JULIANE KOKOTT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2022. november 10. [1]

C-612/21. sz. ügy

Gmina O.
kontra
Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

(a Naczelny Sąd Administracyjny [legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – Adójogszabályok – Hozzáadottérték-adó – 2006/112/EK irányelv – 2., 9. és 13. cikk – Ellenérték fejében nyújtott szolgáltatás – Az adóalany fogalma – Gazdasági tevékenység – Tipológiai szempont – Közjog által szabályozott szerv, amely a település területén a lakosság számára 25%-os önrész mellett megszervezi a megújuló energiaforrások fejlesztését, és harmadik fél a költségek 75%-át támogatás formájában téríti meg – Hatóságként folytatott ügyletek – A verseny jelentős torzulásának hiánya”

I. Bevezetés

1. A megújuló energiák településhez hasonló önkormányzatok általi támogatása jelenleg nemcsak kívánatosnak tűnik, hanem a hozzáadottérték-adó (héa) szempontjából izgalmas kérdéseket is felvet. Ha az érintett lakos maga bízott volna meg egy vállalkozást például napenergia-rendszer telepítésével, a héajogi megítélés egyértelmű lenne. A vállalkozás adózás alá tartozó és adóköteles szolgáltatást (termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást) biztosít a lakos részére. Az állam megkapja a megfelelő héát. A lakos részére nyújtott, a költségek 75%-ának megfelelő állami támogatásnak nincs héajogi relevanciája.

2. Mi a helyzet azonban abban az esetben, ha a település szervez és fizet annak érdekében, hogy a vállalkozás e berendezést az egyik lakosának tulajdonában lévő ingatlanra telepítse? Az állam ebben az esetben is legalább egyszer megkapja a héát, mégpedig a telepítést végző vállalkozástól. Ha azonban a település állami forrásból 75%-os támogatásban részesül, és a lakosok önrészként mintegy 25%-ot fizetnek a településnek, akkor ez további héa-kötelezettség keletkezéséhez vezet-e, mivel a település további adózás alá tartozó és adóköteles szolgáltatást nyújt a lakosok részére?

3. Az ezáltal létrejövő szolgáltatási lánc (a telepítést végző vállalkozás által a településen keresztül a lakos részére nyújtott szolgáltatás) következtében a településnek kellene megfizetnie ezt a héát, ugyanakkor főszabály szerint az igénybe vett szolgáltatás után adólevonást érvényesíthet. Ha a

[1] Eredeti nyelv: német.

támogatás és az önrész összege megegyezik a beszerzési költségekkel, akkor rengeteg adminisztratív teherrel járó zéróösszegű játékról van szó. Ha a támogatás az önrésszel együtt alacsonyabb (vagy a támogatást nem kell beleszámítani az adóalapba), akkor előzetesen felszámított adótöbblet maradna, ami csökkentené az adóbevételt. Ha a támogatás az önrésszel együtt magasabb, akkor az állami támogatási programból többlet adóbevétel keletkezne. Mindhárom következmény bizonytalanságot eredményez, különösen, ha figyelembe vesszük a környezetvédelem és energiabiztonság település által követett közérdekű célját is.

4. A megújuló energia állami forrásból finanszírozott fejlesztésének héa szempontjából történő értékelése ezért néhány olyan alapvető kérdést vet fel, amelyeket a Bíróságnak a jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelemben is[2] meg kell válaszolnia. Többek között tisztázni kell, hogy miként kell meghatározni valamely szolgáltatás nyújtóját és igénybevevőjét. Ugyanilyen alapvető kérdés az is, hogy a település – feltéve, hogy valamely szolgáltatás nyújtójának tekinthető – ilyen esetben gazdasági tevékenységet folytat-e. Ha ez lenne a helyzet, akkor meg kellene állapítani, hogy a település a megújuló energia fejlesztésének támogatása érdekében hatóságként teljesíti-e az ügyleteket, és hogy ezek a verseny jelentős torzulását idézik-e elő.

II. Jogi háttér

A. Az uniós jog

5. A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv[3] (a továbbiakban: héairányelv) 2. cikke (1) bekezdésének a) és c) pontja a következőképpen rendelkezik:

„A héa hatálya alá a következő ügyletek tartoznak:

a) egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy vagy szervezet (a továbbiakban: adóalanyként eljáró személy) által ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés;

[…]

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

6. A héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése a következőket írja elő:

„»Adóalany« az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

»Gazdasági tevékenység« a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermelő-ipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású vagy azzal egyenértékű tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek minősül különösen a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történő hasznosítása.”

[2] Hasonló kérdések merülnek fel a C-616/21. sz. ügyben párhuzamosan folyamatban lévő eljárásban.

[3] A legutóbb a 2022. június 3-i 2022/890/EGK tanácsi irányelvvel (HL 2022. L 155., 1. o.) módosított, 2006. november 28-i tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.).

7. A héairányelv 13. cikke azonban a következőképpen szól:

„(1) Az állami, regionális és helyi közigazgatási szervek [helyesen: az államok, a régiók, a megyék és a települések] és egyéb közjog által szabályozott szervek nem minősülnek adóalanynak az olyan tevékenységek, illetve ügyletek vonatkozásában, amelyeket hatóságként folytatnak, még akkor sem, ha e tevékenységekkel, illetve ügyletekkel összefüggésben adókat, díjakat, illetékeket, járulékokat vagy egyéb közterheket szednek be.

Amennyiben azonban e szervek nem adóalanyként való kezelése a verseny jelentős torzulását eredményezné, az ilyen tevékenységek vagy ügyletek folytatása tekintetében adóalanynak minősülnek.

A közjog által szabályozott szervek minden esetben adóalanynak minősülnek az I. mellékletben meghatározott tevékenységeket illetően, amennyiben e tevékenységek mértéke nem elhanyagolható.

(2) A tagállamok hatóságként folytatott tevékenységnek tekinthetik a közjogi intézmények olyan tevékenységeit, amelyek a 132., 135., 136. és 371. cikk, a 374–377. cikk, a 378. cikk (2) bekezdése, a 379. cikk (2) bekezdése vagy a 380–390c. cikk értelmében adómentességet élveznek.”

8. A héairányelv 73. cikke szabályozza az adó alapját:

„A 74–77. cikkben foglaltaktól eltérő termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás esetén az adóalap tartalmaz mindent, ami azon teljesítés ellenértékét képezi, amelyet ezért az ügyletért a vevőtől, a szolgáltatás megrendelőjétől vagy harmadik személytől az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója kap, vagy amelyet e személyeknek kapniuk kell, beleértve az ezen értékesítés árát közvetlenül befolyásoló támogatásokat.”

B. A lengyel jog

9. A Lengyel Köztársaság a héairányelvet az Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usługa (a termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó adókról szóló, 2004. március 11-i törvény, Dz. U. 2018., 2174. tétel, későbbi módosításai, a továbbiakban: héatörvény) révén ültette át.

10. A héatörvény 29a. cikkének (1) bekezdése vonatkozik az adóalapra, és a következőképpen rendelkezik:

„A (2), (3) és (5) bekezdésre, a 30a–30c. cikkre, a 32. cikkre, a 119. cikkre, valamint a 120. cikk (1), (4) és (5) bekezdésére figyelemmel az adó alapját képezi az ellenérték, amelyet az értékesítés és a szolgáltatásnyújtás alapján a termék értékesítője vagy a szolgáltatás nyújtója kapott vagy kapnia kell, beleértve az adóalany által értékesített termék vagy nyújtott szolgáltatás értékét közvetlenül befolyásoló, kapott dotációkat, szubvenciókat és más hasonló jellegű támogatásokat.”

11. Az ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska (a környezetvédelemről szóló, 2001. április 27-i törvény) (Dz.U. 2020., 1219. tétel és későbbi módosításai, a továbbiakban: környezetvédelemről szóló törvény) 400a. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„A környezetvédelem és a vízgazdálkodás finanszírozása a következőket foglalja magában: […]

21) a levegőminőség védelmére vonatkozó projektek;

22) a helyi megújulóenergia-források használatának és környezetbarátabb energiahordozók bevezetésének előmozdítása […]”

12. A környezetvédelemről szóló törvény 403. cikkének (2) bekezdése a következőket írja elő:

„A település feladatkörébe tartozik a környezetvédelem finanszírozása a 400a. cikk (1) bekezdésének […] 21–25. […] pontjában meghatározott körben, olyan összegben, amely nem lehet kevesebb, mint a 402. cikk (4), (5) és (6) bekezdésében említett, a települési költségvetés bevételét képező díjakból és bírságokból származó bevételek összege, csökkentve a bevételek alapján a vajdasági alapokhoz rendelt többlettel.”

III. A tényállás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

13. A Gmina O. (O. település, Lengyelország, a továbbiakban: település) olyan területi önkormányzat, amely ellátja a helyi önkormányzati feladatait. A település emellett aktív héaalanyként nyilvántartásba van véve.

14. A település három másik településsel együtt partnerségi megállapodást kötött a megújulóenergia-rendszerek e négy település területén történő telepítésére vonatkozó projekt (a továbbiakban: projekt) megvalósítása érdekében.

15. Az egyik település projektvezetőként valamennyi partner nevében a projekt támogatására vonatkozó szerződést kötött a vajdasággal (régióval). Maguk a források egy uniós alapból származnak. A kapott támogatást a partnereknek az őket megillető részben folyósítják.

16. A támogatás kizárólag a támogatható költségek részleges fedezésére szolgál. Az egyes települések mérlegelési jogkörébe tartozik a projekt fennmaradó költségeinek finanszírozási módja. A település által kapott támogatás a projekttel kapcsolatos kiadásokat fedezi, és csak az e projekt megvalósításához szükséges kiadásokra fordítható. A település a projekt teljes elszámolható költsége 75%-ának megfelelő támogatásban részesült.

17. A projekt fő célja a teljes energiatermelésen belül a megújuló energiaforrások arányának növelése, valamint a légköri szennyezés-kibocsátás csökkentése, a napenergia felhasználásának elősegítése, a megújuló energiaforrások felhasználásának ösztönzése az egyéni fogyasztók körében ökológiai és környezetbarátabb megújulóenergia-rendszerek telepítésével. A projekt keretében a település a minisztertanács által 2009. november 10-én elfogadott, „Lengyelország 2030-ig tartó energiapolitikáját” hajtja végre, amelynek keretében a megújuló energiaforrásoknak az előállított energia 20%-át kell kitenniük.

18. A projekt keretében lakosok és jogi személyek tulajdonában álló ingatlanokon fotovoltaikus paneleket, vízmelegítésre szolgáló levegős hőszivattyúkat és napkollektorokat telepítenek. A település szerződést kötött azokkal az ingatlantulajdonos természetes személyekkel (lakosokkal), akik részesülni akartak a megújuló energiaforrások fejlesztésének előnyeiből. Az ingatlantulajdonosok a megállapodás szerinti határidőn belül kötelesek átutalni az önrészt a település bankszámlájára.

19. Az ingatlantulajdonosokkal kötött szerződés értelmében a projekt időtartama alatt, azaz attól az időponttól számított 5 éven keresztül, amikor a település a támogatási megállapodás és a partnerségi megállapodás alapján megkapja az utolsó kifizetést, az összes megújulóenergia-rendszer a település tulajdonát képezi. Ezen időszakot követően a megújulóenergia-rendszerek tulajdonjoga átszáll az ingatlantulajdonosokra. A projekt ideje alatt az ingatlantulajdonos nem értékesítheti a megújulóenergia-rendszert. A település ezen időszak alatt szintén nem értékesítheti vagy szerelheti le a berendezéseket, mivel ez azzal a veszéllyel járna, hogy a településnek a vissza kell fizetnie a támogatást. A tulajdonosok a szerződéses rendelkezéseknek megfelelően további díjfizetés nélkül használhatják a megújulóenergia-rendszert. Az ingatlantulajdonos meghatalmazza a települést arra, hogy eljárjon a nevében az illetékes közigazgatási hatóságok előtt annak érdekében, hogy kérelmezze a jogszabályokban előírt, a létesítmény ingatlanán történő elhelyezéséhez szükséges engedélyeket.

20. A település kötelezettséget vállal arra, hogy kiválasztja a vállalkozót, meghatározza a munkavégzési ütemtervét, az építkezést folyamatosan felügyeli, lefolytatja a végső átvételt, és elvégzi a projekt pénzügyi elszámolását.

21. Az ingatlantulajdonosok által fizetett önrész az egyetlen olyan pénzösszeg, amelyet az ingatlantulajdonosok a projekt végrehajtásából eredően fizetnek a településnek. Ez az önrész a konkrét megújulóenergia-rendszerek elszámolható költségei, azaz e konkrét rendszer tekintetében a vállalkozót megillető díj részét képezi. Ez a rész az elszámolható költségek 25%-át teszi ki, és az ingatlantulajdonossal kötött szerződés összegszerűen meghatározva tartalmazza az önrész legmagasabb mértékét. Ez azt jelenti, hogy a tényleges önrész az elszámolható költségek 25%-ánál is alacsonyabb lehet.

22. Az ingatlantulajdonosok kifizetéseit nem fordítják a felügyelettel és az ösztönzéssel kapcsolatos költségekre. Ezeket az elszámolható költségeket a település saját forrásaiból és a támogatásból fedezi. A megújulóenergia-rendszereket egy vállalkozó – a közbeszerzésre vonatkozó szabályok alapján nyílt ajánlati felhívás útján kiválasztott gazdasági szereplő – fogja telepíteni.

23. A vállalkozóval kötött szerződés a vállalkozó és a négy megrendelő település részvételével ötoldalú lesz. E szerződésből következik az egyes településekben megvalósítandó megújulóenergia-rendszerek köre és típusa. Mindegyik település külön–külön számol el a vállalkozóval, amely az egyes települések megrendelései után településenként állít ki számlát.

24. Nincs lehetőség nagyobb támogatást kapni abban az esetben, ha a vállalkozó az előzetesen megadottnál magasabb árat követel. A támogatás ugyanakkor alacsonyabb lesz, ha a vállalkozót megillető ár alacsonyabb lesz a támogatási kérelemben feltüntetett árnál. A vajdasággal kötött projekt támogatási szerződése nem kötelezi a települést arra, hogy az ingatlantulajdonosoktól önrészt szerezzen, és nem határozza meg az ingatlantulajdonosok önrészének összegét.

25. A támogatást a település által a projekt keretében viselt elszámolható költségek (köztük az ösztönzés és a felügyelet költségeinek) társfinanszírozása céljából ítélik meg, és a település e költségekkel a támogatást nyújtó intézmény felé fog elszámolni. A támogatás összegét a település által a projekttel kapcsolatos beszerzések vonatkozásában viselt elszámolható költségek összege határozza meg.

26. A település a megújulóenergia-rendszerek telepítése keretében nyújtott szolgáltatások tekintetében a héával kapcsolatos egyedi ügyben feltételes adómegállapítást kért. Álláspontja szerint a nyújtott szolgáltatások nem tartoznak a héa hatálya alá, mivel azokat közjogi szabályozás keretében, nem pedig gazdasági tevékenység keretében nyújtják. Következésképpen az önrész és a támogatás nem képezi a nyújtott adóköteles szolgáltatások ellenértékét.

27. Az adóhatóság az adójogi rendelkezések kötelező erejű értelmezése tárgyában hozott 2019. augusztus 7-i határozatában tévesnek ítélte a település álláspontját. Rámutatott, hogy a település e tevékenységek tekintetében héaalanyként jár el. Sem a település saját feladatainak ellátása, sem a projekt célja nem eredményezhet héa alóli mentességet. E tevékenységek végzését ugyanis az állam közhatalmi előjogainak figyelembevételével különös közjogi szabályoknak is alá kell vetni.

28. A település keresetet indított az adójogi rendelkezések kötelező erejű értelmezése tárgyában hozott határozat ellen. Az elsőfokú bíróság elutasította a keresetet. A bíróság álláspontja szerint az önrészek egyenértékűségének hiánya mindazon polgári jogi jogviszonyok alapvető jellemzője, amelyekben úgynevezett áruk vagy szolgáltatások árával kapcsolatos támogatást nyújtanak. A bíróság nem osztotta a település azon álláspontját sem, amely szerint a tevékenységek nem haszonszerzésre, hanem a megújuló energiaforrások arányának a teljes energiatermelésen belüli növelésére irányulnak. A bíróság álláspontja szerint a második célkitűzés megvalósítása nem zárja ki az első célkitűzés megvalósítását. A település az ingatlantulajdonosoktól a felmerült elszámolható költségek 25%-ának fedezetét kapja meg, így a telepítésre nem az ingatlantulajdonosok pénzügyi hozzájárulása nélkül kerül sor. Az a körülmény, hogy a település nem tesz szert nyereségre, nem befolyásolja annak vizsgálatát sem, hogy e tevékenységek gazdasági tevékenység körébe tartoznak-e.

29. A település fellebbezett a Naczelny Sąd Administracyjnyhoz (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország). A Naczelny Sąd Administracyjnyhoz (legfelsőbb közigazgatási bíróság) az eljárást felfüggesztette, és az EUMSZ 267. cikk alapján előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

1) Úgy kell-e értelmezni a héairányelv rendelkezéseit, különösen ezen irányelv 2. cikkének (1) bekezdését, 9. cikkének (1) bekezdését és 13. cikkének (1) bekezdését, hogy a település (hatóság) héaalanyként jár el, amikor a megújuló energiaforrások arányának növelésére irányuló projektet valósít meg oly módon, hogy ingatlantulajdonosokkal kötött polgári jogi szerződés alapján kötelezettséget vállal arra, hogy ezeken az ingatlanokon megújulóenergia-rendszereket épít ki és telepít, valamint meghatározott idő elteltét követően e rendszerek tulajdonjogát átruházza az ingatlantulajdonosokra?

2) Az első kérdésre adott igenlő válasz esetén: bele kell-e számítani az ezen irányelv 73. cikke szerinti adóalapba azt a támogatást, amelyet a település (hatóság) uniós forrásokból a megújuló energiaforrásokra vonatkozó projektek megvalósítására kapott?

30. A Bíróság előtti eljárásban a település, a Lengyel Köztársaság, a lengyel adóhatóság és az Európai Bizottság terjesztett elő írásbeli észrevételeket. A Bíróság az eljárási szabályzat 76. cikkének (2) bekezdése alapján a tárgyalás tartásának mellőzéséről döntött.

IV. A jogkérdésről

A. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

31. Ha az előzetes döntéshozatalra előterjesztett két kérdést szó szerint vesszük, akkor a kérdést előterjesztő bíróság számára első pillantásra úgy tűnhet, hogy egy konkrét tényállásnak a héairányelv alá sorolásáról van szó. Az ügy tényeinek teljes értékelése azonban kizárólag a kérdést előterjesztő bíróság hatáskörébe tartozik.[4] A bíróság mindazonáltal lényegében azt kérdezi, hogyan kell értelmezni ezen irányelv 2., 9., 13. és 73. cikkét, hogy aztán eldönthesse, hogy a jelen ügyben a település – amint azt az adóhatóság állítja – egyáltalán adózás alá tartozó és adóköteles termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást teljesít-e, és milyen összeg képezi annak adóalapját.

32. Ahhoz, hogy a település tevékenységei a héairányelv hatálya alá tartozzanak, azoknak a megújuló energiaforrások támogatása keretében a település által lakosai részére *ellenérték fejében* teljesített termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak kell minősülniük (a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) és c) pontja, erről lásd a B. részt). E termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást *gazdasági tevékenység* keretében kell teljesíteni (a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése, erről lásd a C. részt) ahhoz, hogy a település adóalanyként járjon el. A települések azonban bizonyos körülmények között nem minősülnek adóalanynak, ha *hatóságként* gazdasági tevékenységet folytatnak (a héairányelv 13. cikke). Ezért ezt követően ezt a kivételt is meg kell vizsgálni (erről lásd a D. részt).

B. A termék eladójának és vevőjének, illetve a szolgáltatás nyújtójának és igénybevevőjének meghatározásáról

33. A héa mint általános fogyasztási adó célja a fogyasztó elfogyasztható haszon megszerzésére fordított vagyoni kiadásaiban megmutatkozó pénzügyi teljesítőképességének megadóztatása.[5] Ezért a termék vevőjének vagy a szolgáltatás igénybevevőjének elfogyasztható hasznot kell szereznie. Ez egyaránt vonatkozik a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) és c) pontja szerinti termékértékesítésre és szolgáltatásnyújtásra.

34. A jelen ügyben vizsgált elfogyasztható haszon egy megújulóenergia-rendszer telepítése. E rendszer tulajdonjogának átruházása termékértékesítésnek (a héairányelv 14. cikke), a használati jog átengedése pedig szolgáltatásnyújtásnak (a héairányelv 24. cikkének (1) bekezdése) minősül.

35. Tisztázni kell azonban, hogy ezt az előnyt (termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás) ki és kinek javára biztosítja. Szóba jöhet a telepítést végző vállalkozás által a település részére nyújtott szolgáltatás, mivel a település rendelte meg a telepítést, fizette ki a vállalkozót és veszi át az átruházott tulajdonjogú rendszert. Szóba jöhet azonban a vállalkozás által azon lakos részére nyújtott szolgáltatás is, akinek az ingatlanjára a berendezést telepítik, és aki e berendezést a következő öt évben használhatja, és azt követően annak tulajdonosává válik, és aki emiatt a költségek 25%-át viseli. Ez utóbbi esetben a település már nem teljesített volna adóztatandó és

[4] Lásd többek között: 2022. január 13-i Termas Sulfurosas de Alcafache ítélet (C-513/20, EU:C:2022:18, 36. pont); 2020. október 8-i Universitatea „Lucian Blaga” Sibiu és társai ítélet (C-644/19, EU:C:2020:810, 47. pont); 2018. július 25-i Vernaza Ayovi ítélet (C-96/17, EU:C:2018:603, 35. pont).

[5] Lásd például: 2012. május 3-i Lebara ítélet (C-520/10, EU:C:2012:264, 23. pont); 2007. október 11-i KÖGÁZ és társai ítélet (C-283/06 és C-312/06, EU:C:2007:598, 37. pont – „A héa összegének az adóalany által az értékesített termékek, illetve nyújtott szolgáltatások ellenében kapott árral arányos megállapítása”); 1997. december 18-i Landboden-Agrardienste ítélet (C-384/95, EU:C:1997:627, 20. és 23. pont – „E tekintetben kizárólag a vállalt kötelezettséget kell figyelembe venni: ahhoz, hogy az ilyen kötelezettség a közös héarendszer hatálya alá kerüljön, annak valamilyen fogyasztással kell járnia”).

adóköteles ügyletet. Az első esetben számításba jöhet a településnek a lakos részére nyújtott további szolgáltatása, mivel a lakossal megfelelő szerződést kötöttek a berendezés telepítésére, használatára és tulajdonjogának későbbi átruházására. Ennek alapján a település (az igénybe vett alvállalkozó közreműködésével) a lakos részére a berendezést annak ingatlanjára telepítette, ezért pedig a lakos (25%) és a vajdaság (75%) fizetett.

1. A szolgáltató és a szolgáltatás igénybevevője meghatározásának valószínűsítő körülményei

36. Mivel a héa célja a szolgáltatás igénybevevője által a fogyasztási cikkre fordított kiadások megadóztatása, a *szolgáltatás igénybevevőjének meghatározása* szempontjából főszabály szerint azt a személyt kell alapul venni, aki a szolgáltatásnyújtásért fizet. Ugyanis ez a személy viselte a megfelelő kiadásokat. Ez azonban csak valószínűsítő körülményt jelent. Ugyanis ahhoz, hogy valamely szolgáltatásnyújtást a héairányelv értelmében vett „ellenszolgáltatás fejében" teljesítettnek lehessen tekinteni, nem szükséges, hogy e szolgáltatásnyújtás ellenértékét közvetlenül annak igénybevevőjétől kapják, amint az az ezen irányelv 73. cikkéből is következik. Ezt az ellenértéket viszont harmadik személytől is meg lehet kapni.[6] Az, hogy nem csak a lakos, hanem a vajdaság, illetve a település is fizetett a szolgáltatásnyújtásért, nem zárja ki tehát, a lakos részére nyújtott szolgáltatás megállapítását.

37. Mivel a szolgáltatást nyújtó vállalkozó a héajog értelmében adóbeszedőként jár el az állam érdekében,[7] a *szolgáltatás nyújtójának a meghatározása* szempontjából főszabály szerint azt a személyt kell alapul venni, aki az ellenértéket megkapta. Ugyanis csak ez a személy fizetheti meg az államnak az ellenértékben foglalt héát. Ebben a tekintetben a szolgáltatás nyújtójaként a település jöhet szóba, mivel a berendezés telepítése fejében mind a lakostól, mind a vajdaságtól kap egy bizonyos összeget. E tekintetben közömbös, hogy a település nem a saját személyzetével telepítette a berendezést, hanem egy magánvállalkozótól rendelte meg ezt a szolgáltatást. Az alvállalkozó bevonása meglehetősen gyakori a gazdasági életben, és azt eredményezi, hogy az alvállalkozó szolgáltatást nyújt a megrendelő részére, aki aztán ezt a szolgáltatást az ügyfele részére saját szolgáltatásként nyújtja. A Bíróság ezt már világossá tette.[8]

38. Az a tény, hogy a település közfeladatot (környezetvédelem, energiabiztonság) vállal a megújuló energia fejlesztésének támogatásával, nem képezi akadályát annak, hogy a település adott esetben szolgáltatást nyújtson a lakosok részére. Az ítélkezési gyakorlat szerint ugyanis az ellenérték fejében teljesített termékértékesítések vagy szolgáltatásnyújtások abban is állhatnak, hogy törvényben átruházott és törvényben szabályozott közhasznú feladatokat látnak el.[9]

6 2021. április 15-i Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA ítélet (C-846/19, EU:C:2021:277, 40. pont); 2014. március 27-i Le Rayon d'Or ítélet (C-151/13, EU:C:2014:185, 34. pont); 2010. október 7-i Loyalty Management UK ítélet (C-53/09 és C-55/09, EU:C:2010:590, 56. pont).

7 Így a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint: 2021. november 11-i ELVOSPOL ítélet (C-398/20, EU:C:2021:911, 31. pont); 2020. október 15-i E. ítélet (héa – adóalap csökkentése) ítélet (C-335/19, EU:C:2020:829, 31. pont); 2019. május 8-i A-PACK CZ ítélet (C-127/18, EU:C:2019:377, 22. pont); 2017. november 23-i Di Maura ítélet (C-246/16, EU:C:2017:887, 23. pont); 2008. március 13-i Securenta ítélet (C-437/06, EU:C:2008:166, 25. pont); 2004. április 1-jei Bockemühl ítélet (C-90/02, EU:C:2004:206, 39. pont).

8 2012. május 3-i Lebara ítélet (C-520/10, EU:C:2012:264 34. és azt követő pontok): A telefonkártyákat forgalmazó kereskedő a telefontársaság által (alvállalkozóként) előzetesen részére nyújtott távközlési szolgáltatást nyújt.

9 2021. április 15-i Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA ítélet (C-846/19, EU:C:2021:277, 39. pont); 2016. június 2-i Lajvér ítélet (C-263/15, EU:C:2016:392 42. pont).

2. A szolgáltatás nyújtója és igénybevevője közötti jogviszony

39. Ezzel szemben a Bíróság kifejezetten kimondta, hogy az adóköteles szolgáltatás igénybevevőjének meghatározásához tisztázni kell, hogy kinek áll fenn olyan jogviszonya, amelynek keretében kölcsönös szolgáltatások kerülnek átadásra.[10] E jogviszonyt azonban a Bíróság már feltételezi, amikor a szolgáltatás és a fizetés között kellően közvetlen kapcsolat áll fenn.[11] E tekintetben a releváns szerződéses kikötések olyan körülményt képeznek, amelyet figyelembe kell venni, mivel a szerződéses helyzet rendszerint az ügyletek valós gazdasági és kereskedelmi tartalmát tükrözi vissza.[12] Végső soron a kérdést előterjesztő bíróság hatáskörébe tartozik e jogviszonyok és szerződéses kikötések értékelése.

40. Jelen ügyben a település és a telepítést végző vállalkozás között a berendezés telepítésére és tulajdonjogának a településre történő átruházására vonatkozóan létrejött szerződésről van szó. Ezáltal a telepítést végző vállalkozás kétségtelenül szolgáltatást nyújt a település részére. Az ingatlantulajdonos viszont nyilvánvalóan nem áll szerződéses viszonyban a telepítést végző vállalkozással. Mindazonáltal a település és a lakos között szerződés áll fenn a berendezésnek a lakos ingatlanján történő használatára és a tulajdonjog lakos részére történő későbbi átruházása vonatkozásában. Ez azt mutatja, hogy a berendezés település általi telepítése és átadása fontos az ingatlantulajdonos számára, és ezáltal elfogyasztható hasznot jelent számára. Ezt támasztja alá az a tény, hogy a tulajdonos a berendezés költségei 25%-ának megfelelő önrészt fizet ki a település részére. Ebben az összefüggésben a visszterhesség kérdése tekintetében a berendezés további, a költségek 75%-ának megfelelő összegű, harmadik fél általi finanszírozása akár figyelmen kívül is hagyható.

41. A Bíróság ugyanis már többször is kimondta, hogy az a körülmény, hogy valamely gazdasági ügyletet az önköltségi árnál magasabb vagy alacsonyabb áron, következésképpen pedig a rendes piaci árnál magasabb vagy alacsonyabb áron teljesítettek, nem releváns az ellenérték fejében teljesített ügyletként való minősítés szempontjából. Az ilyen körülmény nem befolyásolja a teljesített vagy teljesítendő szolgáltatások és a kapott vagy behajtandó ellenérték közötti közvetlen kapcsolatot, amelynek összegét előzetesen és világosan lefektetett szempontok szerint határozták meg.[13] Ebben a tekintetben – amint azt Lengyelország hangsúlyozza – a lakos 25%-os önrésze elegendő annak megállapításához, hogy a település ellenérték fejében termékértékesítést és szolgáltatásnyújtást teljesített a lakos részére.

3. Közbenső következtetés

42. A héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) és c) pontját úgy kell értelmezni, hogy annak megállapítása tekintetében, hogy mely érintettek között kerül sor ellenérték fejében teljesített termékértékesítésre vagy szolgáltatásnyújtásra, a fennálló jogviszonyok átfogó értékelése bír relevanciával. Ha ez az átfogó értékelés közvetlen kapcsolatot mutat ki a (jelen ügyben a lakos általi) fizetés és a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás (jelen ügyben a berendezés

[10] 2012. május 3-i Lebara ítélet (C-520/10, EU:C:2012:264 33. pont), e gondolat mentén továbbá: 2020. szeptember 16-i Valstybinė mokesčių inspekcija (közös vállalkozásról szóló szerződés) ítélet (C-312/19, EU:C:2020:711, 40. és azt követő pontok).

[11] 2022. január 20-i Apcoa Parking Danmark ítélet (C-90/20, EU:C:2022:37, 27. pont); 2021. szeptember 16-i Balgarska natsionalna televizia ítélet (C-21/20, EU:C:2021:743, 31. pont); 2021. január 20-i Finanzamt Saarbrücken ítélet (C-288/19, EU:C:2021:32, 29. pont); 2018. november 22-i MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia ítélet (C-295/17, EU:C:2018:942, 39. pont).

[12] 2020. június 18-i KrakVet Marek Batko ítélet (C-276/18, EU:C:2020:485, 66. pont), már hasonlóképpen: 2013. június 20-i Newey ítélet (C-653/11, EU:C:2013:409, 43. pont).

[13] 2021. április 15-i Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA ítélet (C-846/19, EU:C:2021:277, 43. pont), lásd ebben az értelemben még: 2016. június 2-i Lajvér ítélet (C-263/15, EU:C:2016:392, 45. és 46. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

telepítése, használati jogának átengedése és tulajdonjogának település által a lakos részére történő későbbi átruházása) között, akkor a település által „ellenérték fejében" teljesített szolgáltatás (termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás) is fennáll.

C. A héairányelv 9. cikke értelmében vett gazdasági tevékenység fogalma

43. Ahhoz, hogy a település e tekintetben adóalanyként járjon el, a jelen ügyben a rendszer telepítésével, használatának átengedésével és tulajdonjogának későbbi átruházásával gazdasági tevékenységet is kellett folytatnia. A héairányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése szerint a „gazdasági tevékenység" magában foglalja a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét, beleértve a kitermelőipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint az egyéb szakmai tevékenységeket is.

44. A Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy e fogalommeghatározás nyilvánvalóvá teszi a „gazdasági tevékenység" fogalmának tág és objektív jellegét olyan értelemben, hogy az magát a tevékenységet veszi alapul, függetlenül annak céljától és eredményétől. [14]

45. Ami a „javak […] hasznosítását" illeti, a héairányelv 9. cikke (1) bekezdése második albekezdésének második mondata egyértelművé teszi, hogy a tartós bevétel e hasznosításból való elérése gazdasági tevékenységnek *minősül*. Következésképpen az egyszerű vagyonkezelés – ha azt tartósan végzik – is releváns lehet a héa szempontjából. A jelen ügyben azonban kérdéses, hogy a rendszer használati jogának öt évre történő átengedése és az azt követő tulajdonjog-átruházás egyáltalán „javak […] hasznosításának" [15] tekinthető-e. Számomra ez végső soron inkább termékek átadásának tűnik. Egyébként a település teljes területén élő jelentős számú személy esetében a megújulóenergia-rendszerek tervszerű és bizonyos időszakra szóló fejlesztésének kellően tartósnak kell lennie. Mindazonáltal a megújuló energiaforrások település általi fejlesztésének előmozdítására hivatott program a „Lengyelország 2030-ig tartó energiapolitikájának" részét képezte.

46. A Bíróság ítélkezési gyakorlatából az is következik, hogy annak megállapítása érdekében, hogy valamely szolgáltatásnyújtást akként ellenérték fejében végezték-e, hogy e tevékenység gazdasági tevékenységnek minősül, a teljesítési *feltételeinek összességét* kell vizsgálni. [16]

47. Ezt megerősíti a héairányelv 9. cikkének szövege. E rendelkezés azt a gazdasági tevékenységet, amely azt eredményezi, hogy valamely személyt adóalanynak tekintenek, olyan különböző konkrét szakmákkal és „azzal egyenértékű tevékenységekkel" mutatja be, amelyek gyakorlása gazdasági tevékenységnek minősül.

[14] 2021. április 15-i Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA ítélet (C-846/19, EU:C:2021:277, 47. pont), hasonlóképpen: 2021. február 25-i Gmina Wrocław (Földhasználati jog átalakítása) ítélet (C-604/19, EU:C:2021:13269, 69. pont), szintén ebben az értelemben: 2020. szeptember 16-i Valstybinė mokesčių inspekcija (közös vállalkozásról szóló szerződés) ítélet (C-312/19, EU:C:2020:711, 39. pont).

[15] Már a javak, és így az összehasonlíthatóság hiánya megállapítható azon határozatokhoz képest, amelyekben a Bíróságnak el kellett határolni az eseti jellegű vagyonkezelést a gazdasági tevékenységtől – lásd e tekintetben például: 2021. január 20-i AJFP Sibiu és DGRFP Braşov ítélet (C-655/19, EU:C:2021:40, 24. és azt követő pontok).

[16] 2021. április 15-i Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA ítélet (C-846/19, EU:C:2021:277, 48. pont); 2016. május 12-i Gemeente Borsele és Staatssecretaris van Financiën ítélet (C-520/14, EU:C:2016:334, 29. pont), lásd ebben az értelemben: 2012. július 19-i Rēdlihs ítélet (C-263/11, EU:C:2012:497, 34. pont); 1996. szeptember 26-i Enkler ítélet (C-230/94, EU:C:1996:352, 27. pont).

48. Tekintettel a gazdasági tevékenység pontos meghatározásának nehézségére, a szükséges gazdasági tevékenység tipikus szakmákkal („termelők, kereskedők, szolgáltatók”, illetve „kitermelő-ipari és mezőgazdasági tevékenységek, valamint a szabadfoglalkozású vagy azzal egyenértékű tevékenységek”) történő bemutatása határolja körül az adóalany és az ehhez szükséges gazdasági tevékenység fogalmát.

49. Egy ilyen tipológiai körülírás nyitottabb, mint az elvont fogalmak.[17] A típushoz tartozásnak nem kell logikailag elvont következtetésből fakadnia, hanem meghatározható az eredeti képpel (a példával) való hasonlóság mértéke alapján. Ehhez a besoroláshoz az egyedi esetet teljes egészében kell szemlélni úgy, hogy figyelembe kell venni a kereskedelmi felfogást.

50. E tekintetben a Bíróság korábbi ítélkezési gyakorlata szerint releváns tényező lehet, hogy az ellentételezés mértékét olyan kritériumok alapján határozzák-e meg, amelyek biztosítják, hogy az ellentételezés elegendő a szolgáltató működési költségeinek fedezésére.[18] Ugyanez vonatkozik a bevételekre és egyéb tényezőkre, mint például az ügyfélkör nagyságára is.[19] Márpedig pusztán az a körülmény, hogy nem minden egyes, egyedileg figyelembe vett szolgáltatásnyújtás részesül az annak érdekében felmerült költségeknek megfelelő díjazásban, nem elegendő annak bizonyításához, hogy a tevékenység egésze nem részesül díjazásban a szolgáltató működési költségeinek fedezését garantáló feltételek alapján.[20] A Bíróság azonban megállapította, hogy nem áll fenn gazdasági tevékenység, mivel többek között az érintett szolgáltatások igénybevevői által fizetett hozzájárulások csak a szolgáltató részéről felmerült működési költségek összességének csak aránylag kisebb része fedezésére szolgáltak.[21]

51. Egy ilyen tipológiai megközelítésen alapul például a Bíróság olyan felügyelőbizottsági tag gazdasági tevékenységével kapcsolatos határozata, aki a tőkeegyesítő társaság felügyelőbizottsági tagjaként végzett tevékenységéért díjazásban részesült. Ennek eredményeképpen a Bíróság ezt a tevékenységet egy átlagos adóalany tevékenységével hasonlította össze, és a sajátosságok alapján (az üléseken való részvételtől vagy a munkaterheléstől független díjazás, gazdasági kockázat hiánya, kis összegű és rögzített átalányösszeg) a gazdasági tevékenység meglétének hiányát állapította meg.[22] A Bíróság ezt a tipológiai megközelítést már a Gemeente Borsele ítéletben,[23] azt megelőzően pedig utalás szintjén az Enkler ítéletben[24] is alkalmazta.

52. Ha a település tevékenységét a jelen ügy körülményei között vizsgáljuk, akkor – a lengyel adóhatóság véleményével ellentétben – néhány különbség figyelhető meg egy hasonló szakmát (a jelen ügyben a „fotovoltaikus berendezés telepítésének szakmáját) gyakorló tipikus adóalanyhoz képest. Egyrészt a település e szolgáltatások nyújtása érdekében nem folytat saját tevékenységet.

[17] Lásd erről bővebben: a Posnania Investment ügyre vonatkozó indítványom (C-36/16, EU:C:2017:134, 25. pont).

[18] 2021. április 15-i Administration de l’Enregistrement, des Domaines et de la TVA ítélet (C-846/19, EU:C:2021:277, 49. pont), lásd ebben az értelemben: 2018. február 22-i Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. ítélet (C-182/17, EU:C:2018:91, 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[19] 2021. április 15-i Administration de l’Enregistrement, des Domaines et de la TVA ítélet (C-846/19, EU:C:2021:277, 49. pont), lásd ebben az értelemben: 2016. május 12-i Gemeente Borsele und Staatssecretaris van Financiën ítélet (C-520/14, EU:C:2016:334, 31. pont); 2012. július 19-i Rēdlihs ítélet (C-263/11, EU:C:2012:497, 38. pont); 1996. szeptember 26-i Enkler ítélet (C-230/94, EU:C:1996:352, 29. pont).

[20] 2021. április 15-i Administration de l’Enregistrement, des Domaines et de la TVA ítélet (C-846/19, EU:C:2021:277, 51. pont).

[21] 2016. május 12-i Gemeente Borsele und Staatssecretaris van Financiën ítélet (C-520/14, EU:C:2016:334, 33. pont); 2009. október 29-i Bizottság kontra Finnország ítélet (C-246/08, EU:C:2009:671, 50. pont). Ezt hangsúlyozza a 2021. április 15-i Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA ítélet (C-846/19, EU:C:2021:277, 52. pont) is.

[22] 2019. június 13-i IO (Héa – Valamely felügyelőbizottság tagjának a tevékenysége) ítélet (C-420/18, EU:C:2019:490, 44. pont).

[23] 2016. május 12-i Gemeente Borsele und Staatssecretaris van Financiën ítélet (C-520/14, EU:C:2016:334, 29. és azt követő pontok) Ennek hátterében a település tipikus piaci részvételének hiánya állt – lásd a Gemeente Borsele und Staatssecretaris van Financiën ügyre vonatkozó indítványom (C-520/14, EU:C:2015:855, 62. és azt követő pontok).

[24] 1996. szeptember 26-i Enkler ítélet (C-230/94, EU:C:1996:352, 28. pont – „Körülmények összehasonlítása”; ennek alapján továbbá: 2012. július 19-i Rēdlihs ítélet (C-263/11, EU:C:2012:497, 35. és 36. pont).

Nem rendelkezik sem a telepítést végző saját személyzettel, sem hasonló saját értékesítési struktúrával. A szerződéseket inkább csak azon lakosaival köti meg, akik részesülni szeretnének a megújuló energiaforrások fejlesztésének előnyeiből, és ennek érdekében jelentkeznek a településnél. E lakosok először viszonylag alacsony önrész ellenében használhatják a rendszert, öt évet követően pedig annak tulajdonjoga átszáll rájuk. Következésképpen a település a finanszírozás fennmaradó részét egy állami szervezeten keresztül szervezi, amely a költségek nagy részét viseli. A település továbbá olyan magánvállalkozást is bevon, amely vállalja a rendszer telepítését. Ez utóbbit közbeszerzési eljárás keretében választják ki. A napelemes rendszer telepítője általában nem így választja ki az alvállalkozót.

53. A település tevékenysége tehát abban merül ki, hogy pusztán megszervezi az új megújulóenergia-rendszerek magánvállalkozó által a területén történő telepítésének sikeres finanszírozását és megvalósítását. Ez különösen az építkezés folyamatosan felügyeletét és pénzügyi elszámolást foglalja magában. Ezeket a szervezési szolgáltatásokat legfeljebb arányosan kompenzálják; a vajdaság az elszámolható költségek legfeljebb 75%-át téríti meg. A lakos legfeljebb 25%-kal járul hozzá a bevont „alvállalkozó” költségeihez. Egy tipikus vállalkozó viszont pont ezeket a haszonkulccsal növelt szervezési költségeket adná hozzá a szolgáltatása árához. A település a köztes szervezési szolgáltatásaival semmiképpen sem versenyez más magánszolgáltatókkal.

54. A gazdasági szereplők jellemzően nem is biztosítják ilyen kedvezményesen (legfeljebb 25%) az ilyen rendszereket, különösen akkor nem, ha a köztes szolgáltatást (a rendszer telepítését) előtte kizárólag egy harmadik féltől szerezték be piaci áron.

55. Ezenkívül az elszámoltatható költségek 75%-át fizető vajdaság által teljesített kifizetéseket is figyelembe véve az „átlagos” adóalany esetében legfeljebb a költségeket fedező ellenszolgáltatás nem jellemző bizonytalansága állna fenn. Az, hogy a harmadik fél megtéríti-e a felmerült költségeket, és ha igen, milyen mértékben, a harmadik fél (jelen ügyben a vajdaság) későbbi döntéséig nyitva marad. Ennek megfelelően – ahogyan arra a Bizottság helyesen rámutat – a települést nem jellemzi vállalkozói szellem,[25] és nincs lehetősége arra sem, hogy nyereségre tegyen szert. Következésképpen kizárólag a veszteség kockázatát viseli. Egyetlen tipikus adófizető sem vezetné úgy vállalkozását, hogy valamit megszervez egy ügyfél számára, ugyanakkor csak a veszteség kockázatát viseli, és még nagyon hosszú távon sem realizálhat nyereséget.

56. A település közreműködésének indoka sem gazdasági jellegű. Nem további bevételteremtésről, meglévő nyereség maximalizálásáról vagy egyáltalán többletfelhalmozásról van szó. Sokkal inkább mindenki javát szolgáló közérdekek (környezetvédelem és energiabiztonság) állnak a középpontban. A tipikus adófizető másképp jár el.

57. Azok a körülmények tehát, amelyek között az alapeljárásban szóban forgó szolgáltatás nyújtására sor kerül, eltérnek azoktól a körülményektől, amelyek között a megújulóenergia-rendszerek telepítése általában megvalósul. A település a jelen ügyben nem szolgáltat a berendezések általános piacán, hanem inkább e berendezések végfelhasználójaként jelenik meg. A település ezeket a berendezéseket a telepítést végző (a többi részt vevő településsel

[25] A gazdasági kockázat viseléséről lásd még: 2020. szeptember 16-i Valstybinė mokesčių inspekcija (közös vállalkozásról szóló szerződés) ítélet (C-312/19, EU:C:2020:711, 41. pont).

együtt) szerződtetett vállalkozástól vásárolja meg, és azokat környezetvédelmi célok, továbbá az energiabiztonság elérése, illetve előmozdítása érdekében bocsátja a területén élő lakosok rendelkezésére. [26]

58. A héairányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdését tehát úgy kell értelmezni, hogy e rendelkezés átfogó értékelés keretében a konkrét tevékenységnek a szóban forgó foglalkozáscsoportba tartozó tipikus adóalany tevékenységével való összehasonlítását követeli meg. A fent leírt körülmények alapján kétségek merülnek fel a település gazdasági tevékenységével kapcsolatban. A konkrét döntés azonban a kérdést előterjesztő bíróság hatáskörébe tartozik.

D. Másodlagosan: A közjog által szabályozott szerv által „hatóságként" folytatott ügyletekről

59. Ha mégis a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében vett gazdasági tevékenységből indulnánk ki, akkor tisztázni kellene, hogy a héairányelv 13. cikke alkalmazandó-e. A Bíróság azt is kimondta, hogy közjog által szabályozott szervek bizonyos körülmények között nem minősülnek adóalanynak, még akkor sem, ha a héairányelv 9. cikke értelmében vett gazdasági tevékenységet folytatnak.

1. A héairányelv 13. cikkének jellege és célja

60. A héairányelv 13. cikke nem adómentességről rendelkezik, [27] mivel mind az adókötelezettség, mind az adómentesség *valamely adóalany* gazdasági tevékenységét feltételezi (lásd csak az irányelv 131. és azt követő cikkeinek adómentességekre vonatkozó szabályozását). A héairányelv 13. cikkének hatálya alá tartozó ügyletek nem minősülnek gazdasági tevékenységnek, és ezért már nem adókötelesek. Ezen ügyletek nem tartoznak a héairányelv hatálya alá.

61. Ennek feltétele, hogy „olyan ügyletekről" legyen szó, amelyeket valamely közjog által szabályozott szerv (jelen ügyben a település) hatóságként folytat (az (1) bekezdés), kivéve, ha ez a verseny jelentős torzulását eredményezné (második albekezdés).

62. Ez a közjog által szabályozott szervekre vonatkozó kivétel véleményem szerint azon az előfeltevésen alapul, hogy az állam mint adójogi hitelező által hatóságként folytatott tevékenységeket az államnak a versenysemlegesség megőrzése érdekében nem kell újra megadóztatnia. [28] Az ilyen „hivatalos tevékenységek" főszabály szerint már a szükséges típus alapú szemlélet alapján sem minősülnek a héairányelv 9. cikke értelmében vett gazdasági tevékenységnek. Ha mégis gazdasági tevékenységnek minősülnek, akkor az irányelv 13. cikke az *egyszerűsítési szabályok* alapján megakadályozza, hogy emiatt az állam számára adójogi kötelezettségek (nyilvántartási, bevallási és fizetési kötelezettségek) keletkezzenek. Ez azonban

[26] Lásd a csaknem azonos megfogalmazást a 2016. május 12-i Gemeente Borsele és Staatssecretaris van Financiën ítéletben (C-520/14, EU:C:2016:334, 35. pont).

[27] Ellentétben azzal, amit a Bíróság egyes határozatai – például: 2019. április 10-i PSM „K" ítélet (C-214/18, EU:C:2019:301, 38. pont); 2015. október 29-i Saudaçor ítélet (C-174/14, EU:C:2015:733, 71. és 75 pont); 2007. december 13-i Götz ítélet (C-408/06, EU:C:2007:789, 41. pont), vagy egyes indítványok sugallnak – például: Poiares Maduro főtanácsnok Isle of Wight Council és társai ügyre vonatkozó indítványa (C-288/07, EU:C:2008:345, 10., 12., 16., 18., 30. pont).

[28] Az „állam önadóztatásának" problémájával kapcsolatban lásd: a Gemente Borsele és Staatssecretaris van Financiën ügyre vonatkozó indítványom (C-520/14, EU:C:2015:855, 23. és azt követő pontok).

nehezen egyeztethető össze a héairányelv fentiekben felvázolt fogyasztási adó alapú szemléletével (33. pont),[29] ugyanis a végfogyasztó helyes adóztatása nem függhet attól, hogy a fogyasztók ellátására a hatóságként végzett tevékenység keretében kerül-e sor.

63. A héairányelv azonban különleges bánásmódot biztosít a közjog által szabályozott szervek számára az általuk hatóságként folytatott ügyletek tekintetében. Ez azon a gondolaton alapulhat, hogy a közhatalom díj ellenében történő gyakorlása során (például az útlevél díj ellenében történő kiállítása esetében – feltételezve, hogy ez a héairányelv 9. cikke értelmében vett gazdasági tevékenységnek minősülne) általában nincs szó védelemben részesítendő versenyről, és hogy az állami önadóztatásának így nem sok értelme van. Amennyiben mégis a verseny jelentős torzulása következne be, mert magánszemélyek is nyújthatnák ugyanazt a szolgáltatást, a második albekezdésben foglalt kivétel alóli kivétel megakadályozza a hasonló szolgáltatásokat nyújtó szolgáltatók közötti versenysemlegesség torzulását.

2. A hatóságként folytatott ügyletek

64. A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint az említett rendelkezés szerinti hatóságként végzett tevékenység olyan tevékenységet jelent, amelyet közjogi szervek különös közjogi szabályozás alapján végeznek. Nem tartoznak ide azok a tevékenységek, amelyeket e közjogi szervek ugyanazon jogszabályi feltételek alapján végeznek, mint amelyek a magánszemély gazdasági szereplőkre is vonatkoznak.[30] Az egyetlen szempont tehát, amely alapján bizonyossággal meg lehet különböztetni e két kategóriát, ebből következően a nemzeti jog alapján alkalmazandó jogi szabályozás.[31] Ennek során az elvégzendő elemzés jellegét figyelembe véve a nemzeti bíróság feladata az alapügyben szóban forgó tevékenységeknek a fent meghatározott kritérium alapján történő megítélése.[32] Úgy tűnik, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata ennek során elsősorban a jogalap közjogi vagy magánjogi jellegére összpontosít.

65. Jelen ügyben a település vitathatatlanul a polgári jog keretein belül járt el. A település és a lakos közötti szerződés olyan „szokásos" polgári jogi szerződésnek tűnik, amely a település tulajdonjogának a következő öt évre történő fenntartását, a lakos ezen időszak alatti használati jogát, valamint a rendszer tulajdonjogának az időszak lejártát követő átruházását szabályozza. A település ezáltal nem egy különös közjogi szabályozás keretében gyakorolta tevékenységét. Ennek megfelelően a héairányelv 13. cikkét – az önkormányzat általi azbesztmentesítéssel kapcsolatos Gmina L. ügytől[33] eltérően – nem lehetne alkalmazni.

66. Kétlem azonban, hogy a Bíróságnak valóban az a szándéka, hogy a héairányelv 13. cikkének hatályát kizárólag a jogalap jellegétől tegye függővé. Igaz ugyan, hogy a Bíróság kimondta, hogy az egyetlen kritérium, amely a kétféle tevékenység közötti biztos különbségtételt lehetővé teszi, az a nemzeti jog szerint alkalmazható jogi szabályozás.[34] Ugyanakkor viszont azt is hangsúlyozza,

[29] A héairányelv 13. cikkének minősítését illetően lásd még: a Gemente Borsele és Staatssecretaris van Financiën ügyre vonatkozó indítványom (C-520/14, EU:C:2015:855, 24. és azt követő pontok).

[30] 2008. szeptember 16-i Isle of Wight Council és társai ítélet (C-288/07, EU:C:2008:505, 21. pont); 2000. december 14-i Fazenda Pública ítélet (C-446/98, EU:C:2000:691, 17. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[31] 1990. május 15-i Comune di Carpaneto Piacentino és társai ítélet (C-4/89, EU:C:1990:204, 10. pont); 1989. október 17-i Comune di Carpaneto Piacentino és társai ítélet (231/87 és 129/88, EU:C:1989:381, 15. pont).

[32] A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata – lásd: 2008. szeptember 16-i Isle of Wight Council és társai ítélet (C-288/07, EU:C:2008:505, 22. pont további hivatkozásokkal).

[33] Ez az ügy a C-616/21. szám alatt van folyamatban. E tekintetben lásd az ugyanezen a napon kelt indítványomat.

[34] 1990. május 15-i Comune di Carpaneto Piacentino és társai ítélet (C-4/89, EU:C:1990:204, 10. pont); 1989. október 17-i Comune di Carpaneto Piacentino és társai ítélet (231/87 és 129/88, EU:C:1989:381, 15. pont).

hogy azok az ügyletek, amelyeket a közjog által szabályozott szervek hatóságként folytatnak, nem tartoznak azon tevékenységek közé, amelyeket a magánjogi gazdasági szereplőkkel azonos jogi feltételek mellett végeznek. [35]

67. Amint az azonban a gazdasági tevékenység értékelésénél megállapításra került, a jelen ügyben a település tevékenysége olyan sajátosságokat mutat, amelyekkel a magán gazdasági szereplő tevékenysége nem rendelkezik. Álláspontom szerint a jelen ügyben ez már megakadályozza a gazdasági tevékenység fennállását (lásd a fenti 43. és azt követő pontokat), így a héairányelv 13. cikkével kapcsolatos kérdés már nem merül fel. Ha azonban a gazdasági tevékenység fogalmát tágan értelmeznénk, és ezt az értelmezést jelen ügyben a Bíróság megerősíti, akkor a fent említett sajátosságokat legalább a héairányelv 13. cikkének keretében figyelembe kellene venni. Ez azonban csak akkor lehetséges, ha nem releváns, hogy a település milyen jogalapon járt el a lakossal szemben.

68. Ezen túlmenően a jogalap pusztán formális figyelembevétele megkérdőjelezhető, mivel egyes tagállamok lehetővé teszik a közjog által szabályozott szervek számára, hogy a polgári jog helyett a közjog alapján hozzanak létre szerződéses jogviszonyokat. A héairányelv hatálya azonban nem a jogi aktus formájának (közjogi vagy polgári jogi szerződés) megválasztásától, hanem tartalmi kritériumoktól függ. Ezért a jogviszony tárgya és kontextusa, nem pedig az adott tagállam joga szerinti közjogi vagy magánjogi besorolása az irányadó.

69. A jelen ügyben éppen az állapítható meg, hogy a település tartalmi szempontból nem ugyanolyan jogi feltételek mellett jár el, mint más magán gazdasági szereplők, még akkor sem, ha végső soron – tudomásunk szerint – magánjogi szerződést kötött a lakossal. Először is, a projekt olyan települések együttműködésén alapul, amelyek megfelelő támogatási megállapodást kötöttek az uniós forrásokból részesülő vajdasággal annak érdekében, hogy egyáltalán finanszírozni tudják a projektet. A település tevékenysége ugyanis a megújulóenergia-rendszerek telepítése támogatásának megszervezésére korlátozódik, amely a fogyasztó (lakos) számára ingyenes. A megvalósítást ezután magánvállalkozó végzi, amelyet azonban a közjognak megfelelően (a közbeszerzési jog keretében) választottak ki. A tartalmi szempontok együttes vizsgálata során tehát megállapítható, hogy a település nem ugyanolyan jogi feltételek mellett végezte tevékenységét, mint más magán gazdasági szereplők, még akkor sem, ha a lakossal kötött szerződés magánjogi szerződésnek minősült.

70. Ezért a tartalmi szempontok ilyen együttes vizsgálata során a héairányelv 13. cikkének (1) bekezdése főszabály szerint alkalmazható, és a település nem minősülne adóalanynak.

3. A verseny jelentős torzulásának hiánya

71. A héairányelv 13. cikke (1) bekezdésének második albekezdése szerint a közjog által szabályozott szerv, még ha hatóságként is folytat ügyleteket, akkor is adóalanynak minősül, ha a nem adóalanyként való kezelés a verseny jelentős torzulásához vezetne. A harmadik albekezdés szerint a közjog által szabályozott szervek minden esetben adóalanynak minősülnek az I. mellékletben meghatározott tevékenységek tekintetében, kivéve, ha e tevékenységek mértéke

[35] 2008. szeptember 16-i Isle of Wight Council és társai ítélet (C-288/07, EU:C:2008:505, 21. pont); 2000. december 14-i Fazenda Pública ítélet (C-446/98, EU:C:2000:691, 17. pont); 2000. szeptember 12-i Bizottság kontra Egyesült Királyság ítélet (C-359/97, EU:C:2000:426, 50. pont).

elhanyagolható. Az I. melléklet felsorolja a tagállamok lakosai számára nyújtott tipikus közhasznú szolgáltatásokat. Ezek közé tartozik a víz-, gázszolgáltatás stb., a megújulóenergia-rendszerek telepítése azonban nem.

72. Ennek a kivétel alóli kivételnek a hátterét az adja, hogy a közjog által szabályozott szerv a nemzeti jog alapján a rá alkalmazandó különleges jogrendszer keretében végezhet alapvetően gazdasági jellegű tevékenységet. E tevékenységeket párhuzamosan magánjogi gazdasági szereplők is folytathatják, így az említett szerv nem héaalanyként való kezelése versenytorzuláshoz vezethet.[36] Ezenfelül a fogyasztókat részben terheli, részben pedig nem terheli héakötelezettség, holott részükre mindkét esetben ugyanazt a szolgáltatást nyújtják (ugyanazt az elfogyasztható hasznot szerzik meg). A szolgáltató jogi formája (magánjogi vagy közjogi szervezet) nem indokolhatja azt, hogy a szolgáltatás igénybevevőit eltérő héakötelezettség terhelje.

73. Ez olyan nem kívánatos eredmény, amelyet a jogalkotó el akar kerülni azáltal, hogy a héairányelv 13. cikke (1) bekezdésének harmadik albekezdésében az ezen irányelv I. mellékletében pontosan meghatározott tevékenységek „minden esetben" héa-kötelesek, feltéve hogy e tevékenységek terjedelme nem elhanyagolható, még ha azokat a közintézmények hatóságként is végzik.[37] A héairányelv 13. cikke (1) bekezdésének második és harmadik albekezdései következésképpen szorosan összekapcsolódnak, mivel ugyanazon célkitűzést követik, vagyis azt, hogy a héát akkor is a fogyasztóra hárítsák, ha a szállítója hatóságként jár el.

74. Ezek az albekezdések így ugyanazt a logikát követik, miszerint főszabály szerint minden olyan gazdasági jellegű tevékenység héaköteles, amely alapján a fogyasztó elfogyasztható hasznot szerez meg.[38] Következésképpen a héairányelv 13. cikke (1) bekezdésének második és harmadik albekezdését együttesen kell értelmezni.[39] Ezen együttes értelmezés során a verseny jelentős torzulását, amelyet a hatóságként eljáró közintézmények nem adóalanyként való kezelése eredményezne, a szóban forgó tevékenység, mint olyan vonatkozásában kell értékelni, anélkül hogy ezen értékelés valamely meghatározott helyi piacra vonatkozna.[40]

75. A Bíróság e pontosítása ellenére ez a meg nem határozott tényállási elem (a verseny jelentős torzulásának hiánya) a gyakorlatban továbbra is problémákat vet fel. Ennek során úgy vélem, hogy a Bíróság szerint végső soron azt kell megvizsgálni, hogy a közjog által szabályozott szerv tevékenységei kizárják-e és ha igen, milyen mértékben zárják ki a magán gazdasági szereplőket a fogyasztók ellátásából, még abban az esetben is, ha ez a szerv csak a rá alkalmazandó különleges jogrendszer keretében jár el. A jelen ügyben azonban úgy tűnik számomra, hogy a megújuló energiaforrások támogatási rendszerének sajátos körülményei kizárják a verseny jelentős torzulását.

76. Ennek során fontos elem az a tény, hogy – amint az a fenti C. részben kifejtésre került – a település nem tipikus vállalkozásként jelenik meg a piacon és kínál szolgáltatásokat, hanem maga is a szolgáltatások kedvezményezettjeként jár el. Ezt megerősíti azon tény is, hogy a közbeszerzési jog keretében egy magánszereplőt választanak ki a szolgáltatás nyújtására és vonnak be abba. A jelen ügyben tehát a település nem szorítja ki a magánszektorbeli versenytársakat a

[36] 2008. szeptember 16-i Isle of Wight Council és társai ítélet (C-288/07, EU:C:2008:505, 33. pont).

[37] 2008. szeptember 16-i Isle of Wight Council és társai ítélet (C-288/07, EU:C:2008:505, 34. pont); szintén ebben az értelemben: 2017. január 19-i Revenue Commissioners ítélet (C-344/15, EU:C:2017:28, 39. pont).

[38] 2008. szeptember 16-i Isle of Wight Council és társai ítélet (C-288/07, EU:C:2008:505, 38. pont).

[39] 2008. szeptember 16-i Isle of Wight Council és társai ítélet (C-288/07, EU:C:2008:505, 39. pont).

[40] 2017. január 19-i Revenue Commissioners ítélet (C-344/15, EU:C:2017:28, 41. pont); 2008. szeptember 16-i Isle of Wight Council és társai ítélet (C-288/07, EU:C:2008:505, 53. pont).

megújulóenergia-rendszerek telepítésének piacáról, hanem – közérdekből (környezetvédelem, energiabiztonság) – csupán a telepítést végző vállalkozás és a végfelhasználó (jelen ügyben az érintett lakos) közé ékelődik, és részben egy másik közjog által szabályozott szerv állami forrásaiból refinanszírozza magát.

77. Egy ilyen helyzetben úgy vélem, hogy a verseny – legalábbis jelentős mértékű – torzulása kizárható. Az, hogy e tekintetben ugyanaz a héabevétel keletkezik, mintha a tulajdonos (a település helyett) a saját költségén bízta volna meg a telepítést végző vállalkozást, szintén a héairányelv 13. cikkének a település konkrét támogatási program keretében végzett tevékenységére való alkalmazása mellett szól.

4. Közbenső következtetés

78. A héairányelv 13. cikke (1) bekezdésének második albekezdését úgy kell értelmezni, hogy először is annak megállapítására, hogy hatóságként teljesített ügyletekről van-e szó, tartalmi szempontok együttes vizsgálata keretében kerül sor. Ezért lényegtelen lehet, ha a lakossal kötött szerződés polgári jogi jellegű, míg a támogatási program keretében végzett tevékenység minden más eleme nem ugyanazon jogi feltételek mellett valósult meg, mint amelyek más magán gazdasági szereplőkre vonatkoznak.

79. Másrészt a verseny jelentős torzulása kizárható, ha a közjogi tevékenység szabályozása biztosítja, hogy a magán gazdasági szereplőket nem zárják ki a fogyasztók ellátásából, hanem a jelen ügyhöz hasonlóan részt vesznek abban.

E. Támogatás mint az adóalap része

80. Mivel álláspontom szerint a jelen ügyben nem áll fenn a település gazdasági tevékenysége, és még a héairányelv 13. cikke szerinti gazdasági tevékenység megállapítása is azt eredményezi, hogy a település nem minősül adóalanynak, a továbbiakban nem szükséges a támogatás adóalapba való beszámításával kapcsolatos előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdés megválaszolása.

V. Végkövetkeztetés

81. Ezért azt javaslom a Bíróságnak, hogy a Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország) által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre a következőképpen válaszoljon:

1) A héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) és c) pontját úgy kell értelmezni, hogy annak megállapítása tekintetében, hogy kik között kerül sor ellenérték fejében teljesített termékértékesítésre vagy szolgáltatásnyújtásra, mindenekelőtt a fennálló jogviszonyok átfogó értékelése bír relevanciával. Ha ez egy harmadik fél általi fizetés és a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás közötti közvetlen kapcsolatot eredményez, akkor „ellenérték fejében” teljesített szolgáltatásról van szó.

2) A héairányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdését úgy kell értelmezni, hogy e rendelkezés a konkrét tevékenységnek a szóban forgó foglalkozáscsoportba tartozó tipikus adóalany tevékenységével való összehasonlítását követeli meg.

3) A héairányelv 13. cikke (1) bekezdésének második albekezdését úgy kell értelmezni, hogy először is annak megállapítására, hogy hatóságként teljesített ügyletekről van-e szó, tartalmi szempontok együttes vizsgálata keretében kerül sor. Ezért lényegtelen lehet, ha az egyik szerződés polgári jogi jellegű, míg a tevékenység minden más eleme nem ugyanolyan jogi feltételek mellett valósult meg, mint amelyek más magán gazdasági szereplőkre vonatkoznak. Másrészt a verseny jelentős torzulása kizárható, ha a közhatalom gyakorlására vonatkozó szabályozás biztosítja, hogy a magán gazdasági szereplőket nem zárják ki a fogyasztók ellátásából, hanem részt vesznek abban.