



## Határozatok Tára

MACIEJ SZPUNAR  
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA  
Az ismertetés napja: 2016. szeptember 8.<sup>1</sup>

**C-344/15. sz. ügy**

**National Roads Authority  
kontra  
The Revenue Commissioners**

(az Appeal Commissioners [vám- és adóügyi fellebbviteli hatóság, Írország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal — Adózás — Hozzáadottérték-adó — 2006/112/EK irányelv — A 13. cikk (1) bekezdése — Adóalanyok — Közjog által szabályozott szervek által hatóságként végzett tevékenységek vagy ügyletek — Díjköteles utak építése és üzemeltetése — A verseny torzulása”

### Bevezetés

1. A hozzáadottérték-adónak (a továbbiakban: héa) a hatóság minőségben eljáró, közjog által szabályozott szervekre történő kivetése értelmetlenné tűnhet. Ez ugyanis jelentős közigazgatási komplikációk forrása, és az egyik számláról a másik számlára történő átutaláson túl nincs semmiféle látható hatása az államháztartás tekintetében. Mindazonáltal két fontos indok szól ezen adóztatás mellett, amennyiben a közjogi szereplők tevékenysége, jellegénél fogva, egy másik rendes gazdasági tevékenységhez hasonlít.

2. Először is, a héa általánosságának elve megköveteli, hogy minden gazdasági tevékenység, amennyire csak lehetséges, a héa hatálya alá tartozzon. Másodsorban, többféleképpen is torzul a verseny, ha a közjog által szabályozott szervek héaalanyiság nélkül ugyanabban a rendszerben fejtenek ki valamely tevékenységet, mint amely rendszerben a magánjogi gazdasági szereplők végzik, illetve végezhetik tevékenységüket.<sup>2</sup>

3. Az uniós jogalkotó ezért írta elő azt, hogy a közjog által szabályozott szervek által végzett tevékenységek adókötelesek legyenek, ugyanis ezen adóztatás hiánya a verseny torzulásához vezetne. Ez az elv már a Bíróság több ítéletének is tárgyát alkotta, ugyanakkor továbbra is gyakorlati nehézségeket vet fel. A jelen ügy alkalmat nyújt arra, hogy e problémák közül egyesek megoldást nyerjenek, és kiegészüljön az ítélkezési gyakorlat.

<sup>1</sup> — Eredeti nyelv: lengyel.

<sup>2</sup> — Lásd: Kokott főtanácsnoknak a Gemeente Borsele és Staatssecretaris van Financiën ügyre vonatkozó indítványa (C-520/14, Zb.Orz., EU:C:2015:855, 22–27. pont).

## Jogi háttér

### *Az uniós jog*

4. A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv<sup>3</sup> 13. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„Az állami, regionális és helyi közigazgatási szervek 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.”

### *Az ír jog*

5. A 2006/112 irányelv 13. cikkének (1) bekezdését az ír jogba átültető és az alapügy tényállásának időpontjában hatályos rendelkezés a Value Added Tax Act 1972 (a hozzáadottérték-adóról szóló 1972. évi törvény) 8. cikkének (2A) bekezdése volt, amelyet a Finance Act, 2010 (2010. évi adótörvény) 117. cikke (1) bekezdésének b) pontja illesztett be.

6. Az alapügy felperesét, a National Roads Authorityt (a továbbiakban: NRA) a Roads Act 1993 (az utakról szóló 1993. évi törvény, a továbbiakban: az utakról szóló törvény) az országos közúthálózat kiépítésével és üzemeltetésével megbízott független állami szervként hozta létre. E törvény 17. cikkének (1) bekezdése értelmében az NRA elsődleges feladata a biztonságos és hatékony országos úthálózat biztosítása.

7. Az utakról szóló törvény 56. és 57. cikke értelmében az NRA mint az országos „utakért felelős hatóság” jogosult arra, hogy bizonyos országos utakon díjfizetési rendszert vezessen be. E törvény 61. cikke arra is felhatalmazza, hogy az útdíjfizetési rendszerre vonatkozóan végrehajtási intézkedéseket fogadjon el.

8. Az utakról szóló törvény 58. cikke értelmében az NRA olyan összegben jogosult az útdíj beszedésére, amely összeget maga állapított meg az általa elfogadott végrehajtási rendelkezésekben. Mindazonáltal ugyanezen törvény 63. cikke értelmében az NRA megállapodás alapján ezen útdíjak beszedését harmadik személyekre bízhatja. E megállapodások a díjköteles út építésére és karbantartására, ezen út építésének és karbantartásának finanszírozására, valamint annak a megállapodás időtartama alatti üzemeltetésére vonatkozó kötelezettségeket is előírnak a harmadik személyek számára.

<sup>3</sup> — HL 2006. L 347., 1. o.

## A tényállás, az eljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

9. Írországban a díjköteles utak nagyobb részét magánjogi gazdasági szereplők üzemeltetik az NRA-val kötött megállapodások alapján. Mindazonáltal ezen utak közül kettőt, nevezetesen a Westlink Toll Roadot (nyugati díjköteles út), illetve a Dublin Tunnelt (dublini alagút) az NRA üzemelteti, és használatukért díjat szed.<sup>4</sup> Meg kell állapítani, hogy 2008 augusztusáig magát a Westlink Toll Roadot is egy magánjogi gazdasági szereplő üzemeltette az NRA-val kötött megállapodás alapján. E gazdasági szereplő azonban megtagadta a díjfizetési rendszer módosításával kapcsolatos költségek viselését, így módon az NRA felmondta a megállapodást, és visszavette ezen út közvetlen üzemeltetését.

10. A mind a magánjogi gazdasági szereplők, mind pedig az NRA üzemeltetésében lévő utak használói által megfizetett útdíjat héa terheli. Az NRA azonban a Revenue Commissionerstől (illetékes adóhatóság) az általa közvetlenül üzemeltetett két országos útra vonatkozó héa visszatérítését kérte 2010 júliusa és augusztusa tekintetében, arra hivatkozva, hogy közjog által szabályozott szerv minőségében a 2006/112 irányelv 13. cikkének (1) bekezdését átültető rendelkezések értelmében nem minősül héaalanyknak. Mivel a Revenue Commissioners megtagadták a visszatérítést, az NRA keresetet nyújtott be e határozattal szemben a kérdést előterjesztő bírósághoz.

11. Mivel kétségei támadtak a 2006/112 irányelv rendelkezéseinek helyes értelmezését illetően, e bíróság felfüggesztette az eljárást és a következő kérdéseket terjesztette előzetes döntéshozatal céljából a Bíróság elé:

- „1) Ha valamely közjog által szabályozott szerv olyan tevékenységet végez, mint a díjfizetés ellenében való úthasználat biztosítása, és ha a tagállamban vannak olyan magánszervezetek, amelyek a nemzeti törvényi rendelkezések alapján az érintett közjog által szabályozott szervvel kötött megállapodással összhangban díjakat szednek különböző díjköteles utakkal összefüggésben, akkor úgy kell-e értelmezni a 2006/112/EK tanácsi irányelv 13. cikke [(1) bekezdésének] második albekezdését, hogy az érintett közjog által szabályozott szerv versenyhelyzetben lévőnek kell tekinteni az érintett magánüzemeltetőkkel úgy, hogy jelentős versenytorzulást eredményezőnek kell tekinteni a közjog által szabályozott szerv nem adóalanykénti kezelését, azon tények ellenére, hogy a) nincs és nem is lehet valós verseny az érintett közjog által szabályozott szerv és a magánüzemeltetők között, és b) nincs arra vonatkozó bizonyíték, hogy reális esély lenne arra, hogy magánüzemeltető jelenik meg a piacon azzal a céllal, hogy olyan díjköteles utat építsen, amely versenyhelyzetbe kerül a közjog által szabályozott szerv által üzemeltetett díjköteles úttal?
- 2) Ha nincs vélelem, akkor milyen gyakorlatot kell követni annak megállapítása érdekében, hogy fennáll-e a 2006/112/EK tanácsi irányelv 13. cikke [(1) bekezdésének] második albekezdése értelmében vett jelentős versenytorzulás?”

12. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem 2015. július 6-án érkezett a Bírósághoz. Az alapeljárás felei, valamint a Bizottság nyújtott be írásbeli észrevételeket. A 2016. május 25-i tárgyaláson e felek, valamint a német és a francia kormány képviselői vettek részt.

## Elemzés

13. A jelen ügyben az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések – amelyeket célszerű együttesen vizsgálni – a kérdést előterjesztő bíróság határozatában kifejezetten megjelölt azon feltételezésen nyugszanak, miszerint az NRA, amikor beszedi az útdíjakat, a 2006/112 irányelv 13. cikke (1) bekezdésének első albekezdése értelmében vett, közjog által szabályozott szerv minőségében

<sup>4</sup> — Amint az az előzetes döntéshozatali kérelemből kitűnik, az NRA harmadik vállalkozásokra bízta az útdíjak beszedéséhez kapcsolódó technikai műveleteket, de a módoszatok mások, mint az utakról szóló 1993. évi törvény 63. cikke alapján megkötött üzemeltetési megállapodások esetében.

cselekszik. A kérdést előterjesztő bíróság ennek megfelelően úgy ítéli meg, hogy az NRA-t csak annyiban lehet esetlegesen adóalanynak minősíteni, amennyiben adóalanyiság hiányában végzett tevékenysége nem vezet a verseny jelentős torzulásához. Ha a kérdést előterjesztő bíróság a 2006/112 irányelv 13. cikke (1) bekezdése első albekezdésének értelmezését kéri a Bíróságtól, ezt azért teszi, mivel feltételezi, hogy az említett irányelv 13. cikke (1) bekezdésének első albekezdése alkalmazható. Én azonban nem vagyok teljes mértékben meggyőződve a kérdést előterjesztő bíróság feltevésének megalapozottságáról. Így szerintem nem haszontalan, hogy néhány előzetes észrevételt szenteljek e kérdésnek.<sup>5</sup>

*Az útdíjak beszédese mint valamely, közjog által szabályozott szerv által végzett tevékenység*

14. A 2006/112 irányelv 13. cikke (1) bekezdésének első albekezdése értelmében a közjog által szabályozott szervek nem minősülnek adóalanynak az olyan tevékenységek, illetve ügyletek vonatkozásában, amelyeket „hatóságként” folytatnak. Az tehát a kérdés, hogy akkor, amikor az olyan szervezetek, mint az NRA, a közutak használatához kapcsolódó díjat szednek be, közjog által szabályozott hatóságként járnak-e el.

15. Egyértelműnek tűnik, hogy a köztulajdonban lévő olyan infrastruktúrák, mint a közutak létrehozása és működtetése biztosításának ténye a közjog által szabályozott hatóságok feladata, ily módon az e feladatok végrehajtásával megbízott szervezetek közjog által szabályozott hatóságként járnak el. A Bíróság már több ítéletében is megállapította, hogy valamely közúti infrastruktúra útdíjfizetés ellenében történő rendelkezésre bocsátása a héára vonatkozó uniós szabályozás értelmében vett, ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak minősül.<sup>6</sup> Ez elsősorban azzal a ténnyel magyarázható, hogy ha ezeket az útdíjakat bizonyos útszakaszok használatáért szedik be, és nem általánosságban az ország úthálózata egészének, illetve egy bizonyos kategóriába tartozó utak összességének használatáért, magas minőségű utakról (például auópályák) van szó, illetve olyanokról, amelyek sajátos szakaszokkal rendelkeznek (például alagutak vagy jelentős hosszúságú hidak). Ezekben az esetekben főszabály szerint létezik egy olyan alternatíva, amely ingyenes utakon keresztül lehetővé teszi ugyanazon hely elérését. Az ilyen út rendelkezésre bocsátása nem minősül a közjog által szabályozott szervek azon feladatának, amelynek lényege a közúti infrastruktúra biztosítása, és amely kereskedelmi jellegű szolgáltatásnak tűnik.<sup>7</sup>

16. Ugyanezen ítéletekben a Bíróság elutasította a Bizottság azon álláspontját, miszerint a közjog által szabályozott szervezetnek a 2006/112 irányelv 13. cikke (1) bekezdésének első albekezdése értelmében vett fogalmát<sup>8</sup> szigorúan kell értelmezni, amely értelmezés kizárja valamely közúti infrastruktúra útdíjfizetés ellenében történő rendelkezésre bocsátásának tevékenységét.<sup>9</sup> A Bíróság ezen álláspontja

5 — A pontosság kedvéért meg kell jegyezni, hogy az alapügyben kizárt a 2006/112 irányelv 13. cikke (1) bekezdése harmadik albekezdésének alkalmazása, mivel az útdíjak beszédese nem tartozik az ezen irányelv I. mellékletében felsorolt tevékenységtípusok közé. Nem tartozik különösen az áruszállítás és a személyszállítás területéhez (I. melléklet, 3. és 5. pont) – lásd: 2000. szeptember 12-i Bizottság kontra Írország ítélet (C-358/97, EU:C:2000:425, 4. pont).

6 — Lásd: 2000. szeptember 12-i Bizottság kontra Franciaország ítélet (C-276/97, EU:C:2000:424, 36. pont); 2000. szeptember 12-i Bizottság kontra Írország ítélet (C-358/97, EU:C:2000:425, 34. pont); 2000. szeptember 12-i Bizottság kontra Egyesült Királyság ítélet (C-359/97, EU:C:2000:426, 46. pont); 2000. szeptember 12-i Bizottság kontra Hollandia ítélet (C-408/97, EU:C:2000:427, 30. pont).

7 — Lásd ugyanebben az értelemben: Alber főtanácsnoknak a Bizottság kontra Hollandia ügyre vonatkozó indítványa (C-408/97, EU:C:2000:43, 52. pont).

8 — Az említett ítéleteket a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.) alapján hozták. A hatodik irányelv 4. cikkének (5) bekezdése megfelel a 2006/112 irányelv 13. cikke (1) bekezdésének.

9 — Lásd: 2000. szeptember 12-i Bizottság kontra Franciaország ítélet (C-276/97, EU:C:2000:424, 41. pont); 2000. szeptember 12-i Bizottság kontra Írország ítélet (C-358/97, EU:C:2000:425, 39. pont); 2000. szeptember 12-i Bizottság kontra Egyesült Királyság ítélet (C-359/97, EU:C:2000:426, 51. pont); 2000. szeptember 12-i Bizottság kontra Hollandia ítélet (C-408/97, EU:C:2000:427, 36. pont).

érthető, ha figyelembe vesszük, hogy a héára vonatkozó uniós jogi rendelkezések értelmében adóalanyok azok a személyek, akik bármely gazdasági tevékenységet végeznek.<sup>10</sup> A 2006/112 irányelv 13. cikke is csak a gazdasági jellegű tevékenység adóztatását zárja ki, mivel a nem gazdasági tevékenység kizárásának nem lenne semmi értelme.<sup>11</sup>

17. A Bíróság emlékeztetett arra, hogy ítélkezési gyakorlata értelmében a hatósági minőségben folytatott tevékenységek azok a tevékenységek, amelyeket a közjog által szabályozott szervek a rájuk vonatkozó sajátos szabályozás keretében gyakorolnak, azon tevékenységek kivételével, amelyeket ugyanazon feltételek mellett folytatnak, mint a magánjogi gazdasági szereplők.<sup>12</sup>

18. A Bizottság álláspontjának elutasításával a Bíróság hallgatólagosan elismerte, hogy az útdíjak beszedését éppúgy lehet hatósági tevékenységnek minősíteni, mint ahogyan magánjogi gazdasági szereplők gazdasági tevékenységének azon államokban, ahol párhuzamosan működik e két útdíjbeszedési rendszer.<sup>13</sup> Mindazonáltal nem gondolom, hogy ezekből az ítéletekből azt a következtetést kellene levonni, hogy az a közjog által szabályozott szervezet, amely útdíjakat szed be, mindig a 2006/112 irányelv 13. cikkének (1) bekezdése értelmében vett hatóságként cselekszik.

19. A hivatkozott ítéleteket valamely tagállamra háruló kötelezettségek megszegésére vonatkozó ügyekben hozták. Ennek megfelelően a Bíróság azt állapította meg, hogy ezekben az eljárásokban a Bizottság nem bizonyította, és nem is próbálta bizonyítani, hogy a közjog által szabályozott szervek a különböző alperes tagállamokban ugyanazon körülmények között eljárva szedik be az útdíjakat, mint a magánjogi gazdasági szereplők.<sup>14</sup> Ebben a helyzetben a kötelezettségszegés megállapítása iránti eljárás ellentmondásos jellegére figyelemmel a Bíróság nem tehetett mást, minthogy megállapította, hogy az alperes tagállamok nem sértették meg a Szerződésekből eredő kötelezettségeiket, amikor kivonták a héa hatálya alól a közjog által szabályozott szervek részéről beszedett útdíjat.

20. Mindazonáltal szerintem ez nem jelenti azt, hogy a 2006/112 irányelv 13. cikke (1) bekezdésének jelenlegi első albekezdését úgy kell értelmezni, hogy az útdíjat beszedő, közjog által szabályozott szervek mindig hatóságként járnak el. E kérdés egyedi, esetről-esetre történő elemzést igényel, a jelen indítvány 17. pontjában általam említett kritérium alkalmazásával. Emlékeztetek arra, hogy e kritérium szerint azt kell meghatározni, hogy a közjog által szabályozott szervek a rájuk vonatkozó sajátos szabályozás keretében, vagy a magánjogi gazdasági szereplőkre is alkalmazandó vagy alkalmazható általános szabályok szerint végzik-e tevékenységüket.

21. A jelen ügyet illetően a nemzeti bíróság feladata annak értékelése, hogy az útdíjat beszedő, közjog által szabályozott szerv kizárólag a rá vonatkozó rendelkezések alapján végez tevékenységet, vagy az általános elvek szerint is. Részemről a következő pontokra szeretném felhívni a figyelmet.

22. Amint az az előzetes döntéshozatalra utaló végzésből kitűnik, az NRA-t az utakról szóló 1993. évi törvény alapján hozták létre, amely egyúttal működésének szabályait is meghatározza. Az említett törvény rendelkezéseinek értelmében az NRA jogosult arra, hogy az általa üzemeltetett országos utakon útdíjfizetési rendszert vezessen be. Arra is jogosult, hogy az ilyen útdíjfizetési rendszer működését szabályozó végrehajtási rendelkezéseket fogadjon el. Maga szedheti be az útdíjat, illetve ennek beszedését egy magánjogi gazdasági szereplőre is bízhatja.<sup>15</sup>

10 — Lásd: a 2006/112 irányelv 9. cikkének (1) bekezdése.

11 — Lásd: 2009. július 16-i Bizottság kontra Írország ítélet (C-554/07, EU:C:2009:464, 40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

12 — Lásd: 2000. szeptember 12-i Bizottság kontra Franciaország ítélet (C-276/97, EU:C:2000:424, 40. pont); 2000. szeptember 12-i Bizottság kontra Írország ítélet (C-358/97, EU:C:2000:425, 38. pont); 2000. szeptember 12-i Bizottság kontra Egyesült Királyság ítélet (C-359/97, EU:C:2000:426, 50. pont); 2000. szeptember 12-i Bizottság kontra Hollandia ítélet (C-408/97, EU:C:2000:427, 35. pont).

13 — Lásd többek között: 2000. szeptember 12-i Bizottság kontra Írország ítélet (C-359/97, EU:C:2000:425, 56. és 57. pont).

14 — Lásd: 2000. szeptember 12-i Bizottság kontra Franciaország ítélet (C-276/97, EU:C:2000:424, 42. pont); 2000. szeptember 12-i Bizottság kontra Írország ítélet (C-358/97, EU:C:2000:425, 40. pont); 2000. szeptember 12-i Bizottság kontra Egyesült Királyság ítélet (C-359/97, EU:C:2000:426, 52. pont); 2000. szeptember 12-i Bizottság kontra Hollandia ítélet (C-408/97, EU:C:2000:427, 37. pont).

15 — Lásd: a jelen indítvány 6–8. pontja.

23. Ennek megfelelően nyilvánvalónak tűnhet, hogy az NRA, amikor beszedi az útdíjat, a rá vonatkozó sajátos szabályozás keretében jár el, amely rendszert kétségtelenül az utakról szóló 1993. évi törvény rendelkezései alkotnak. Arra is emlékeztetni kell, hogy a díjköteles utakat az NRA-val kötött megállapodások alapján üzemeltető magánjogi gazdasági szereplők is ugyanezen törvény, illetve az NRA által elfogadott végrehajtási rendelkezések alapján végzik tevékenységüket. A magánjogi gazdasági szereplőkhöz hasonlóan, amikor beszedi az útdíjakat, az NRA-t is kötik a szóban forgó útdíjrendszert (tehát az országos út figyelembe vett részére alkalmazandó rendszert) szabályozó rendelkezések.

24. Nem zárható tehát ki, hogy az NRA csak akkor jár el hatóságként, amikor úgy dönt, hogy egy útszakaszon útdíjrendszert vezet be, és az e rendszerre vonatkozó végrehajtási rendelkezéseket fogad el, amikor azonban beszedi az említett útdíjat, ugyanazon szabályok szerint végez tevékenységet, mint egy magánjogi gazdasági szereplő. Ebben a helyzetben a 2006/112 irányelv 13. cikke (1) bekezdésének első albekezdésében előírt kizárás nem alkalmazható. Úgy vélem, hogy a kérdést előterjesztő bíróságnak a fenti megfontolásokra figyelemmel kell felülvizsgálnia azon álláspontját, miszerint az NRA hatóságként jár el, amikor beszedi az útdíjat, és így e kizárás hatálya alá tartozik. Amennyiben e vizsgálat eredményeképpen a kérdést előterjesztő bíróság arra a következtetésre jutna, hogy az NRA nem hatóságként jár el, amikor beszedi az útdíjat, megszűnne a jelen ügyben előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések tárgya.

#### *Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről*

25. A jelen ügyben előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseivel – amelyeket célszerű együtt vizsgálni – a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell-e értelmezni a 2006/112 irányelv 13. cikke (1) bekezdésének második albekezdését, hogy amennyiben a tagállam nemzeti joga értelmében az útdíjat közjog által szabályozott szervek és magánjogi gazdasági szereplők egyaránt beszédhetik és ténylegesen be is szedik, a közjog által szabályozott szerveket a verseny jelentős torzulásának okán héalanyoknak kell tekinteni, még akkor is, ha nem áll fenn a közvetlen verseny semmiféle lehetősége azon utak között, amelyek használatáért a közjog által szabályozott szerv, illetve a magánjogi gazdasági szereplő szedi be az útdíjat.

26. Ahhoz, hogy helyesen lehessen értelmezni a 2006/112 irányelv 13. cikke (1) bekezdésének második albekezdését, el kell helyezni e rendelkezést a hía közös rendszerében. Ezen irányelv 9. cikke (1) bekezdésének első albekezdése értelmében adóalany az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez. Emlékeztetek arra, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata<sup>16</sup> értelmében a közúti infrastruktúra útdíj ellenében történő rendelkezésre bocsátása ilyen tevékenységnek minősül. Az ilyen tevékenységet végző gazdasági szereplő tehát főszabály szerint adóalany. A 2006/112 irányelv 13. cikke (1) bekezdésének első albekezdése ugyanakkor előírja, hogy a közjog által szabályozott szervek nem minősülnek adóalanyoknak a hatóságként folytatott tevékenységek vonatkozásában. A Bíróság fent említett ítélkezési gyakorlata<sup>17</sup> értelmében a közjog által szabályozott hatóság által hatóságként folytatott tevékenység a rá vonatkozó sajátos szabályozás keretében folytatott tevékenység. Ez a kizárás tehát azon a feltevésen alapul, miszerint a közjogi gazdasági szereplő egyfajta monopóliumként végzi tevékenységét: mivel e tevékenység az e szervezetre vonatkozó sajátos szabályozásnak van alávetve, főszabály szerint azt más gazdasági szereplők, különösen magánjogi gazdasági szereplők nem folytathatják. Ebben az esetben nem áll fenn a verseny torzulásának kockázata, mivel a verseny főszabály szerint kizárt.

16 — Lásd: a jelen indítvány 15. pontja.

17 — Lásd: a jelen indítvány 17. pontja.

27. A 2006/112 irányelv 13. cikke (1) bekezdésének második albekezdése mindazonáltal annak előírásával korlátozza az e rendelkezés első albekezdésében előírt szabályt, hogy vissza kell térni a gazdasági tevékenység adóztatásának általános elvéhez, ha a közjog által szabályozott szervezet által végzett tevékenység a verseny jelentős torzulásához vezetne. Logikusan a második albekezdés arra irányul, hogy az akkor kerüljön alkalmazásra, ha a közjog által szabályozott szervezet tevékenysége, jóllehet azt rá vonatkozó sajátos szabályok keretében végzi, nem monopólium jellegű, tehát azt más, elsősorban magánjogi gazdasági szereplők is végezhetik. A verseny torzulása hiányának vélelme ugyanis nem alkalmazható az ilyen esetekben.

28. E logika szerint a Bíróság nagytanácsa úgy döntött, hogy a parkolóhelyek közjog által szabályozott szervek részéről ellenérték fejében történő rendelkezésre bocsátását illetően a verseny azon torzulásait, amelyekhez a közjog által szabályozott szervek adóalanyiségének hiánya vezetne, a szóban forgó tevékenység, nem pedig a vitatott piac jellegétől, illetve annak valószínűségétől függően kell értékelni, hogy ténylegesen torzul-e a verseny.<sup>18</sup>

29. A Bíróság két ok miatt döntött így. Először is, a 2006/112 irányelv 13. cikke (1) bekezdésének második albekezdését ugyanezen rendelkezés harmadik albekezdésének fényében kell értelmezni. Ezen albekezdés előírja, hogy a közjog által szabályozott szervek minden esetben adóalanynak minősülnek az I. mellékletben meghatározott tevékenységeket illetően, anélkül hogy lényeges lenne, hogy torzulhat-e gyakorlatilag a verseny az érintett piacon. Ily módon a 2006/112 irányelv jelenlegi 13. cikke (1) bekezdésének második albekezdését analógia útján úgy kell értelmezni, hogy az egyfajta tevékenységre mint olyanra vonatkozik, nem pedig a különböző piacokon fennálló helyzetekre.<sup>19</sup>

30. Másodsorban, a Bíróság szerint a héasemlegesség és a jogbiztonság elvével is ellentétes a 2006/112 irányelv 13. cikke (1) bekezdésének második albekezdésével az az értelmezés, miszerint a verseny torzulásának bekövetkeztét az érintett piac helyzetétől függően kell értékelni. Az ilyen értelmezés ugyanis nemcsak a közjog által szabályozott szervek és a magánjogi gazdasági szereplők közötti eltérő bánásmódhoz vezet, hanem a közjog által szabályozott gazdasági szervezetek közötti eltérő bánásmódhoz is, mivel ugyanazon tevékenységek tekintetében egyes ilyen szervezetek adóalanynak minősülnek, mások viszont nem. Ebből a héasemlegesség elvének megsértése következik.<sup>20</sup> Ezenfelül ez az értelmezés a különböző piacok komplex gazdaság elemzését követeli meg, amelyek eredménye egyébként időről-időre változhat, ami ellentétes lenne a jogbiztonság elvével.<sup>21</sup>

31. Az NRA-nak a jelen ügyben benyújtott írásbeli észrevételeiben tett állításaival ellentétben úgy vélem, hogy a Bíróság e megállapítását úgy kell értelmezni, hogy az a verseny torzulása bekövetkeztének vélelmét állítja fel. A Bíróság kifejezetten kimondta, hogy a 2006/112 irányelv jelenlegi 13. cikke (1) bekezdésének harmadik albekezdése a verseny torzulásának az esetben történő bekövetkezése vélelmén nyugszik, ha a közjog által szabályozott szervek az irányelv jelenlegi I. mellékletében felsorolt tevékenységek kategóriáinak valamelyikét végzik.<sup>22</sup> A Bíróság ezt követően kiemelte, hogy a különböző tagállamokban létezhetnek a tevékenységeknek olyan kategóriái, amelyeket, bár nem szerepelnek az irányelv mellékletében, közjog által szabályozott szervek és magánjogi gazdasági szereplők egyaránt végeznek. A 2006/112 irányelv jelenlegi 13. cikke (1) bekezdésének harmadik albekezdését éppen e kategóriákra kell alkalmazni.<sup>23</sup> Végül a Bíróság megállapította, hogy e két rendelkezés ugyanazon a logikán alapul.<sup>24</sup>

18 — 2008. szeptember 16-i Isle of Wight Council és társai ítélet (C-288/07, EU:C:2008:505, 31–40. pont és a rendelkező rész 1. pontja).

19 — 2008. szeptember 16-i Isle of Wight Council és társai ítélet (C-288/07, EU:C:2008:505, 38–40. pont).

20 — 2008. szeptember 16-i Isle of Wight Council és társai ítélet (C-288/07, EU:C:2008:505, 42–45. pont).

21 — 2008. szeptember 16-i Isle of Wight Council és társai ítélet (C-288/07, EU:C:2008:505, 47–51. pont).

22 — 2008. szeptember 16-i Isle of Wight Council és társai ítélet (C-288/07, EU:C:2008:505, 35. pont).

23 — 2008. szeptember 16-i Isle of Wight Council és társai ítélet (C-288/07, EU:C:2008:505, 36. és 37. pont).

24 — 2008. szeptember 16-i Isle of Wight Council és társai ítélet (C-288/07, EU:C:2008:505, 38. pont). Lásd szintén: Poiares Maduro főtanácsnoknak az Isle of Wight Council és társai ügyre vonatkozó indítványa (C-288/07, EU:C:2008:345, 18. és 19. pont).

32. Véleményem szerint a Bíróság ezen érvelését kizárólag úgy lehet értelmezni, hogy ha a tagállam nemzeti jogában a tevékenységek egy bizonyos típusát valamely közjog által szabályozott szervezet végzi a rá vonatkozó sajátos szabályozás keretében, de ezzel egyidejűleg ugyanezen tevékenységet magánjogi gazdasági szereplők is végzik vagy végezhetik az általános szabályozás alapján, a verseny torzulását vélelmezni kell, a szóban forgó piac helyzetének ellenére. Ez megköveteli, hogy a közjog által szabályozott szervezetet a 2006/112 irányelv jelenlegi 13. cikke (1) bekezdésének első albekezdése értelmében vett adóalanynak tekintsék az ilyen jellegű tevékenységeket illetően.

33. A Bíróság a fent említett ítéletét a közjog által szabályozott szervek által végzett tevékenységek adóztatására vonatkozó uniós jogi rendelkezések értelmezésére alapozta, az ezen ügy által érintett konkrét sajátos tevékenységtől, nevezetesen a parkolóhelyek ellenérték fejében történő rendelkezésre bocsátásától függetlenül. Nem látom semmiféle okát annak, hogy miért ne lehetne ezt az ítélkezési gyakorlatot más jellegű tevékenységekre, például a közúti infrastruktúra útdíj fejében történő rendelkezésre bocsátásának tevékenységére is kiterjeszteni. Amennyiben az ilyen tevékenységet kizárólag közjog által szabályozott szerv végzi a rá vonatkozó sajátos szabályozás, tehát valamely monopólium keretében, a verseny torzulás bekövetkeztének semmilyen kockázata nem áll fenn. Az ilyen tevékenységet végző, közjog által szabályozott szervezetet tehát nem kell adóalanynak tekinteni. Ezzel szemben, mint Írország esetében, ha az útdíjat magánjogi gazdasági szereplők is beszedhetik, az ilyen tevékenység nem tartozik a közjog által szabályozott szerv monopóliumába, így módon vélelmezni kell a verseny torzulásának bekövetkeztét, tehát a közjog által szabályozott szervek által végzett tevékenységet is héakötelesnek kell tekinteni. E tekintetben irreleváns, hogy azok az utak, amelyek tekintetében a közjog által szabályozott szervek beszedik az útdíjat, nem állnak versenyben azon utakkal, amelyek tekintetében magánjogi gazdasági szereplők szedik be az útdíjat. A lényegi szempont a végzett tevékenység jellegének azonosságában rejlik, nem pedig az érintett piacot jellemző helyzetben, tehát a szóban forgó útszakaszban vagy a bizonyos településeket összekötő utakban.

34. A fenti megfontolások, amelyeket a Bíróság ebben az ítéletben tett – amely ítéletet egy olyan olyan ügyben hoztak, amelyben az Egyesült Királyság több településén parkolóhelyek ellenérték fejében történő rendelkezésre bocsátására vonatkozó szolgáltatásokat vitattak – nyilvánvalóan kevésbé relevánsnak tűnhetnek a jelen ügyben, amely egy közúti infrastruktúrának egy olyan szervezet általi, útdíj fejében történő rendelkezésre bocsátásáról szól, amelynek illetékessége az egész országra kiterjed. Először is, nem áll fenn semmiféle több, közjog által szabályozott szervek közötti eltérő bánásmódból eredő probléma, mivel egy ilyen szervből mint központi hatóságból *per definitionem* csak egy van. Másodsorban, annak elemzése kérdése, hogy hogy fennáll-e, vagy sem, a verseny torzulása, összetettebbnek tűnik egy útszakasz, mint a parkolóhelyek tekintetében. A valamely közúti infrastruktúra rendelkezésre bocsátásának adóztatására vonatkozó döntés tehát a legjobb esetben is megkérdőjelezhető a jogbiztonság szempontjából.

35. Másfelől, mindazonáltal, az uniós jog értelmezését nem lehet a hatóságoknak a különböző tagállamokban fennálló struktúrája alá rendelni, hanem annak egyetemesnek, az Unió egész területén alkalmazhatónak kell lennie. Márpedig nem zárható ki, hogy ugyanazok a nehézségek, mint amelyeket a Bíróság tárt fel a parkolóhelyek rendelkezésre bocsátását illetően, más tagállamokban is felmerülnek valamely közúti infrastruktúra rendelkezésre bocsátását illetően. Ráadásul a jelen ügyben azon kérdés tárgyában folytatott viták, hogy a Westlink Toll Roadnak nevezett útdíjköteles útszakasz, amely a Dublint nyugatról elkerülő út része, versenyben áll-e a várost elkerülő úttal, és ha igen, milyen mértékben, azt igazolják, hogy a verseny potenciális torzulása nem mindig egyszerű és magától értetődő, még egy közúti infrastruktúrát illetően sem.

36. Mindazonáltal véleményem szerint egy további érv is alátámasztja a 2006/112 irányelv 13. cikke (1) bekezdése második albekezdésének azon értelmezését, miszerint a verseny torzulásának fennállását a szóban forgó tevékenység jellegétől, nem pedig az érintett piac helyzetétől függően kell értékelni.



37. Határozatában a kérdést előterjesztő bíróság gyakorlatilag lehetetlennek tartotta, hogy verseny alakuljon ki azon útszakaszok, amelyek után az NRA szedi be az útdíjat, illetve olyan más, már létező vagy a jövőben megvalósuló útszakaszok között, amelyek tekintetében esetleg magánjogi gazdasági szereplők szedhetik be az útdíjat. Amikor a kérdést előterjesztő bíróság e megállapítást tette, kizárólag azt a versenyt vette figyelembe, amely az utak között azok használói szempontjából alakulhat ki, és arra a következtetésre jutott, hogy ilyen jellegű verseny nem várható. E következtetés nyilvánvalóan igazolható ebből a szempontból, mivel egy gépjárművezető, aki A pontból B pontba kíván eljutni, nem megy C pontba, kizárólag azon tény okán, hogy akkor kevesebb útdíjat fizet.

38. Azok a magánjogi gazdasági szereplők, akik útdíjfizetés ellenében bocsátanak rendelkezésre közúti infrastruktúrákat, mindazonáltal szolgáltatóknak minősülnek, nem csak ezen utak használói, hanem az olyan hatóságok vonatkozásában is, mint az NRA Írországbán, amelyek e gazdasági szereplőkre bízzák e feladat ellátását. A közúti infrastruktúra ugyanis köztulajdonban lévő infrastruktúra, amelynek építése és karbantartása a hatóságok feladata. E hatóságok e feladatok végrehajtását az út használói által fizetett útdíj beszedése jogának fejében magánjogi gazdasági szereplőkre bízhatják. Ebben a helyzetben a magánjogi gazdasági szereplők a hatóságok vonatkozásában szolgáltatóknak minősülnek. Nincs relevanciája annak a ténynek, hogy az e szolgáltatásért fizetett díj nem előre rögzített díj, hanem útdíj beszedéséhez való jog formáját ölti magára.

39. A valamely útdíjköteles útszakasz üzemeltetését egy magánjogi gazdasági vállalkozóra átruházó döntés számos különböző tényezőtől függ. E tényezők egyike kétségtelenül a magánjogi gazdasági szereplő által beszedhető útdíjak összege. Másfelől, az általa beszedhető útdíjak összege e magánjogi gazdasági szereplő szempontjából is a tevékenység vállalására vonatkozó döntés egyik elsődleges tényezője, mivel ez határozza meg, hogy nyereséges lesz-e.

40. Amennyiben a hatóság azonos időben választhat, hogy valamely út üzemeltetését és az útdíjak beszedését magánjogi gazdasági szereplőre bízza, vagy maga végzi ezt a tevékenységet, automatikusan versenyhelyzetbe kerül azon magánjogi gazdasági szereplőkkel, akik szintén gyakorolhatnák e tevékenységet. Ebben a helyzetben a közjog által szabályozott hatóság tevékenységének mentesítése az adó alól, amikor az ugyanezen tevékenységet végző magánjogi gazdasági szereplő tevékenysége adóköteles, elkerülhetetlenül a verseny torzulásához vezet. Amikor az út használói azonos útdíjakat fizetnek, e tevékenység nyereségesebb lesz, amikor azt közjog által szabályozott szervezet és nem magánjogi gazdasági szereplő végzi, amely utóbbinak a használóktól beszedett útdíjból le kell vonnia az államnak fizetendő hűa összegét. A nyereségre vonatkozó ezen különbség szükségképpen hatással van a hatóság azon döntésére, hogy az út üzemeltetését magán gazdasági szereplőre bízza, ami elegendő a verseny torzulása fennállásának megállapításához.

41. E következtetés még inkább megalapozott, ha a hatóság, amely jogosult arra, hogy a magánszervezetnek engedje át az út üzemeltetését és az útdíjak beszedését, az NRA-hoz hasonlóan meghatározhatja az utat használók tekintetében az említett útdíjak maximális összegét. Ebben az esetben a magánjogi gazdasági szereplők nyilvánvalóan kedvezőtlenebb helyzetben vannak, mivel az általuk beszedett útdíj, amelynek összegét eleve maximálták, arra szolgál, hogy az egyéb költségeiken és bevételeiken túl a hűafizetést is fedezzék.

42. Ez az elemzés választ ad a lengyel kormány által a tárgyalás folyamán hivatkozott érvelésre, amely azon a tisztán elméleti lehetőségen alapul, hogy a magánjogi gazdasági szereplő egy olyan típusú piacra lép be, mint a közúti infrastruktúra útdíj fejében történő rendelkezésre bocsátásának piaca, mivel e belépés a hatóság döntésétől függ. Éppen ez az a helyzet, amelyben a verseny oly módon torzul, hogy igazolható a 2006/112 irányelv 13. cikke (1) bekezdése második albekezdésének alkalmazása, tekintettel arra, hogy e hatóság hozza meg a magánjogi gazdasági szereplők piacra lépésére vonatkozó döntést, jóllehet maga is ugyanazt a tevékenységet végzi ugyanazon a piacon, de eltérő feltételek mellett, tekintve hogy nem adóalany.

43. Ezt a következtetést az NRA által a tárgyaláson hivatkozott és a német kormány által támogatott azon érv sem teszi vitathatóvá, miszerint ha az útdíjakat a hatóság hatóságként eljárva szedi be, e cselekmény nem a pusztán haszonszerzés célkitűzését követi, hanem arra irányul, hogy korlátozza a forgalmat egy útszakaszon, vagy azt egy másik útra terelje. Ez az érv ellentmond azon érvnek, miszerint egyáltalán nem áll fenn verseny a különböző útszakaszok között.

44. Először is, valamely, közjog által szabályozott szervezet tevékenységének adóztatását attól függővé tenni, hogy e tevékenységgel a szervezet milyen célkitűzéseket kíván elérni, teljességgel ellentétes a jogbiztonság elvével. Az útdíj bevezetése valóban követhet eltérő célkitűzéseket. Bizonyos esetekben a forgalom csökkentéséről van szó, más esetben arról, hogy az út építésének költségeit áthárítják egy magánjogi gazdasági szereplőre, majd ennek fejében átengedik számára az ezen út utáni útdíjak beszedésének jogát, vagy forrásokat szabadítanak fel más közutak építése és karbantartása céljából. E célkitűzések egyenként vagy együttesen is követhetők, és az idő függvényében változhatnak, amikor például egy út építésének költségei már megtérültek, de az útdíjat továbbra is beszedik. Nem olyan kritériumról van tehát szó, amely lehetővé tenné, hogy egyértelműen és eleve meg lehessen határozni, hogy valamely tevékenységet adókötelesnek lehet-e tekinteni, vagy sem.

45. Másodsorban, a bevételek pusztán elérésének célkitűzésétől eltérő célkitűzések követése nem zárja ki, hogy az útdíj beszedésével magánjogi gazdasági szereplőt bízzanak meg. Végül soron az út használója számára közömbös, hogy ki szedi be az útdíjat. Az út használójától elvárt magatartás tehát attól függetlenül elérhető, hogy mely szervezet szedi be az útdíjat.

46. Végül, harmadsorban, a 2006/112 irányelv 9. cikke (1) bekezdésének első albekezdése értelmében az a személy minősül adóalanynak, aki bármely gazdasági tevékenységet folytat, „tekintet nélkül e tevékenység céljára és eredményére”. Tekintettel arra, hogy – mint az ismertetés<sup>25</sup> – a közúti infrastruktúra útdíj fejében történő rendelkezésre bocsátása az e rendelkezés értelmében vett gazdasági tevékenység, e tevékenység eredménye és célja nem minősül olyan megkülönböztető kritériumnak, amely alkalmas annak meghatározásához, hogy az e tevékenységet végző gazdasági szereplőt adóalanynak kell-e minősíteni.

47. Úgy vélem tehát, hogy minden olyan alkalommal, amikor a közjog által szabályozott szervezet a nemzeti jognak megfelelően egy bizonyos tevékenység – amelyet maga is folytathat – végzését magánjogi gazdasági szereplőkre bízhatja, vélelmezni kell a verseny torzulását, ha ez a tevékenység nem adóköteles, amennyiben azt valamely, közjog által szabályozott szervezet végzi, adóköteles azonban, ha azt magánjogi gazdasági szereplő gyakorolja.

48. Ez nem jelenti azt – amint a német kormány állította a tárgyaláson –, hogy ebben az esetben a hatóságok ellenszolgáltatás fejében végzett bármely tevékenységét meg kell adóztatni azon indokból, hogy azt elméletileg magánjogi gazdasági szereplőkre is bízhatná. A Bíróság kétségtelenül megállapította, hogy azon lehetőség értékelése során, hogy bekövetkezhet-e a verseny torzulása, nem csak a már létező, hanem a potenciális versenyt is figyelembe kell venni.<sup>26</sup> A Bíróság ugyanakkor megállapította, hogy a magánjogi gazdasági szereplő számára valamely tevékenység vállalásának tisztán elméleti lehetősége nem minősül a potenciális verseny fennállásának, mivel annak fennállásához az szükséges, hogy e lehetőség valós, és ne tisztán elméleti jellegű legyen.<sup>27</sup>

49. Ezt az elvet azon elvvel együttesen kell értelmezni, miszerint a verseny torzulásának fennállását a szóban forgó tevékenység típusának, és nem az érintett piac helyzetének szempontjából kell elemezni. Amennyiben – mint például Németországban – az útdíjakat kizárólag a hatóságok (vagy nevében és számára) szedik be, nincs semmiféle reális lehetősége annak, hogy magánjogi gazdasági szereplők folytassák ezt a tevékenységet, ily módon potenciális verseny sem állhat fenn. Ezzel szemben,

25 — Lásd. a jelen indítvány 15. pontja, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

26 — 2008. szeptember 16-i Isle of Wight Council és társai ítélet (C-288/07, EU:C:2008:505, 60–63. pont).

27 — 2008. szeptember 16-i Isle of Wight Council és társai ítélet (C-288/07, EU:C:2008:505, 60. pont).

amennyiben – mint például Írországban – nemcsak a jog írja elő annak a lehetőségét, hogy az útdíjak beszedését magánjogi gazdasági szereplőkre bízzák, hanem a gyakorlatban is arról van szó, hogy ez a leggyakoribb forma, mivel az NRA csak kivételesen szedi be az útdíjakat két útszakasz után, véleményem szerint nyilvánvaló, hogy annak lehetőségét, hogy magánjogi gazdasági szereplők végezzék e tevékenységet, nem lehet tisztán elméleti jellegűnek tekinteni.

50. A 2006/112 irányelv 13. cikke (1) bekezdésének második albekezdése ezenfelül azt is megköveteli, hogy a versenynek a közjog által szabályozott szerv tevékenysége adómentességéből eredő torzulása jelentős legyen. A Bíróság ítélkezési gyakorlata értelmében e kifejezést a 2006/112 irányelv 13. cikke (1) bekezdése harmadik albekezdésének rendelkezéseivel analóg módon úgy kell értelmezni, hogy a közjog által szabályozott szervek nem adóalanyként való kezelését csak abban az esetben lehet engedélyezni, ha az csupán a verseny elhanyagolható torzulásához vezet.<sup>28</sup>

51. Annak értékelése, hogy a versenynek az említett forma esetében bekövetkező torzulása az elhanyagolhatónál nagyobb mértékű-e, ténybeli kérdés, amely nyilvánvalóan a nemzeti hatóságok és bíróságok hatáskörébe tartozik. Csak azt emelem ki, hogy a verseny nem elhanyagolható jellegű torzulásának megállapítása nem teszi vitathatóvá e torzulás fennállásának vélelmét, hanem csak azt teszi lehetővé, hogy a közjog által szabályozott szerv tevékenységét e torzulás *ellenére* se adóztassák meg.

### Véggövetkeztetések

52. A fenti megfontolásokra tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság az Appeal Commissioners (vám- és adóügyi fellebbviteli hatóság, Írország) által előzetes döntéshozatalra terjesztett kérdéseket a következőképpen válaszolja meg:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 13. cikke (1) bekezdésének második albekezdését úgy kell értelmezni, hogy amennyiben a tagállam nemzeti joga értelmében az útdíjat közjog által szabályozott szervek és magánjogi gazdasági szereplők egyaránt beszedhetik és ténylegesen be is szedik, a közjog által szabályozott szerveket a verseny jelentős torzulásának okán héaalanyoknak kell tekinteni, még akkor is, ha nem áll fenn a közvetlen verseny semmiféle lehetősége azon utak között, amelyek használatáért a közjog által szabályozott szerv, illetve a magánjogi gazdasági szereplő szedi be az útdíjat.

28 — 2008. szeptember 16-i Isle of Wight Council és társai ítélet (C-288/07, EU:C:2008:505, 76. pont, valamint a rendelkező rész 3. pontja).