

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2021. szeptember 16.(*)

„Előzetes döntéshozatal – A hozzáadottértékadó (héta) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – Hatály – A 2. cikk (1) bekezdésének c) pontja – Ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás – Olyan, nézők részére nyújtott audiovizuális médiaszolgáltatások kizárása, amelyeket állami támogatásból finanszíroznak, és amelyekért a nézők részéről semmilyen díjfizetésre nem kerül sor – 168. cikk – Levonási jog – Adóköteles és a héa hatálya alá nem tartozó ügyleteket egyidejűleg végző adóalany”

A C-21/20. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet az Administrativen sad Sofia-grad (szófia-i közigazgatási bíróság, Bulgária) a Bírósághoz 2020. január 17-én érkezett, 2019. december 31-i határozatával terjesztett elő

a **Balgarska natsionalna televizia**

és

a **Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika”– Sofia pri Tsentralno upravlenie na NAP**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

tagjai: M. Vilaras tanácselnök, N. Piçarra, D. Šváby, S. Rodin és K. Jürimäe (előadó) bírák,

előtanácsnok: M. Szpunar,

hivatalvezető: M. Aleksejev egységvezető,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Balgarska natsionalna televizia képviselőjében M. Raykov és I. Dimitrova адвокати,
- a spanyol kormány képviselőjében S. Jiménez García, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében kezdetben: C. Georgieva és N. Gossement, később C. Georgieva és L. Lozano Palacios, meghatalmazotti minőségben,

a előtanácsnok indítványának a 2021. március 25-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az elztes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadórendszerl szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 2. cikke (1) bekezdése c) pontjának, 132. cikke (1) bekezdése q) pontjának és 168. cikkének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Balgarska natsionalna televizia (bolgár nemzeti televízió, a továbbiakban: BNT) és a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachnoosiguritelna praktika” – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (a nemzeti központi adóhatóság [NAP] szófiai jogorvoslati és adó-, valamint társadalombiztosítási végrehajtási igazgatóságának igazgatója, a továbbiakban: igazgató) között a BNT hozzáadottértékadóra (héa) vonatkozó levonási jogának terjedelme tárgyában folyamatban lév jogvita keretében terjesztették el.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében:

„A HÉA hatálya alá a következö ügyletek tartoznak:

[...]

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

4 Ezen irányelv 25. cikkének c) pontja a következöképpen rendelkezik:

„Szolgáltatásnyújtásnak minösül többek között:

[...]

c) hatóság által vagy nevében vagy törvény által elírt szolgáltatás végrehajtása.”

5 Az említett irányelv 132. cikke (1) bekezdésének q) pontja a következöképpen szól:

„A tagállamok mentesítik az adó alól a következö ügyleteket:

[...]

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

6 Ugyanezen irányelv 168. cikke a következöképpen rendelkezik:

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

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

[...]"

7 A héairányelv 173–175. cikke a levonási hányad kiszámítására vonatkozó szabályokról rendelkezik.

8 Ezen irányelv 173. cikkének (1) bekezdése ebben az összefüggésben a következőképpen rendelkezik:

„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 előző említett ügyletekhez köthet.

A levonási hányadot a 174. és 175. cikknek megfelelően az adóalany által lebonyolított összes ügyletre kell meghatározni.”

A bolgár jog

9 A 2006. július 21-ii zakon za danak varhu dobavenata stoynostnak (a hozzáadottérték adóról szóló törvény, a DV 2006. augusztus 4-ii 63. száma, 8. o.) az alapeljárás tényállására alkalmazandó változata (a továbbiakban: ZDDS) szerinti 2. cikke (1) bekezdése értelmében:

„A [hÉa] hatálya alá tartozik:

(1) az ellenszolgáltatás fejében teljesített adóköteles termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás;”

10 A ZDDS 3. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) Adóalany az a személy, aki önálló gazdasági tevékenységet végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

[...]

(5) Az állam, valamint az állami vagy helyi hatóságok nem minősülnek adóalanynak azon tevékenységeik vagy ügyleteik tekintetében, amelyeket állami szervként vagy helyi önkormányzatként végeznek, ideértve azt is, amikor adókat, terheket vagy díjakat szednek be e tevékenységek vagy ügyleteik után, kivéve:

1) a következő tevékenységek vagy ügyletek:

[...]

n) kereskedelmi jellegű rádiós és televíziós műsorszolgáltatásra irányuló tevékenység [...]"

11 A ZDDS 42. cikkének (2) bekezdése a következőket írja elő:

„Adómentes ügyleteknek minősülnek:

[...]

2. A Bolgár Nemzeti Rádió, a [BNT] és a Bolgár Távirati Iroda azon tevékenysége, amelyért e szervezetek állami költségvetésből származó kifizetésekben részesülnek.”

12 A ZDDS 69. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„Ha a termékeket és szolgáltatásokat a nyilvántartásba vett adóalany által teljesített adóköteles ügyletek céljára használják fel, ezen adóalany az alábbiak levonására jogosult:

1. a számára az értékesít?, illetve a szolgáltató – amennyiben szintén e törvény szerint nyilvántartásba vett adóalany – által értékesített vagy nyújtott, illetve értékesítendő vagy nyújtandó termékeket és szolgáltatásokat terhel? adót [...]”

13 A ZDDS 73. cikkének (1) bekezdése a következőket mondja ki:

„A nyilvántartásba vett személy jogosult az el?zetesen felszámított hea részleges levonására azon termékek és szolgáltatások után, amelyeket egyidej?leg használnak fel olyan ügyletekhez, amelyekre nézve az érintett személy adólevonásra jogosult, valamint olyan ügyletekhez, illetve tevékenységekhez, amelyek tekintetében e személy nem jogosult ezen levonásra.”

Az alapeljárás és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések

14 A BNT országos audiovizuális médiaszolgáltatásokat nyújtó állami közszolgáltató jogi személy. Az 1998. szeptember 23?i zakon za radioto i televiziyata (a rádióról és televíziózásról szóló törvény; a DV 1998. november 24?i 138. száma) alapügyre alkalmazandó változatának (a továbbiakban: ZRT) megfelelően a BNT biztosítja többek között a médiaszolgáltatások valamennyi bolgár állampolgár számára való nyújtását.

15 A televíziónéz?k részér?l a BNT részére semmilyen díjfizetésre nem kerül sor.

16 A BNT a tevékenységét, amely országos és regionális m?sorok készítésére, létrehozására és sugárzására irányul, a ZRT?nek megfelelően az állami költségvetésb?l származó támogatásból finanszírozzák. E támogatás összegét a m?sorórak után megszabott, a minisztertanács által jóváhagyott átalány alapján határozzák meg. Ezenkívül a BNT el?re meghatározott célokhoz kapcsolódó támogatásokban részesül, amelyek célja állóeszközöknek a pénzügyminiszter által évente jóváhagyott jegyzék alapján történ? megvásárlása és átfogó felújítása.

17 A BNT tevékenységét továbbá reklámokból és szponzorációból származó saját bevételekb?l, televíziós tevékenységhez kapcsolódó kiegészít? tevékenységekb?l származó bevételekb?l, adományokból és hagyatékokból, kamatokból és egyéb, televíziós tevékenységb?l származó bevételekb?l finanszírozzák.

18 2015 márciusáig a BNT az általa végrehajtott valamennyi beszerzés tekintetében részlegesen levonta az el?zetesen felszámított héát. Ezt követ?en a BNT az úgynevezett „közvetlen elosztás” módszerét alkalmazta, külön?külön figyelembe véve az általa végrehajtott minden egyes beszerzést aszerint, hogy azok szórakoztató m?sorok, filmek vagy sportközvetítésekhez hasonló, „kereskedelmi jelleg?” tevékenységhez kerültek felhasználásra, vagy voltak felhasználhatók, vagy pedig azokat a „közfeladatai” gyakorlásához kapcsolódóan, a parlament ülések sugárzásához, vallási események vagy választási kampányok közvetítéséhez hasonló tevékenységekhez használták fel. A BNT egyébiránt úgy vélte, hogy televíziós m?sorok sugárzására irányuló tevékenysége nem a ZDDS értelmében vett „adómentes ügyletnek”, hanem olyan tevékenységnek min?sül, amely nem tartozik a hea hatálya alá, és hogy kizárólag a „kereskedelmi” jelleg? tevékenysége tartozik ezen adó hatálya alá.

19 E módszer alkalmazásával a BNT a „kereskedelmi” jelleg? tevékenységeivel összefüggésben végzett beszerzések után teljes egészében levonta az el?zetesen felszámított héát. A „kereskedelmi” jelleg? tevékenységekhez és az ilyen jelleggel nem rendelkező

tevékenységekhez egyaránt felhasznált beszerzések után részben levonta az elztesen felszámított héát.

20 Egy 2015. szeptember 1-je és 2016. március 31. közötti időszakra vonatkozó adóellenőrzést követően a bolgár adóhatóság a 2016. december 14-i utólagos adómegállapításról szóló határozatban megtagadta a teljes levonáshoz való jog elismerését a BNT beszerzései tekintetében, és ez utóbbi terhére 1 568 037,04 bolgár leva (BGN) (hőzavetőleg 801 455 euró) összeg, kamatokkal növelt héatartozást állapított meg ezen időszak vonatkozásában.

21 E hatóságok szerint a BNT reklámtevékenysége adókötelesnek minősült, míg mősorterjesztési tevékenysége az adómentes ügyletek közé tartozott. Márpedig a BNT nem vonhatja le teljes egészében az elztesen felszámított héát, mivel nem lehetett meghatározni, hogy a gazdasági tevékenységével összefüggésben történő beszerzéseket héaköteles ügyletekhez, vagy olyan ügyletekhez szánták-e, amelyek az említett hatóságok szerint héamentesek voltak. A BNT csak akkor vonhatná le teljes egészében az e beszerzések után elztesen felszámított héát, ha a sportmősorok sugárzására, a szórakoztató mősorok készítésére és sugárzására, valamint a külföldi filmek sugárzására irányuló tevékenységeket teljes egészében reklámbevételekből, nem pedig az állami költségvetésből származó támogatásokból finanszíroznák. A jelen esetben nem ez a helyzet.

22 2017. február 27-i határozatával az igazgató elutasította a BNT által a 2016. december 14-i adóellenőrzési határozattal szemben benyújtott panaszt.

23 A BNT keresetet nyújtott be e határozattal szemben az Administrativen sad Sofia-gradhoz (szófiai közigazgatási bíróság, Bulgária).

24 E bíróság úgy véli, hogy az alapügy elbírálásához meg kell határozni, hogy a BNT – mint a ZRT által különleges feladatokkal megbízott és állami költségvetésből támogatásban részesülő állami szolgáltató – által folytatott mőorsugárzási tevékenység a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében vett olyan ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak minősül-e, amely ugyanakkor ezen irányelv 132. cikke (1) bekezdésének q) pontja alapján mentesül a héa alól, vagy az nem minősül az említett irányelv hatálya alá tartozó adóköteles ügyletnek. Az említett bíróság szerint az e kérdésre adandó válasz lehetővé teszi annak megállapítását, hogy figyelembe kell-e venni az ilyen mőorsugárzási tevékenységet az azon adóköteles tevékenységek tekintetében fennálló elztesen felszámított héa levonásához való jog meghatározásakor, amelyeknek a BNT a címzettje.

25 A kérdést elterjesztő bíróság hozzáteszi, hogy jóllehet a 2016. június 22-i eskő rozhlas ítéletben (C-11/15, EU:C:2016:470) a Bíróság megvizsgálta, hogy a cseh országos közszolgálati rádió mőorszolgáltatási tevékenysége, amely után ez utóbbi a rádióvevőkészülék tulajdonosai vagy birtokosai által fizetett díjat szedett be, ellenérték fejében teljesített tevékenységnek minősül-e, még nem foglalt állást az állami költségvetésből származó támogatásokból finanszírozott közszolgálati televíziózásra irányuló tevékenységről.

26 A kérdést elterjesztő bíróság pontosítja továbbá, hogy bár a 2014. március 27-i Le Rayon d'Or ítéletében (C-151/13, EU:C:2014:185) a Bíróság állást foglalt arról a kérdésről, hogy a nemzeti egészségbiztosítási pénztár által teljesített átalánykifizetés a héa hatálya alá tartozik-e, abból az alapeljárás szempontjából nem vezethető le egyértelmű válasz.

27 Ezenkívül abban az esetben, ha úgy kell tekinteni, hogy a BNT tevékenysége kettős jelleget mutat, vagyis adómentes és adóköteles ügyleteket egyaránt magában foglal, a kérdést elterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy kizárólag az elztesen felszámított héa azon része vonható-e le, amely a tevékenységének „kereskedelmi” jelleggel bíró részéhez

kapcsolódónak tekinthet?. Másfel?l ebben az esetben e bíróság arra keresi a választ, hogy mely szempontok alapján kell meghatározni a levonási jog terjedelmét.

28 E körülmények között az Administrativen sad Sofia?grad (szófiai közigazgatási bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és el?zetes döntéshozatal céljából a következ? kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Audiovizuális médiaszolgáltatásoknak a közszolgálati televízió általi, a néz?k részére történ? nyújtása a [héairányelv] 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében vett, ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak min?sülhet?e, ha e szolgáltatásnyújtást az állam támogatás formájában finanszírozza, mindamelllett a néz?k nem fizetnek díjat a m?sorsugárzásért, vagy e szolgáltatásnyújtás nem min?sül 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 néz?k részére nyújtott audiovizuális médiaszolgáltatások a [héairányelv] 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 ügyletekr?l van szó, és megengedhet? 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 jelleg??

3) Megengedhet??e a [héairányelv] 168. cikke szerint az olyan gyakorlat, amely a beszerzések tekintetében fizetend? vagy megfizetett adó teljes összegére vonatkozó levonási jogot nem kizárólag a beszerzések (adóköteles vagy nem adóköteles tevékenységhez történ?) felhasználásától, hanem ezen beszerzések finanszírozásának módjától – nevezetesen egyfel?l a saját bevételekb?l (többek között reklámszolgáltatásokból), másfel?l pedig az állami támogatásból történ? finanszírozástól – is függ?vé teszi, és amely gyakorlat a teljes adólevonási jogot csak a saját bevételekb?l 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 ügyletekb?l áll, és e tevékenység vegyes finanszírozásának figyelembevételével: milyen hatállyal rendelkezik a fizetend? vagy megfizetett adó teljes összegére vonatkozó levonási jog e beszerzések esetén, és mely kritériumokat kell alkalmazni e levonási jog meghatározása során[?]”

Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésekr?l

Az els? kérdésr?l

29 El?zetes döntéshozatalra el?terjesztett els? kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében arra vár választ, hogy úgy kell?e értelmezni a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontját, hogy az országos közszolgálati televíziós m?sorszolgáltatónak a médiaszolgáltatások néz?k részére való nyújtásából álló tevékenysége, amelyet az állam támogatás formájában finanszíroz, és amely után a néz?k a m?sorsugárzásért semmilyen díjat nem fizetnek, az e rendelkezés értelmében vett ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak min?sül.

30 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelvnek a héa hatályát meghatározó 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja szerint ezen adó hatálya alá tartozik az egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás.

31 Valamely szolgáltatásnyújtás e rendelkezés értelmében csak akkor minősül „ellenérték” fejében teljesítettnek, ha a szolgáltatásnyújtó és a szolgáltatás igénybevevője között létezik olyan jogviszony, amelynek keretében kölcsönös szolgáltatások kerülnek átadásra úgy, hogy a szolgáltatásnyújtó által kapott juttatás képezi a szolgáltatás igénybevevője számára nyújtott szolgáltatás tényleges ellenértékét. Erről van szó abban az esetben, ha a nyújtott szolgáltatás és a kapott ellenérték között közvetlen kapcsolat áll fenn (lásd ebben az értelemben: 1988. március 8-ai Apple and Pear Development Council ítélet, 102/86, EU:C:1988:120, 11, 12. és 16. pont; 2016. június 22-ai *Ľeský rozhlas* ítélet, C-11/15, EU:C:2016:470, 22. pont; 2018. november 22-ai MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia ítélet, C-295/17, EU:C:2018:942, 39. pont).

32 Ami azon audiovizuális médiaszolgáltatásokat illeti, amelyeket valamely országos közszolgálati televíziós műsorszolgáltató nyújt a nézőknek, valamint amelyeket az állam támogatás formájában finanszíroz, és amelyek után a nézők semmilyen díjat nem fizetnek, e szolgáltató és e nézők között nem áll fenn olyan jogviszony, amelynek keretében szolgáltatások kölcsönös nyújtása történik, sem pedig közvetlen kapcsolat e televíziós műsorszolgáltatás és e támogatás között (lásd analógia útján: 2016. június 22-ai *Ľeský rozhlas* ítélet, C-11/15, EU:C:2016:470, 23. pont).

33 Mindenekelőtt ugyanis meg kell jegyezni, hogy az említett szolgáltatások nyújtása keretében az említett műsorszolgáltató és az említett nézők között semmiféle olyan szerződéses viszony vagy ügylet nem áll fenn, amely az ár kikötését tartalmazza, sem pedig olyan jogi kötelezettségvállalás, amelyben a felek egymással szabadon állapotokba lépnek. Ugyanezen nézők továbbá szabad hozzáféréssel rendelkeznek az ugyanezen szolgáltató által nyújtott audiovizuális médiaszolgáltatásokhoz, és az érintett tevékenységet általánosságban valamennyi potenciális tévénéző javára nyújtják.

34 Ezt követően meg kell állapítani, hogy a támogatás, hasonlóan a támogatott tevékenységhez, törvény alapján kerül megszervezésre. A támogatás nyújtása, amely általánosságban az országos és regionális közszolgálati műsorszolgáltató országos és regionális műsorok készítésére, létrehozására és terjesztésére irányuló tevékenységeinek finanszírozását szolgálja, és amely a műsorok után megszabott átalány alapján kerül meghatározásra, független az audiovizuális médiaszolgáltatások nézők általi tényleges igénybevételétől, az egyes műsorszámok megtekintésének személyétől vagy azok konkrét számától.

35 Ezenkívül a kérdést előterjesztő bíróság által az alapügyben szóban forgó helyzet és a 2014. március 27-ai *Le Rayon d'Or* ítélet (C-151/13, EU:C:2014:185) alapjául szolgáló ügyben szóban forgó helyzet között vonható párhuzamra alapított kérdésekkel kapcsolatban meg kell állapítani, hogy e helyzetek nem összehasonlíthatók.

36 Az ezen ítélet alapjául szolgáló ügy egy olyan „ellátási átalány” adóköteles jellegére vonatkozott, amelyet egy nemzeti egészségbiztosítási pénztár a gondozásra szoruló idős személyek bentlakását biztosító intézmények részére a lakói számára nyújtott egészségügyi ellátásokért nyújtott, és amelynek kiszámítása során figyelembe vették többek között az egyes intézményekbe fogadott lakók számát és az általuk igényelt gondozás szintjét. Az említett ítéletben a Bíróság megállapította, hogy közvetlen kapcsolat áll fenn az ezen intézmények által a lakóik részére nyújtott szolgáltatások és a kapott ellenérték, vagyis ezen „ellátási átalány” között, ily módon az ilyen átalányfizetés az említett intézmények egyike által a lakói számára ellenszolgáltatás fejében nyújtott egészségügyi ellátások ellenértékének minősül, és ezért a héa hatálya alá tartozik. E tekintetben pontosította, hogy az, hogy a szóban forgó szolgáltatások közvetlen kedvezményezettje nem a nemzeti egészségbiztosítási pénztár, amely az átalányt folyósítja, hanem annak biztosítja, nem bontja meg a teljesített szolgáltatásnyújtás és az átvett ellenérték között fennálló közvetlen kapcsolatot (2014. március 27-ai *Le Rayon d'Or* ítélet,

C?151/13, EU:C:2014:185, 35. pont).

37 Márpedig a jelen ügyben nem áll fenn az egészségbiztosítási pénztár és a biztosítottjai közöttihez hasonló kapcsolat az audiovizuális médiaszolgáltatások finanszírozása céljából a költségvetésből származó támogatást folyósító állam és az e szolgáltatásokat igénybe vevő televízők között. Ugyanis, amint az a jelen ítélet 33. pontjában megállapításra került, az említett szolgáltatásokat nem egyértelműen azonosítható személyek, hanem valamennyi lehetséges televízők számára nyújtják. Ezenkívül az érintett támogatás összege a m?sorórak után megszabott általán alapján kerül meghatározásra, anélkül hogy figyelembe vennék a nyújtott szolgáltatás igénybe vevőinek személyét és számát.

38 Végül a héairányelv 25. cikkének c) pontjából nem vonható le más következtetés. Kétségtelen, hogy e rendelkezés alapján szolgáltatásnyújtásnak min?síülhet többek között valamely szolgáltatás hatóság által vagy nevében, vagy törvény el?írása alapján való teljesítése. Mindazonáltal, amint arra a f?tanácsnok az indítványának a 35. és 36. pontjában rámutatott, e rendelkezés, amely annak pontosítására szorítkozik, hogy a szolgáltatásnyújtás ilyen formát ölthet, nem szolgálhat alapul olyan szolgáltatások hea alá vonásához, amelyeket ezen irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében nem ellenérték fejében nyújtanak.

39 A fenti megfontolások összességére tekintettel az els? kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontját úgy kell értelmezni, hogy az országos közszolgálati televíziós m?sorszolgáltatónak a médiaszolgáltatások néz?k részére való nyújtásából álló tevékenysége, amelyet az állam támogatás formájában finanszíroz, és amely után a néz?k a m?sorsugárzásért semmilyen díjat nem fizetnek, nem min?síül az e rendelkezés értelmében vett ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak.

A második kérdés?

40 A héairányelv 132. cikke (1) bekezdése q) pontjának értelmezésére vonatkozó második kérdés azt az esetet érinti, amikor az els? kérdésben említett tevékenységet az ezen irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében vett ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnak kell min?síteni, és az lényegében annak megállapítására irányul, hogy az ilyen szolgáltatás adómentes?

41 Márpedig egyrészt az els? kérdésre adott válaszból az következik, hogy az ilyen tevékenység nem tartozik az említett irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében vett „ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás” fogalma alá, ily módon az nem min?síül az ugyanezen irányelv értelmében vett adóköteles ügyletnek.

42 Másrészt emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének q) pontja, amely mentesíti az adó alól a „közszolgálati rádió? és televízióintézmények [tevékenységeit], kivéve azok kereskedelmi jelleg? tevékenységeit”, csak azzal a feltétellel alkalmazandó, ha e tevékenységek ezen irányelv 2. cikke értelmében „a hea hatálya alá tartoznak” (lásd ebben az értelemben: 2016. június 22?i ?eský rozhlas ítélet, C?11/15, EU:C:2016:470, 32. pont).

43 E körülmények között a második kérdésre nem szükséges válaszolni.

A harmadik és a negyedik kérdés?

44 El?zetesen meg kell jegyezni, hogy a Bíróság rendelkezésére álló iratokból kit?nik, hogy az el?zetesen felszámított hea levonásához való joggal kapcsolatos harmadik és negyedik kérdés arra az esetre vonatkozik, amikor az országos közszolgálati televíziós m?sorszolgáltatónak a médiaszolgáltatások néz?k részére való nyújtásából álló tevékenységét, amelyet az állam

támogatás formájában finanszíroz, és amely után a nézők a műsorsugárzásért semmilyen díjat nem fizetnek, a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében vett ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak, ebből következően pedig adóköteles ügyletnek kell minősíteni. A kérdést előterjesztő bíróság így módon azzal kapcsolatban kér iránymutatást, hogy milyen módon kell meghatározni az olyan adóalany által előzetesen felszámított héára vonatkozó levonási jog terjedelmét, aki egyidejűleg végez adóköteles és adómentes ügyleteket.

45 Márpedig az első kérdésre adott válaszból kitűnik, hogy e tevékenység nem minősül az e rendelkezés értelmében vett ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak.

46 Ugyanakkor emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a nemzeti bíróságok és a Bíróság között az EUMSZ 267. cikkel bevezetett együttműködési eljárás keretében a Bíróság feladata, hogy a nemzeti bíróságnak az előtte folyamatban lévő ügy eldöntéséhez hasznos választ adjon. Ennek érdekében adott esetben a Bíróságnak át kell fogalmaznia az előterjesztett kérdéseket (2020. március 5-én X [A telefonos konzultációk héamentessége] ítélet, C-748/19, EU:C:2020:169, 35. pont; 2020. november 25-én SABAM ítélet, C-372/19, EU:C:2019:959, 20. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

47 E körülmények között, és annak érdekében, hogy a kérdést előterjesztő bíróság számára hasznos és teljes választ lehessen adni, a harmadik és a negyedik kérdést, amelyeket együttesen célszerű vizsgálni, át kell fogalmazni oly módon, hogy e kérdésekkel a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy úgy kell-e értelmezni a héairányelv 168. cikkét, hogy az országos közszolgálati televíziós műsorszolgáltató jogosult arra, hogy teljes egészében vagy részben levonja a héalevonásra jogosító tevékenységeihez és a héa hatálya alá nem tartozó tevékenységeihez felhasznált termékek és szolgáltatások beszerzése után előzetesen felszámított héát.

48 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint az adóalanyok azon joga, hogy az általuk fizetendő héából levonják az általuk beszerzett árut és igénybe vett szolgáltatásokat terhelő előzetesen felszámított adót, az uniós szabályozás által bevezetett közös héarendszer egyik alapelvét képezi. Amint azt a Bíróság több alkalommal hangsúlyozta, e jog a héa mechanizmusának szerves részét képezi, és fűszabály szerint nem korlátozható (2016. szeptember 15-én Senatex ítélet, C-518/14, EU:C:2016:691, 26. és 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2021. március 18-án A. [Az adólevonási jog gyakorlása] ítélet, C-895/19, EU:C:2021:216, 32. pont).

49 A héairányelv által bevezetett levonási rendszer célja ugyanis az, hogy az adóalanyt teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól. A közös héarendszer következképpen valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a tökéletes semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményétől, feltéve hogy e tevékenységek fűszabály szerint maguk is héakötelesek (2016. november 10-én Baštová ítélet, C-432/15, EU:C:2016:855, 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2021. március 18-án A. [Az adólevonási jog gyakorlása] ítélet, C-895/19, EU:C:2021:216, 33. pont).

50 E tekintetben, először is, a héairányelv 168. cikkéből az következik, hogy a levonási jog érvényesítéséhez az szükséges, hogy egyrészt az érdekelt az ezen irányelv értelmében vett „adóalany” legyen, másrészt pedig hogy az ezen jog keletkezését megalapozó hivatkozott termékeket és szolgáltatásokat az adóalany utóbb adóköteles tevékenységéhez használja fel, és hogy e termékeket és szolgáltatásokat előbb más adóalany értékesítse, illetve nyújtsa (2018. július 5-én Marle Participations ítélet, C-320/17, EU:C:2018:537, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2019. július 3-án The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge ítélet, C-316/18, EU:C:2019:559, 23. pont).

51 Ezzel szemben, ha az adóalany által beszerzett termékek vagy igénybe vett szolgáltatások adómentes vagy a héa hatálya alá nem tartozó tevékenységekhez kapcsolódnak, nem kerül sor sem a fizetendő adó előzetes felszámítására, sem az előzetesen felszámított adó levonására (lásd ebben az értelemben: 2017. szeptember 14-én Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments ítélet, C-132/16, EU:C:2017:683, 30. pont; 2019. július 3-án The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge ítélet, C-316/18, EU:C:2019:559, 24. pont).

52 Ezen ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy az előzetesen beszerzett termékek és igénybe vett szolgáltatások adóköteles tevékenységekhez való felhasználása alapozza meg az előzetesen felszámított héa levonását. Másként fogalmazva, az ilyen beszerzések – akár gazdasági tevékenységből származó bevételek, akár az állami költségvetésből kapott támogatások révén történő – finanszírozásának módja nem releváns a levonási jog meghatározása szempontjából.

53 Másodszor, amennyiben az adóalany az előzetesen beszerzett termékeket és igénybe vett szolgáltatásokat egyidejűleg adólevonásra jogosító tevékenységekhez és a héairányelv hatálya alá nem tartozó tevékenységekhez is felhasználja, mindehhez hozzá kell tenni, hogy a héairányelv 173–175. cikkéből az következik, hogy a levonható héaösszeg meghatározása érdekében a levonási hányad számítása fűszabály szerint csak azon termékekre és szolgáltatásokra vonatkozik, amelyeket az adóalany egyidejűleg adólevonásra jogosító és adólevonásra nem jogosító gazdasági tevékenységekhez (2016. december 14-én Mercedes Benz Italia ítélet, C-378/15, EU:C:2016:950, 34. pont; 2018. július 25-én Gmina Ryjewo ítélet, C-140/17, EU:C:2018:595, 57. pont), így például adómentes tevékenységekhez (lásd ebben az értelemben: 2004. április 29-én EDM-ítélet, C-77/01, EU:C:2004:243, 73. pont) használt, illetve vett igénybe.

54 Ezzel szemben, mivel az adóalany költségeire előzetesen felszámított héa nem jogosíthat adólevonásra, ha olyan tevékenységekhez kapcsolódik, amelyek nem gazdasági jellegűknél fogva nem tartoznak a héairányelv hatálya alá (lásd ebben az értelemben: 2008. március 13-án Securenta ítélet, C-437/06, EU:C:2008:166, 30. pont), az ilyen tevékenységeket figyelmen kívül kell hagyni a héairányelv 173–175. cikke szerinti levonási hányad kiszámításakor (lásd ebben az értelemben: 2004. április 29-én EDM-ítélet, C-77/01, EU:C:2004:243, 54. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

55 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából e tekintetben az következik, hogy az előzetesen felszámított héaösszegeknek a gazdasági tevékenységek és a nem gazdasági tevékenységek közti megosztására vonatkozó módszerek és feltételek meghatározása a tagállamok mérlegelési jogkörébe tartozik. E hatáskör gyakorlása során ez utóbbiak kötelesek figyelembe venni ezen irányelv célját és szerkezetét, és kötelesek e tekintetben olyan számítási módot meghatározni, amely objektíven tükrözi a felmerült költségeknek e két tevékenységre eső tényleges arányát (2012. szeptember 6-án Portugal Telecom ítélet, C-496/11, EU:C:2012:557, 42. pont; 2018. július 25-én Gmina Ryjewo ítélet, C-140/17, EU:C:2018:595, 58. pont) annak biztosítása érdekében, hogy a héának csak a levonásra jogosító ügyletekkel arányos része kerüljön levonásra (2008. március 13-án Securenta ítélet, C-437/06, EU:C:2008:166, 37. pont; 2020. november 12-én Sonaecom ítélet, C-42/19, EU:C:2020:913, 47. pont).

56 E mérlegelési jogkör gyakorlása során a tagállamok jogosultak bármilyen megfelelő, így például az ügylet jellege szerinti megosztási kulcs alkalmazására, vagy akár egyszerre többféle módszerrel is élhetnek (2008. március 13-án Securenta ítélet, C-437/06, EU:C:2008:166, 38. pont).

57 A fenti megfontolások összességére tekintettel a harmadik és negyedik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 168. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az országos közszolgálati televíziós műsorszolgáltató jogosult arra, hogy levonja a héalevonásra jogosító

tevékenységeihez felhasznált termékek és szolgáltatások beszerzése után elztesen felszámított héát, és nem jogosult arra, hogy levonja a héa hatálya alá nem tartozó tevékenységeihez felhasznált termékek és szolgáltatások beszerzése után elztesen felszámított héát. A tagállamok feladata, hogy figyelemmel ezen irányelv céljára és szerkezetére, az arányosság elvének tiszteletben tartásával meghatározzák az elztesen felszámított héaösszegek adóköteles és a héa hatálya alá nem tartozó ügyletek közötti megosztásának módszereit és feltételeit.

A költségekr?

58 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev? felek számára a kérdést el?terjeszt? bíróság el?tt folyamatban lév? eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekr?l. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthet?k meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (negyedik tanács) a következ?képpen határozott:

1) **A közös hozzáadottértékadó?rendszerr?l szóló, 2006. november 28? i 2006/112/EK tanácsi irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontját úgy kell értelmezni, hogy az országos közszolgálati televíziós m?sorszolgáltatónak a mediaszolgáltatások néz?k részére való nyújtásából álló tevékenysége, amelyet az állam támogatás formájában finanszíroz, és amely után a néz?k a m?sorsugárzásért semmilyen díjat nem fizetnek, nem min?sül az e rendelkezés értelmében vett ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak.**

2) **A 2006/112 irányelv 168. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az országos közszolgálati televíziós m?sorszolgáltató jogosult arra, hogy levonja a hozzáadottérték?adó (héa) levonására jogosító tevékenységeihez felhasznált termékek és szolgáltatások beszerzése után elztesen felszámított héát, és nem jogosult arra, hogy levonja a héa hatálya alá nem tartozó tevékenységeihez felhasznált termékek és szolgáltatások beszerzése után elztesen felszámított héát. A tagállamok feladata, hogy figyelemmel ezen irányelv céljára és szerkezetére, az arányosság elvének tiszteletben tartásával meghatározzák az elztesen felszámított héaösszegek adóköteles és a héa hatálya alá nem tartozó ügyletek közötti megosztásának módszereit és feltételeit.**

Aláírások

* Az eljárás nyelve: bolgár.