugárzásának bevételéből finanszírozzák.

[38] Pontosítás céljából hozzáteszem, hogy a bizottsági közlemény főszabály szerint tiltja, hogy a közszolgálati műsorszolgáltatók számára az állami finanszírozásuk anyagi hasznot jelentsen (lásd e közlemény 72–74. pontját). Következésképpen, ha a héajogszabályok alkalmazása során is tiszteletben kell tartani az állami támogatásokra vonatkozó szabályokat, a bevétel kiadásokat meghaladó részét – az e közlemény által engedélyezett területen kívül – a kereskedelmi jellegű tevékenységekhez kell rendelni.

60. Álláspontom szerint tehát meg kell állapítani, hogy a közszolgálati műsorszolgáltatók „kereskedelmi jellegű tevékenységének” a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének q) pontja értelmében vett fogalma nem csak az olyan, szigorú értelemben ellenérték fejében teljesített szolgáltatásokat foglalja magában, mint a kereskedelmi közlemények sugárzása, hanem azokat a szolgáltatásokat is, amelyekért a szolgáltatást igénybe vevők nem fizetnek díjat, különösen az ingyenesen hozzáférhető műsorok sugárzását, amennyiben azokat a szolgáltatások ezen első kategóriájából származó bevételekből finanszírozzák.

61. Számomra úgy tűnik, hogy ezen álláspont összhangban van a spanyol kormány és a Bizottság jelen ügyben tett észrevételeiben kifejtett álláspontjával.[39] Ezen álláspontot véleményem szerint megerősítik a héabizottság 1998. február 16–18-i 54. találkozóján elfogadott iránymutatásai.[40] Ezen iránymutatásokban a tagállamok „szinte egyhangúan” elismerték, hogy a közszolgálati műsorszolgáltatók egyetlen olyan tevékenysége, amely nem kereskedelmi jellegű, az állami forrásokból (azaz előfizetésből vagy támogatásból) finanszírozott programok sugárzása. Logikusan tehát a programok sugárzását, amennyiben azt kereskedelmi jellegű tevékenységből származó bevételekből finanszírozzák, kereskedelmi jellegű tevékenységnek kell tekinteni.

62. Következésképpen azt javaslom, hogy a Bíróság a második kérdésre azt a választ adja, hogy a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének q) pontját úgy kell értelmezni, hogy az e rendelkezés értelmében vett közszolgálati rádió- és televíziótestületek „kereskedelmi jellegű tevékenységének” fogalma magában foglalja az ellenérték fejében teljesített és nem közhasznú tevékenységnek minősülő ügyleteket, valamint az ingyenesen nyújtott szolgáltatásokat, amennyiben azokat ezen ellenérték fejében végzett ügyletekből származó bevételekből finanszírozzák.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik és negyedik kérdésről

63. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik és negyedik kérdésével, amelyek együttes vizsgálatát javaslom, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy milyen terjedelmű a közszolgálati műsorszolgáltató azon joga, hogy a tevékenysége céljából beszerzett termékek és igénybe vett szolgáltatások után fizetendő vagy megfizetett adót levonja, amennyiben e tevékenységet költségvetési támogatásokból, valamint kereskedelmi jellegű tevékenységből származó bevételekből egyaránt finanszírozzák.

64. Ezt a kérdést az előfizetésből finanszírozott közszolgálati műsorszolgáltatóval kapcsolatban már részletesen elemeztem a Český rozhlas ügyre vonatkozó indítványban.[41] E probléma azonban abban az ügyben meghaladta az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések terjedelmét, és azzal a Bíróság ítéletében nem foglalkozott. Az említett indítványban levont következtetések álláspontom szerint átültethetők a jelen ügyre. E következtetéseket a jelen ügy fényében az alábbi észrevételekkel szeretném kiegészíteni.

[39] Hangsúlyoznom kell azonban, hogy nem értek egyet a Bizottság azon álláspontjával, amely szerint, ha a műsorszolgáltató tevékenységét részben vagy egészben kereskedelmi közlemények sugárzásából származó bevételekből finanszírozzák, a műsorok sugárzása e kereskedelmi közlemények sugárzásához képest járulékos jellegű, e műsorszolgáltató szolgáltatásainak kizárólagos címzettjei pedig a reklámozók. Véleményem szerint inkább egy olyan helyzetről van szó, amelyben a nézők vagy a hallgatók részére nyújtott szolgáltatásokat (a műsorszórást) más szolgáltatások, azaz a kereskedelmi közlemények sugárzási szolgáltatásának igénybe vevői finanszírozzák. Ez azonban nem változtat e szolgáltatásoknak a héa szempontjából történő minősítésén.

[40] XXI/1500/96. sz. dokumentum.

[41] A C-11/15. sz. ügyre vonatkozó indítvány (EU:C:2016:181, 44–63. pont).

A vegyes tevékenységekre vonatkozó adólevonás szabályai

65. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint az adóalany által teljesített olyan ügyletek, amelyek nem tartoznak a héa hatálya alá, például azért, mert azokat nem a 2006/112 irányelv 2. cikkének (1) bekezdése értelmében vett ellenérték fejében teljesítik, nem keletkeztetnek ezen ügyletek céljából beszerzett termékek és igénybe vett szolgáltatások után fizetendő vagy megfizetett adó levonására való jogot. Ez ugyanaz a szabály, amely az adómentes ügyletekre is vonatkozik. [42]

66. E szabály könnyen alkalmazható az adóalany által kizárólag nem adóköteles ügyletei céljából beszerzett termékekre és igénybe vett szolgáltatásokra, – az adóalany nem szerez jogot az e termékek és szolgáltatások után megfizetett adó levonására.

67. Azon termékek és szolgáltatások tekintetében merül fel nehézség, amelyeket az adóalany egyszerre használ adóköteles tevékenységéhez, valamint nem adóköteles és adómentes tevékenységekhez. Ilyen helyzetben az adóalanyt a termékek és szolgáltatások azon részével arányosan illeti meg a levonási jog, amelyet az általa teljesített adóköteles ügyletekben szerzett be, illetve vett igénybe.

68. Azonban, míg a héamentes ügyleteket illetően a 2006/112 irányelv 173–175. cikke tartalmazza ezen arány kiszámításának részletes szabályait, e rendelkezések nem alkalmazandók az ezen adó hatálya alá nem tartozó ügyletekre. E körülmények között a tagállamok nemzeti jogának feladata, hogy a közös héarendszer rendszerének és célkitűzéseinek tiszteletben tartása mellett megállapítsa kiszámításának szabályait. E szabályoknak lehetővé kell tenniük a költségeknek az adóköteles és adómentes ügyletekhez viszonyított arányának objektív figyelembevételét. [43]

A közszolgálati műsorszolgáltatókra való alkalmazás

69. Ami a jelen ügyet illeti, amint az az általam az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre javasolt válaszból kitűnik, a közszolgálati műsorszolgáltató annyiban nem végez héaköteles ügyleteket, amennyiben tevékenységét állami költségvetési támogatásból finanszírozzák. E tevékenység tehát nem biztosít számára jogot az e tevékenységhez felhasznált termékek és szolgáltatások után megfizetett adó levonására.

70. Ezzel szemben, amint az általam az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésre javasolt válaszból kitűnik, amennyiben a közszolgálati műsorszolgáltató tevékenységét fizetett kereskedelmi közlemények sugárzásából származó bevételekből és más adóköteles tevékenységekből finanszírozzák, e tevékenység a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének q) pontja értelmében vett kereskedelmi jellegű tevékenységének minősül. E tevékenységet összességében ellenérték fejében nyújtott tevékenységnek, tehát az e tevékenységhez felhasznált termékek és szolgáltatások után megfizetett vagy fizetendő adó levonására jogosító tevékenységnek kell tekinteni.

[42] Lásd legutóbb: 2019. május 8-i Związek Gmin Zagłębia Miedziowego ítélet (C-566/17, EU:C:2019:390, 26–27. pont).

[43] Lásd legutóbb: 2019. május 8-i Związek Gmin Zagłębia Miedziowego ítélet (C-566/17, EU:C:2019:390, 28–29. pont).

71. A fentiekkel összefüggésben az a közszolgálati műsorszolgáltató, amelynek tevékenységét mind költségvetési támogatásból és adott esetben adómentes ügyletekből, mind adóköteles ügyletekből származó bevételekből finanszírozzák, abban a mértékben jogosult az e tevékenység céljára felhasznált termékek és szolgáltatások után fizetendő vagy megfizetett adó levonására, amelyben a tevékenységét adóköteles ügyletekből származó bevételekből finanszírozzák.

72. Amint azt említettem, a 2006/112 irányelv nem határozza meg a nem adóköteles tevékenységre eső költségek hányadának számítási módját. Ennek meghatározása tehát a tagállamok nemzeti jogának feladata. Egyetértek a Bizottságnak a Bíróság kérdésére adott válaszában kifejtett álláspontjával, amely szerint a tagállamok ennek során jogosultak, de nem kötelesek analógia útján az ezen irányelv 173–175. cikkében az adóköteles és adómentes tevékenységek tekintetében meghatározott szabályokat alkalmazni.

73. A közszolgálati műsorszolgáltatók kereskedelmi jellegű tevékenysége általam javasolt meghatározásának elfogadása lehetővé teszi különösen ezen arány 2006/112 irányelv 174. cikkének (1) bekezdésében meghatározott alapvető számítási módszerének alkalmazását. E módszer szerint az előző adóköteles tevékenység alapján fizetendő vagy megfizetett héa levonásához való jog az adóköteles tevékenységből származó árbevételnek az adóalany teljes bevételéhez viszonyított arányában gyakorolható. E módszernek a mind költségvetési támogatásból, mind pedig ellenérték fejében teljesített ügyletekből finanszírozott közszolgálati műsorszolgáltatókra való alkalmazásával a számlálónak az e tevékenységekből származó bevétel összegét, a nevezőnek pedig a bevétel, illetve a támogatás összegét kell tartalmaznia. Ezt követően, ha a műsorszolgáltató visszterhes, azonban a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének q) pontja alapján héamentes ügyleteket végzett, akkor az így kapott hányadra az ezen irányelv 173–175. cikkében foglalt szabályokat kell alkalmazni azon végleges hányad elérése érdekében, amely hányadban e műsorszolgáltató jogosult az előző adóköteles tevékenység alapján fizetendő vagy megfizetett héa levonására.

74. Kétségtelen, hogy a tagállamok e hányad kiszámításának más módjait is megállapíthatják, amennyiben azok megfelelnek a jelen indítvány 68. pontjában említett kritériumoknak.

75. A fentiekre tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik és negyedik kérdésre azt a választ adja, hogy a 2006/112 irányelv 168. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az a közszolgálati műsorszolgáltató, amelynek tevékenységét mind az állami költségvetési támogatásból, mind héaköteles ügyletekből származó bevételekből finanszírozzák, abban a mértékben jogosult az e tevékenység céljára felhasznált termékek és szolgáltatások után fizetendő vagy megfizetett héa levonására, amelyben tevékenységét adóköteles ügyletekből származó bevételekből finanszírozzák.

Végkövetkeztetések

76. A fentiek összességére figyelemmel azt javaslom, hogy Bíróság az Administrativen sad Sofia-grad (szófiai közigazgatási bíróság, Bulgária) által feltett kérdéseket a következőképpen válaszolja meg:

1) A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontját úgy kell értelmezni, hogy az állami televíziós műsorszolgáltató televíziós médiaszolgáltatás nyújtásából álló tevékenysége nem minősül az e rendelkezés értelmében vett ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak, amennyiben azt állami költségvetési támogatásból finanszírozzák.

2) A 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének q) pontját úgy kell értelmezni, hogy az e rendelkezés értelmében vett közszolgálati rádió- és televíziótestületek „kereskedelmi jellegű tevékenységének” fogalma magában foglalja az ellenérték fejében teljesített és nem közhasznú tevékenységnek minősülő ügyleteket, valamint az ingyenesen nyújtott szolgáltatásokat, amennyiben azokat ezen ellenérték fejében végzett ügyletekből származó bevételekből finanszírozták.

3) A 2006/112 irányelv 168. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az a közszolgálati műsorszolgáltató, amelynek tevékenységét mind az állami költségvetési támogatásból, mind héaköteles ügyletekből származó bevételekből finanszírozzák, abban a mértékben jogosult az e tevékenység céljára felhasznált termékek és szolgáltatások után fizetendő vagy megfizetett héa levonására, amelyben tevékenységét adóköteles ügyletekből származó bevételekből finanszírozzák.