



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hetedik tanács)

2018. február 22. *

„Előzetes döntéshozatal – Hozzáadottérték-adó (héta) – 2006/112/EK irányelv – A 2. cikk (1) bekezdésének c) pontja, a 9. cikk és a 13. cikk (1) bekezdése – Az adóalanyiség hiánya – A »közjog által szabályozott szerv« fogalma – Valamely önkormányzat 100%-os tulajdonában álló, ezen önkormányzat egyes közszolgáltatási feladatainak ellátásával megbízott gazdasági társaság – E feladatoknak és azok díjazásának az e társaság és az említett önkormányzat között kötött szerződésben történő meghatározása”

A C-182/17. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Kúria (Magyarország) a Bírósághoz 2017. április 11-én érkezett, 2017. március 30-i határozatával terjesztett elő

a **Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft.**

és

a **Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hetedik tanács),

tagjai: A. Rosas tanácselnök, A. Prechal (előadó) és E. Jarašiūnas bírák,

főtanácsnok: M. Wathelet,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a magyar kormány képviseletében Fehér M. Z. és Koós G., meghatalmazotti minőségben,
- a spanyol kormány képviseletében S. Jiménez García, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében L. Lozano Palacios, F. Clotuche-Duvieusart és Havas L., meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: magyar.

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.) 13. cikke (1) bekezdésének az értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet a Nagyszénás Településszolgáltató Nonprofit Kft. (a továbbiakban: NTN) és a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Magyarország) (a továbbiakban: adóhivatal) között e társaság egyes olyan tevékenységek tekintetében való hozzáadottérték-adó (héa)-alanyisága tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, amelyeket a nagyszénási (Magyarország) önkormányzattal kötött szerződés (a továbbiakban: érintett szerződés) alapján lát el.

Jogi háttér

Az uniós jog

- 3 A 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja a következőképpen rendelkezik:
„A HÉA hatálya alá a következő ügyletek tartoznak:
[...]
c) egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás.”
- 4 Ezen irányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében:
„»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 kitermelőipari 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.”
- 5 Az említett irányelv 13. cikke előírja:
„(1) Az állami, regionális és helyi közigazgatási szervek és egyéb közjog által szabályozott szervek nem minősülnek adóalanyoknak 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 adóalanyoknak minősülnek.
A közjog által szabályozott szervek minden esetben adóalanyoknak 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.[...] cikk [...] értelmében adómentességet élveznek.”

6 Ugyanezen irányelv 24. cikkének (1) bekezdése előírja:

„»Szolgáltatásnyújtás« minden olyan tevékenység, amely nem minősül termékértékesítésnek.”

7 A 2006/112 irányelv 73. cikke a következőképpen rendelkezik:

„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.”

A magyar jog

8 Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény a 7. §-ában előírja:

„(1) Nem gazdasági tevékenység és nem eredményez adóalanyiságot a Magyarország Alaptörvénye által, illetőleg az annak felhatalmazása alapján megalkotott jogszabály alapján közhatalom gyakorlására jogosított személy, szervezet által ellátott közhatalmi tevékenység.

(2) Közhatalmi tevékenység különösen a jogszabályalkotási, az igazságszolgáltatási, az ügyészi, a védelmi, a rendvédelmi, a külügyi és igazságügyi igazgatási, a közigazgatási jogalkalmazói, a hatósági ellenőrzési és pénzügyi ellenőrzési, a törvényességi felügyeleti és ellenőrzési, az államháztartási, európai uniós és egyéb nemzetközi támogatás elosztásáról való döntési tevékenység.”

9 A Magyarország helyi önkormányzatairól szóló 2011. évi CLXXXIX. törvény a 13. §-ában a következőképpen rendelkezik:

„(1) A helyi közügyek, valamint a helyben biztosítható közfeladatok körében ellátandó helyi önkormányzati feladatok különösen:

[...]

2. településüzemeltetés (köztemetők kialakítása és fenntartása, a közvilágításról való gondoskodás, kéményseprőipari szolgáltatás biztosítása, a helyi közutak és tartozékainak kialakítása és fenntartása, közparkok és egyéb közterületek kialakítása és fenntartása, gépjárművek parkolásának biztosítása);

[...]

5. környezet-egészségügy (köztisztaság, települési környezet tisztaságának biztosítása, rovar- és rágcsálóirtás);

[...]

9. lakás- és helyiséggazdálkodás;

[...]

14. a kistermelők, őstermelők számára – jogszabályban meghatározott termékeik – értékesítési lehetőségeinek biztosítása, ideértve a hétvégi árusítás lehetőségét is;

(2) Törvény a helyi közügyek, valamint a helyben biztosítható közfeladatok körében ellátandó más helyi önkormányzati feladatot is megállapíthat.”

10 E törvény 41. §-ának (6) és (8) bekezdése előírja:

„(6) A képviselő-testület a feladatkörébe tartozó közszolgáltatások ellátására – jogszabályban meghatározottak szerint – költségvetési szervet, a polgári perrendtartásról szóló törvény szerinti gazdálkodó szervezetet [...], nonprofit szervezetet és egyéb szervezetet [...] alapíthat, továbbá szerződést köthet természetes és jogi személlyel vagy jogi személyiséggel nem rendelkező szervezettel.

[...]

(8) Törvény előírhatja, hogy meghatározott közszolgáltatást kizárólag erre a célra alapított költségvetési szerv, olyan állami vagy legalább többségi önkormányzati tulajdonban álló, jogi személyiséggel rendelkező gazdasági társaság, amelyben az állam vagy az önkormányzat legalább többségi befolyással bír vagy e gazdasági társaság legalább többségi tulajdonában álló és legalább többségi befolyása alatt álló jogi személyiséggel rendelkező gazdasági társaság vagy önkormányzati társulás láthat el.”

11 A Magyarország helyi önkormányzatairól szóló 2011. évi CLXXXIX. törvény 112. §-ának (1) bekezdése értelmében:

„A helyi önkormányzat feladataihoz igazodóan választja meg a gazdálkodás formáit, és pénzügyi előírások keretei között önállóan alakítja ki az érdekeltségi szabályokat. A helyi önkormányzat a feladatai ellátásának feltételeit saját bevételeiből, más gazdálkodó szervektől átvett bevételekből, valamint központi költségvetési támogatásból teremti meg.”

12 Az államháztartásról szóló 2011. évi CXCV. törvény 3/A. §-a (1) és (2) bekezdésének a szövege a következő:

„(1) Közfeladat a jogszabályban meghatározott állami vagy önkormányzati feladat.

(2) A közfeladatok ellátása költségvetési szervek alapításával és működtetésével vagy az azok ellátásához szükséges pénzügyi fedezet e törvényben meghatározott eszközökkel, részben vagy egészben történő biztosításával valósul meg. A közfeladatok ellátásában államháztartáson kívüli szervezet jogszabályban meghatározott rendben közreműködhet.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

13 2007. július 1-jén a nagyszénási önkormányzat 100%-os tulajdonában álló NTN nonprofit korlátolt felelősségű társaság megkötötte ezen önkormányzattal az érintett „feladatellátási és vagyonhasználati” szerződést, amelynek értelmében az említett önkormányzat által nyújtandó kompenzáció ellenében és egyes, az önkormányzat tulajdonában álló vagyontárgyak rendelkezésre bocsátása révén az e szerződés egyik mellékletében felsorolt bizonyos közszolgáltatási feladatok ellátására vállalt kötelezettséget.

14 Ez különösen lakás- és ingatlangazdálkodást, a helyi közutak kezelését, karanténkártevők irtását, szünyogyérítést, parkkarbantartást, a közterületek és egyéb zöldfelületek fenntartását, dögteleppel kapcsolatos és gyepmesteri feladatok ellátását, valamint piacfenntartást foglal magában.

- 15 E feladatok ellátásának részletes szabályai az említett szerződés mellékleteiben kerülnek rögzítésre. Így például az NTN köteles naplót vezetni az egyes feladatok ellátásáról annak érdekében, hogy az önkormányzat e feladatok ellátását ellenőrizni tudja, és hogy azok esetleges elmaradása esetén határidőt tűzhessen azok elvégzésére. Az előírt határidő eredménytelen eltelte esetére rögzítésre kerül, hogy az NTN köteles a kompenzációnak a megállapított mulasztáshoz igazodó részét a nagyszénási önkormányzat részére visszafizetni.
- 16 Az érintett szerződés 6. számú melléklete felsorolja azokat a tárgyi eszközöket, amelyek az NTN-re ruházott feladatok ellátásához szükségesek, és amelyeket ez utóbbi rendelkezésére bocsátottak.
- 17 A 2014. év tekintetében ezen önkormányzat e feladatok ellátására 23 850 000 magyar forint (HUF), azaz hozzávetőleg 93 000 euró összegű kompenzációt fizetett az NTN részére.
- 18 Az NTN nem állított ki számlát a nagyszénási önkormányzat részére e feladatok ellátásáról, és az említett feladatok teljesítésének ellenértékeként kapott összeg után sem számított fel általános forgalmi adót.
- 19 Az elsőfokú adóhatóság az NTN-nél lefolytatott adóellenőrzéseket követően az év első három negyedévének vonatkozásában áfa adónemben adókülönbötetet állapított meg az NTN terhére, és e társasággal szemben adóbírságot szabott ki, valamint késedelmi pótlékot számított fel.
- 20 Az adóhivatal lényegében az elsőfokú adóhatóság által elfogadottal azonos indoklás alapján hagyta helyben e határozatokat.
- 21 Az NTN az adóhatóság előtt arra hivatkozott, hogy az érintett szerződés alapján a nagyszénási önkormányzat azzal bízta meg, hogy a rendelkezésére bocsátott vagyontárgyak használata révén közfeladatokat lásson el, és hogy az általuk kötött szerződés nem minősül szolgáltatási szerződésnek. Ezenkívül ő „kölségvetési szerv”, mivel feladatait az önkormányzat által biztosított „támogatások”, azaz pénzeszközök felhasználásával teljesíti.
- 22 Az adóhivatal különösen azt hangsúlyozta, hogy az NTN az alapügyben szóban forgó támogatást konkrét szolgáltatásnyújtások ellenértékeként kapta, és hogy ebből következően adóköteles ügylet valósult meg, ily módon e támogatás összege adókötelezettség alá esett. Az a körülmény, hogy a nagyszénási önkormányzat kifejezetten elszámoltathatta a felperest és rendszeresen tájékoztatást kérhetett az érintett szerződésben foglaltak teljesüléséről, szintén azt támasztja alá, hogy e társaság nem támogatásban, hanem kimondottan a szolgáltatások ellátásáért való díjazásban részesült.
- 23 Az adóhivatal továbbá úgy vélte, hogy az NTN adóalanynak tekinthető. Egyrészt e társaság nem minősült közhatalmi jogkörök gyakorlására jogosult szervnek, mivel nem az államháztartás részét képező szerv, hanem a nagyszénási önkormányzat által létrehozott, cégnyilvántartásba bejegyzett gazdasági társaság volt. Másrészt az NTN által végzett tevékenység nem közhatalmi, hanem gazdasági tevékenységnek minősült, mivel e társaság csak közreműködött az önkormányzati feladatok elvégzésében, nem közvetlenül végezte azokat. E körben szintén jelentőséggel bír az a körülmény is, hogy az NTN nemcsak a nagyszénási önkormányzat, hanem mások részére is végzett szolgáltatásokat, amelyek vonatkozásban e társaság gyakorolta adólevonási jogát.
- 24 Az első fokon eljáró bíróság elutasította az NTN által az adóhivatal határozataival szemben benyújtott keresetet. E bíróság szerint nem volt bizonyítható, hogy az NTN az érintett szerződés alapján közhatalmi feladatokat látott el, mivel nem „kölségvetési szervnek”, hanem nonprofit gazdasági társaságnak minősült, a nagyszénási önkormányzat pedig továbbra is felelősséggel tartozott e feladatok ellátásáért.

- 25 Ezenfelül e bíróság álláspontja szerint a kifizetett támogatás az NTN által e szerződés alapján nyújtandó szolgáltatások ellenértékét képezi, és az nem általánosságban e társaság működésének a finanszírozását szolgálja, ily módon áfaalapot képez. Az a körülmény, hogy az NTN az említett feladatokhoz kapcsolódó beszerzésekre előzetesen felszámított adót is levonásba helyezte, szintén alátámasztotta az említett szerződésben foglalt ügylet adóköteles jellegét.
- 26 Az NTN által az első fokon hozott határozattal szemben benyújtott felülvizsgálati kérelem alapján eljáró Kúria (Magyarország) megállapítja, hogy a jelen ügyben az a kérdés merül fel, hogy az NTN-hez hasonló gazdasági társaság a 2006/112 irányelv 13. cikke (1) bekezdésének hatálya alá tartozik-e, és hogy ebből következően a felperes adóalanynak minősül-e.
- 27 A Bíróság ítélezési gyakorlatának megfelelően e kérdés megválaszolásához először is azt kell megállapítani, hogy e társaságot az e rendelkezés értelmében vett „egyéb közjog által szabályozott szerv[nek]” kell-e minősíteni, másodsor pedig hogy e társaság az alapügyben szóban forgó közszolgáltatások biztosításával közhatalmi tevékenységet végzett-e.
- 28 A kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy e feltételek közül a második teljesülni látszik, amennyiben az NTN az érintett szerződésben meghatározott közszolgáltatások biztosításával hatósági, az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvényben nevesített közhatalmi tevékenységet végzett.
- 29 Ezzel szemben nem egyértelmű, hogy az említett első feltétel teljesül az alapügyben szóban forgóhoz hasonló helyzetben, amelyben egy önkormányzat 100%-os tulajdonában álló nonprofit gazdasági társaság az ezen önkormányzattal kötött szerződés alapján az említett önkormányzat által fizetett támogatás fejében ellát egyes önkormányzati feladatokat.
- 30 E körülmények között a Kúria úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:
- „1) Megfelel-e a [2006/112] irányelv 13. cikke (1) bekezdésének első albekezdése szerinti »közjog által szabályozott szerv« fogalmának az olyan gazdasági társaság, amely 100%-ban a települési önkormányzat tulajdonában áll?
- 2) Amennyiben az első kérdésre adott válasz igen, akkor a települési önkormányzat által kötelezően ellátandó, de a települési önkormányzat által a gazdasági társaságnak átadott feladatok ellátása tekinthető-e úgy, hogy azokat a gazdasági társaság hatóságként látja el?
- 3) Amennyiben az első két kérdés közül bármelyikre a válasz nemleges, akkor a települési önkormányzat által a gazdasági társaságnak a feladatok ellátásáért kifizetett összeg ellenértéknek tekinthető-e?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

A harmadik kérdéstről

- 31 Harmadik kérdésével, amelyet elsőként kell vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló tevékenység, amelynek keretében valamely társaság az e társaság és valamely önkormányzat között kötött szerződés alapján bizonyos közfeladatokat lát el, ellenszolgáltatás fejében teljesített, e rendelkezés alapján héaköteles szolgáltatásnyújtásnak minősül.

- 32 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy valamely olyan szolgáltatásnyújtás „ellenérték fejében teljesített ügyletként” való minősítésének a lehetősége, amely a 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdése c) pontjának megfelelően főszabály szerint héaköteles, kizárólag e szolgáltatásnyújtás és az adóalany által ténylegesen kapott ellenszolgáltatás közötti közvetlen kapcsolat fennállását feltételezi. Az ilyen közvetlen kapcsolat akkor áll fenn, ha a szolgáltatásnyújtó és a szolgáltatást igénybe vevő között olyan jogviszony van, amelynek keretében szolgáltatások kölcsönös nyújtása történik úgy, hogy a szolgáltatásnyújtó által kapott juttatás képezi a szolgáltatást igénybe vevő számára nyújtott szolgáltatás tényleges ellenértékét (2015. október 29-i Saudaçoř ítélet, C-174/14, EU:C:2015:733, 32. pont; 2016. június 2-i Lajvér ítélet, C-263/15, EU:C:2016:392, 26. pont).
- 33 Ebben az összefüggésben a Bíróság megállapította, hogy valamely tevékenység a 2006/112 irányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében vett „gazdasági tevékenység” fogalma alá tartozik, ha azt tartós bevétel elérése érdekében végzik (2016. június 2-i Lajvér ítélet, C-263/15, EU:C:2016:392, 28. pont).
- 34 A jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy az iratokból és különösen az érintett szerződésből az következik-e, hogy az NTN ellenérték fejében folytatja tevékenységeit, ebből következően pedig azok a 2006/112 irányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében gazdasági jellegűek, adóalanyisággal ruházva fel ezzel az NTN-t. Mindazonáltal a Bíróság az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban szereplő tényezőkre tekintettel a határozathozatalát lehetővé tevő értelmezési szempontokat nyújthat e bíróság számára (lásd ebben az értelemben: 2015. október 29-i Saudaçoř ítélet, C-174/14, EU:C:2015:733, 34. pont).
- 35 Az említett határozatban e tekintetben az szerepel, hogy az említett szerződés alapján az NTN a „[nagyszénási] önkormányzat által nyújtott kompenzáció ellenében” vállalta egyes, a magyar szabályozás szerint ezen önkormányzatot terhelő közfeladatok ellátását.
- 36 A Bizottság az írásbeli észrevételeiben továbbá hivatkozik az NTN által a nagyszénási önkormányzat részére nyújtott szolgáltatásoknak és az ezen önkormányzat által e feladatok ellátása ellentételezéseként fizetett támogatásnak az állandó és folyamatos jellegére, amit az a körülmény is alátámaszt, hogy az NTN az érintett szerződésben rögzített szolgáltatásokat az említett szerződés szerinti támogatás fejében 2007-től nyújtotta az említett önkormányzatnak.
- 37 Amennyiben e ténybeli elem megerősítésre kerül, abból az következik, hogy az a körülmény, hogy az említett támogatást adott esetben nem a személyre szabott szolgáltatások alapján, hanem évente, általánnyal jelleggel határozzák meg oly módon, hogy az fedezze e társaság működési költségeit, önmagában nem befolyásolja a teljesített szolgáltatásnyújtás és az átvett ellenérték között fennálló kapcsolat közvetlen jellegét (2015. október 29-i Saudaçoř ítélet, C-174/14, EU:C:2015:733, 36. pont).
- 38 Másrészt e kapcsolat közvetlen jellegét nem kérdőjelezi meg az a körülmény, feltéve hogy bizonyítást nyer, hogy az érintett szerződés olyan kikötéseket tartalmaz, amelyek bizonyos körülmények között lehetővé teszik a támogatás összegének a kiigazítását, sem pedig az a körülmény, hogy ezen összeget a szokásos piaci árnál alacsonyabb összegben határozzák meg, amennyiben a támogatás mértékét előzetesen és olyan világosan lefektetett szempontok szerint határozták meg, amelyek biztosítják, hogy az elegendő az NTN működési kiadásainak a fedezésére (lásd ebben az értelemben: 2015. október 29-i Saudaçoř ítélet, C-174/14, EU:C:2015:733, 38. pont; 2016. június 2-i Lajvér ítélet, C-263/15, EU:C:2016:392, 45. és 46. pont).
- 39 Ezenkívül az a körülmény, hogy a nagyszénási önkormányzatot jogszabály kötelezi az érintett közfeladatok ellátására, sem az ilyen tevékenység „szolgáltatásnyújtásnak” történő minősítését, sem pedig az e szolgáltatás és az ellenértéke közötti közvetlen kapcsolatot nem kérdőjelezheti meg az alapügyben szóban forgó tevékenység visszterhes jellegének értékelésekor (lásd analógia útján: 2016. június 2-i Lajvér ítélet, C-263/15, EU:C:2016:392, 41. pont).

- 40 Ugyanis az a körülmény, hogy az érintett tevékenység törvényben átruházott és törvényben szabályozott közhasznú feladatok ellátásából áll, nem releváns annak értékelésekor, hogy e tevékenység az ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtások körébe tartozik-e. Ebben az összefüggésben a Bíróság megállapította, hogy még ha az érintett tevékenység célja kizárólag és közvetlenül az érintett tagállamra háruló alkotmányos kötelezettség teljesítése is, a nyújtott szolgáltatás és a kapott ellenérték között fennálló közvetlen kapcsolatot akkor sem kérdőjelezi meg kizárólag e körülmény (lásd különösen: 2016. június 2-i Lajvér ítélet, C-263/15, EU:C:2016:392, 42. pont).
- 41 Másrészt, jóllehet a közös héarendszer figyelembe veszi bizonyos, különösen a közjog által szabályozott szervek által nyújtott szolgáltatások közérdekű célját, amennyiben a 2006/112 irányelv 132. cikkének (1) bekezdése szerint e szolgáltatások közül néhányat héamentesnek kell tekinteni, kétségtelen, hogy az érintett szerződés alapján az NTN által ellátandó tevékenység ezen eltérések egyikének hatálya alá sem tartozik (lásd analógia útján: 2015. október 29-i Saudaçor ítélet, C-174/14, EU:C:2015:733, 41. pont).
- 42 A fenti megfontolásokra tekintettel a harmadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontját úgy kell értelmezni, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló tevékenység, amelynek keretében valamely társaság az e társaság és valamely önkormányzat között kötött szerződés alapján bizonyos közfeladatokat lát el, a kérdést előterjesztő bíróság által elvégzendő vizsgálat függvényében ellenszolgáltatás fejében teljesített, e rendelkezés alapján héaköteles szolgáltatásnyújtásnak minősül.

Az első és a második kérdésről

- 43 Az együttesen és másodszor vizsgálandó első és második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 2006/112 irányelv 13. cikkének (1) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló tevékenység, amelynek keretében valamely társaság az e társaság és valamely önkormányzat között kötött szerződés alapján bizonyos közfeladatokat lát el, az e rendelkezésben előírt nem héaalanyként történő kezelés szabályának hatálya alá tartozik, amennyiben e tevékenység az ezen irányelv 9. cikkének (1) bekezdése szerinti gazdasági tevékenységnek minősül.
- 44 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a 2006/112 irányelv 13. cikke (1) bekezdésének az ezen irányelv céljaira figyelemmel történő elemzéséből az következik, hogy két feltételnek kell együttesen teljesülnie ahhoz, hogy érvényesüljön az e rendelkezésben előírt nem adóalanyként történő kezelés szabálya, tudniillik a tevékenységeket közintézménynek kell folytatnia, és ennek során hatóságként kell eljárnia (2015. október 29-i Saudaçor ítélet, C-174/14, EU:C:2015:733, 51. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 45 Az első, azaz a közintézményi minőségre vonatkozó feltételt illetően a Bíróság megállapította, hogy bár e minősítés vonatkozásában nem meghatározó az a körülmény, hogy az érintett intézmény az alkalmazandó nemzeti jog szerint hatósági jogkörökkel rendelkezik, ez – mivel valamennyi hatóságra vonatkozó alapvető jellemzőről van szó – határozott mértékben utal arra, hogy ezen intézmény „közjog által szabályozott intézménynek” minősíthető-e (2015. október 29-i Saudaçor ítélet, C-174/14, EU:C:2015:733, 58. pont).
- 46 Márpedig – fenntartva a kérdést előterjesztő bíróság által elvégzendő vizsgálat szükségességét – a jelen ügyben úgy tűnik, hogy az NTN az érintett szerződés alapján ráruházott közfeladatok ellátása tekintetében nem rendelkezik a nagyszénási önkormányzatot megillető hatósági jogkörök egyikével sem.

- 47 Az NTN egyes további jellemzői szintén e társaságnak a 2006/112 irányelv 13. cikke (1) bekezdése szerinti „közjog által szabályozott szervnek” való minősítése ellen szólnak, amennyiben e jellemzők kétségbe vonják azt a körülményt, hogy e társaságot úgy lehessen tekinteni, mint amely kellő mértékben ezen önkormányzat közigazgatási szervezetrendszerének a részét képezi.
- 48 Ugyanis az NTN, mivel azt a nagyszénási önkormányzat nonprofit korlátolt felelősségű társaságként hozta létre, mindenekelőtt magánjogi jogi személy, amely a rá vonatkozó jogszabályok alapján működését és napi ügyvezetését tekintve szilárd autonómiával rendelkezik az említett önkormányzathoz képest.
- 49 Ebben az összefüggésben nem tűnik úgy, hogy szervezeti kapcsolat áll fenn az NTN és a nagyszénási önkormányzat között, mivel e társaságot nem ezen önkormányzat által elfogadott határozattal hozták létre, amelyben meghatározták volna az önkormányzatnak nyújtandó szolgáltatásokat (lásd ebben az értelemben: 2015. október 29-i Sudaçor ítélet, C-174/14, EU:C:2015:733, 67. pont).
- 50 Jóllehet az NTN autonómiája kétségtelenül korlátozott arra a körülményre tekintettel, hogy a részesedéseivel, amelyeket magánszemélyek nem szerezhettek meg, 100%-ban a nagyszénási önkormányzat rendelkezik, más tényezők azt támaszthatják alá, hogy ez utóbbinak nincs lehetősége arra, hogy meghatározó befolyást gyakoroljon az említett társaság tevékenységeire.
- 51 Így például a nagyszénási önkormányzat kétségtelenül nem az NTN egyetlen „ügyfele”, és az e társaság által harmadik személyek részére nyújtott szolgáltatások nem marginális jelentőségűek, adókötelesek, és azok tekintetében ténylegesen megfizették az adót.
- 52 Ezenkívül az érintett szerződés tartalmaz néhány kikötést, amelyek alapján a nagyszénási önkormányzat ellenőrizheti az NTN-re ruházott feladatok ellátását, ami arra enged következtetni, hogy hiányzik az ezen önkormányzat által gyakorolt tényleges ellenőrzés.
- 53 Végül nem tűnik úgy, hogy e szerződés olyan kikötéseket tartalmaz, amelyek alapján az említett önkormányzat a hivatkozott feladatok ellátása tekintetében az NTN-re nézve kötelező iránymutatásokat határozhat meg.
- 54 Fenntartva, hogy a kérdést előterjesztő bíróságnak átfogó értékelés keretében meg kell vizsgálnia e különböző ténybeli és nemzeti jogi elemeket, figyelembe véve továbbá azt az elvet, amelynek értelmében eltérésként azon általános szabálytól, miszerint valamennyi gazdasági jellegű tevékenység adóköteles, a 2006/112 irányelv 13. cikkének (1) bekezdését szigorúan kell értelmezni (2015. október 29-i Sudaçor ítélet, C-174/14, EU:C:2015:733, 49. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat), úgy tűnik, hogy az érintett társaság e rendelkezés értelmében nem minősíthető „közjog által szabályozott szervnek”.
- 55 A 2006/112 irányelv 13. cikkének (1) bekezdésében foglalt második feltételt illetően, amely szerint csak a hatóságként eljáró közjog által szabályozott szerv által folytatott tevékenységek mentesülnek a hea alól, elegendő rámutatni, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatára figyelemmel (2015. október 29-i Sudaçor ítélet, C-174/14, EU:C:2015:733, 70. és 71. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat) ez a feltétel a jelen ügyben, úgy tűnik, szintén nem teljesül.
- 56 Ugyanis, mivel az NTN-re a ténybeli és nemzeti jogi elemek értelmében, amelyek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata, a magánjog rendelkezései vonatkoznak, és mivel e társaság az érintett szerződés alapján ráruházott közfeladatok ellátása vonatkozásában nem rendelkezik a nagyszénási önkormányzatot megillető hatósági jogkörök egyikével sem, amint az a jelen ítélet 46. pontjában megállapításra került, nem állítható, hogy e társaság a közjogi szabályozás keretében folytat tevékenységet.

57 A fenti megfontolásokra tekintettel az első és második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelv 13. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni – fenntartva, hogy a kérdést előterjesztő bíróságnak átfogó értékelés keretében meg kell vizsgálnia a releváns ténybeli és nemzeti jogi elemeket –, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló tevékenység, amelynek keretében valamely társaság az e társaság és valamely önkormányzat között kötött szerződés alapján bizonyos közfeladatokat lát el, nem tartozik az e rendelkezésben előírt nem héalanyként történő kezelés szabályának hatálya alá, amennyiben e tevékenység az ezen irányelv 9. cikkének (1) bekezdése szerinti gazdasági tevékenységnek minősül.

A költségekről

58 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (hetedik tanács) a következőképpen határozott:

- 1) **A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontját úgy kell értelmezni, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló tevékenység, amelynek keretében valamely társaság az e társaság és valamely önkormányzat között kötött szerződés alapján bizonyos közfeladatokat lát el, a kérdést előterjesztő bíróság által elvégzendő vizsgálat függvényében ellenszolgáltatás fejében teljesített, e rendelkezés alapján hozzáadottértékadó-köteles szolgáltatásnyújtásnak minősül.**
- 2) **A 2006/112 irányelv 13. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni – fenntartva, hogy a kérdést előterjesztő bíróságnak átfogó értékelés keretében meg kell vizsgálnia a releváns ténybeli és nemzeti jogi elemeket –, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló tevékenység, amelynek keretében valamely társaság az e társaság és valamely önkormányzat között kötött szerződés alapján bizonyos közfeladatokat lát el, nem tartozik az e rendelkezésben előírt nem hozzáadottértékadó-alanyként történő kezelés szabályának hatálya alá, amennyiben e tevékenység az ezen irányelv 9. cikkének (1) bekezdése szerinti gazdasági tevékenységnek minősül.**

Rosas

Prechal

Jarašiūnas

Kihirdetve Luxembourgban, a 2018. február 22-i nyilvános ülésen.

A. Calot Escobar
hivatalvezető

A. Rosas
a hetedik tanács elnöke