



Határozatok Tára

JULIANE KOKOTT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2022. november 10.¹

C-616/21. sz. ügy

**Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
kontra
Gmina L.**

(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 teljesített szolgáltatásnyújtás – Az adóalany fogalma – Gazdasági tevékenység – Tipológiai szempont– Közjog által szabályozott szerv, amely az azbesztmentesítést a település területén ingyenesen szervezi meg, azonban ezért alpból nyújtott támogatásban részesül – A verseny jelentős torzulásának hiánya”

I. Bevezetés

1. Az azbeszttartalmú termékekhez hasonló veszélyes szennyező anyagok település általi eltávolítása nemcsak a lakosok egészségének védelmét szolgálja, hanem a hozzáadottérték-adó (héta) szempontjából is érdekes kérdéseket vethet fel. Ha az érintett lakos maga bízott volna meg egy vállalkozást az ártalmatlanítással, a héajogi megítélés egyértelmű lenne. A vállalkozás adózás alá tartozó és adóköteles szolgáltatást nyújt a lakos részére. Az állam megkapja a megfelelő héát. A lakos részére nyújtott, a költségek 100%-ának megfelelő állami támogatásnak nincs héajogi relevanciája.

2. Mi a helyzet azonban abban az esetben, ha a település az érintett lakosok részére ingyenesen megszervezi, hogy ezeket a hulladékokat az általa megbízott vállalkozás ártalmatlanítsa, majd egy harmadik személy (ebben az esetben egy állami alap) részben vagy egészben megtéríti az először a település által viselt költségeket? Az állam ebben az esetben is legalább egyszer megkapja a héát a vállalkozástól. Ha azonban a település állami forrásból 40–100%-os összegű támogatást kap, akkor ez a település által a lakosok részére nyújtott további adózás alá tartozó és adóköteles szolgáltatáshoz és ezáltal további héa-kötelezettség keletkezéséhez vezet-e?

3. Az ezáltal létrejövő szolgáltatási lánc (a 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 támogatás összege megegyezik a beszerzési költségekkel, akkor az rengeteg adminisztratív teherrel járó

¹ Eredeti nyelv: német.

zéróösszegű játéknak tekinthető. Ha a támogatás alacsonyabb (vagy azt nem kell beleszámítani az adóalapba), akkor előzetesen felszámított adótöbblet maradna, ami csökkentené az adóbevételt. Ha a támogatás magasabb, akkor az állami támogatási programból többlet adóbevétel keletkezne. Mindhárom következmény bizonytalanságot eredményez, különösen, ha azt célkitűzést (környezetvédelem, egészségvédelem, veszélyelhárítás) is figyelembe vesszük, amelynek elérésére a település részvétele irányul, és amely a köz számára is, nem pedig csak a lakosság számára jelent előnyt.

4. Az állami forrásból finanszírozott önkormányzati azbesztmentesítés héa szempontjából történő értékelése ezért néhány olyan alapvető héajogi kérdést vet fel, amelyeket a Bíróságnak a jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelemben meg kell válaszolnia. Így 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.

II. Jogi háttér

A. Az uniós jog

5. A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv² (a továbbiakban: héairányelv) 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”.

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.”

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 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.

² 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.).

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 28. cikke a szolgáltatások bizományosára vonatkozik, és a következőképpen szól:

„Azt az adóalanyt, aki a szolgáltatások nyújtásakor saját nevében, de harmadik személyek megbízásából jár el, úgy kell tekinteni, mintha e szolgáltatásokat saját maga vette volna igénybe és nyújtotta volna.”

9. 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

10. A Lengyel Köztársaság a héairányelvet az Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (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.

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

„A (2), (3) és (5) bekezdésre, a 30a–30c. cikkekre, a 32. cikkekre, a 119. cikkekre, 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.”

12. Az ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (a települési önkormányzatokról szóló, 1990. március 8-i törvény) (Dz. U., 2020., 713. tétel és későbbi módosításai) (a továbbiakban: a települési önkormányzatokról szóló törvény) 7. cikkének (1) bekezdése a következőket írja elő:

„A közösség közszükségleteinek kielégítése a települési önkormányzati ügyek körébe tartozik. Önkormányzati ügyek különösen az alábbiak:

1) területrendezés, ingatlangazdálkodás, környezet- és természetvédelem, valamint vízgazdálkodás, [...]

5) egészségvédelem; [...]

13. 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) 400. cikkének (2) bekezdése értelmében:

„A vajdasági környezetvédelmi és vízgazdálkodási alapok (a továbbiakban: vajdasági alapok) az (1) bekezdésben említett törvény (azaz az ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych [2009. augusztus 27-i államháztartási törvény], Dz. U., 2019., 869. tétel és későbbi módosításai) 9. cikkének 14. pontja értelmében vett önkormányzati jogi személyek.”

14. A környezetvédelemről szóló törvény 400b. cikkének (2) bekezdése a következőket írja elő:

„(2) A vajdasági alapok tevékenységének célja a környezetvédelem és a vízgazdálkodás finanszírozása a 400a. cikk (1) bekezdésének 2., 2a., 5–9a., 11–22. és 24–42. pontjában meghatározott körben.

(2a) A Nemzeti Alap és a vajdasági alapok tevékenységének célja továbbá a környezetvédelem és a vízgazdálkodás finanszírozásának megvalósítására vonatkozó feltételek kialakítása, különösen a finanszírozás és annak ösztönzését szolgáló tevékenységek támogatásának biztosításával, valamint az egyéb szervezetekkel – köztük a területi önkormányzatokkal, vállalkozókkal és a Lengyel Köztársaságon kívül letelepedett szervezetekkel – való együttműködés útján.”

15. Azbesztmentesítésre vonatkozó rendelkezések a parlament által elfogadott törvényből következnek.³ Ehhez kapcsolódik a minisztertanács „Program Lengyelország azbesztmentesítésére 2009–2032 között” című többéves program létrehozásáról szóló, 2009. július 14-i határozata.⁴ A határozat az Európai Unió által többéves távlatban előírt feladatokat határozza meg, megállapítja a program célkitűzéseit, valamint jogalkotási, pénzügyi és szervezeti kereteit. A területi önkormányzatokat azbeszttartalmú anyagok eltávolítására vonatkozó programok kidolgozására kötelezi.

16. L. város tanácsa a környezetvédelemről szóló törvény alapján eljárva 2019. április 26-i 227/VI/2019 határozatával elfogadta az „L. város azbesztmentesítésének aktualizált programját 2018–2032 vonatkozásában”. A program megvalósításával L. város polgármesterét bízták meg. L.

³ Ustawa z 19 czerwca 1997 r. o zakazie stosowania wyrobów zawierających azbest (az azbeszttartalmú anyagok használatának tilalmáról szóló, 1997. június 19-i törvény) (Dz. U. 2020., 1680. tétel).

⁴ Uchwała Rady Ministrów z 14 lipca 2009 r. w sprawie ustanowienia programu wieloletniego pod nazwą „Program Oczyszczenia Kraju z Azbestu na lata 2009–2032”, amelyet az ustawa z dnia 6 grudnia 2006 r. o zasadach prowadzenia polityki rozwoju (a fejlesztéspolitika folytatásának szabályairól szóló, 2006. december 6-i törvény) (Dz. U. 2009., 84. szám, 712. tétel) alapján fogadtak el.

város polgármestere a 2019. szeptember 23-i 62/9/2019. sz. rendeletével pontosan meghatározta a projekt megvalósításának szabályait. L. város tanácsi határozatának melléklete szerint az azbeszt eltávolítására irányuló tevékenységek többek között az L. területén található azbeszttartalmú anyagok eltávolítását és azbeszttartalmú hulladékok ártalmatlanítását jelentik.

III. A tényállás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

17. A Gmina L. (L. település, Lengyelország, a továbbiakban: település) területi önkormányzat. A település ellátja a települési önkormányzatokról szóló törvény 7. cikkében felsorolt saját feladatokat. Ehhez jön több, a kormány feladatköréből a településre átruházott feladat. A település emellett aktív heaalany.

18. Az azbeszttartalmú anyagok eltávolítására irányuló program végrehajtása az említett törvényes feladatainak teljesítését, valamint a kormányzati „Program Lengyelország azbesztmentesítésére 2009–2032 között” megvalósítását jelenti. E program végrehajtására az L. város polgármesterének 2019. szeptember 23-i rendelete alapján kerül sor.

19. E rendelet szerint a település a területén eltávolítja (átveszi) a lakó- és gazdasági épületekben található azbeszttartalmú anyagokat és az azbeszttartalmú hulladékokat. E tevékenység nem vonatkozik azokra az ingatlanokra, amelyekben gazdasági tevékenységet folytatnak. A település az azbesztnek a programban részt vevő épületekből való eltávolításával járó valamennyi költséget finanszírozni kívánja.

20. E tevékenységet a település szervezi meg, átvéve a lakosok kérelmeit, akik az azbeszt ingatlanjukból való eltávolításában érdekeltek. Ezt követően a közbeszerzésekről szóló törvény alapján kiválasztja az azbesztet eltávolító vállalkozót. Ezt követően e vállalkozóval szerződést köt azon lakók ingatlanjain való szolgáltatásnyújtásra, akik korábban a település hivatalához megfelelő kérelmet nyújtottak be.

21. A szolgáltatások teljesítését követően az így kiválasztott vállalkozó a megállapodás szerinti díj után felszámított héát feltüntető számlát állít ki. A település saját forrásaiból fedezi e héával együtt számított díj egészét. Ezt követően a település a Wojewódzki Fundusz Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej w L.-ből (L.-i vajdasági környezetvédelmi és vízgazdálkodási alap) nyújtott támogatás formájában igényelni fogja az e célból viselt költségek egészének vagy egy részének a visszatérítését. E támogatás az alap által meghatározott követelmények teljesítésének függvényében a költségek 40–100%-át teheti ki. A lakosok e címen semmilyen költséget nem viselnek, és a település szolgáltatási szerződést sem köt velük az azbeszt ingatlanjukból történő eltávolítására.

22. A település 2020. január 7-én az adóhatóságtól feltételes adómegállapítást kért a következő kérdésekkel kapcsolatban:

- E program végrehajtása során a héatörvény 15. cikkének (6) bekezdésében említett hatóságként jár-e el?
- Az L.-i vajdasági környezetvédelmi és vízgazdálkodási alpból nyújtott támogatás a héatörvény 19a. cikke (5) bekezdésének (6) bekezdéssel összefüggésben értelmezett 2. pontja szerinti adókötelezettséget keletkeztet-e a település számára?

– Jogosult-e a település az előzetesen felszámított hea levonására a közbeszerzésekről szóló törvény alapján kiválasztott vállalkozó által kiállított azon számlák alapján, amelyek igazolják, hogy azbeszttartalmú anyagokat távolítottak el az azbesztmentesítés L. részére programban részt vevő természetes személyek épületeiből és társasházi épületekből?

23. A település ennek során úgy vélte, hogy hatóságként jár el. Területi önkormányzatként a települési önkormányzatokról szóló törvény 7. cikke (1) bekezdésének 1. pontjában meghatározott saját feladatokat látja el. Ingyenesen finanszírozza az azbeszt eltávolítását a lakosok, a helyi közösség tagjai érdekében, akiktől emiatt semmilyen közterhet, illetéket, járulékot vagy egyéb díjat nem szednek be. A település arra is rámutatott, hogy a bemutatott helyzetben nem áll fenn a héairányelv 13. cikke szerinti versenytorzulás veszélye. A település ugyanis nem saját eszközeivel és forrásaival, illetve saját munkavállalói révén hajtja végre a projektet. A vállalkozót viszont a közbeszerzési törvény rendelkezései alapján kell kiválasztania, ami a versenyt erősítő lépést jelent.

24. Az adóhatóság 2020. március 13-i feltételes adómegállapításában megállapította, hogy a település által bemutatott projektet a héaköteles tevékenységek közé kell sorolni. E tevékenység ugyanis abban áll, hogy a település lakosainak továbbértékesítik a kiválasztott vállalkozótól vásárolt azbeszteltávolítási szolgáltatásokat. A település e szolgáltatásokat a közbeszerzési törvény alapján kiválasztott vállalkozótól saját nevében, de harmadik személyek javára veszi igénybe. Így a héatörvény 8. cikke (2a) bekezdésének megfelelően a szolgáltatásnyújtó szervezet szerepébe kerül, még akkor is, ha a lakókkal nem fog szerződést kötni. A szolgáltatásokat nem a település valamennyi lakosa fogja igénybe venni, hanem csak azok, akik az ingatlanjukban található azbeszt eltávolítása iránt megfelelő kérelmet nyújtanak be. Ennek során lényegtelen, hogy a projektből közvetve valamennyi lakó profitál.

25. Az adóhatóság hangsúlyozta, hogy a vállalkozót a település választja ki (nem pedig a lakók), a település fog a vállalkozóval szerződést kötni, a település részére állítják ki a számlákat, és a díjat a település saját forrásból fizeti. A település így aktívan vesz majd részt a szolgáltatásnyújtásban. A konkrét szolgáltatásokat a település nyújtja a kérelmet benyújtó egyes külön ingatlan tulajdonosok részére, és e konkrét szolgáltatások költségeinek fedezéséhez kapcsolódik a L.-i vajdasági környezetvédelmi és vízgazdálkodási alaptól kapott támogatás.

26. A fentiekre tekintettel az adóhatóság megállapította, hogy a település héaalanyának minősül, héaköteles tevékenységeket folytat, és az L.-i vajdasági környezetvédelmi és vízgazdálkodási alaptól nyújtott támogatásra is kiterjedő adótelezettség terheli. Ugyanakkor a települést megilleti a vállalkozó által kiállított számlákon előzetesen felszámított hea levonásához való jog.

27. 2020. július 21-i ítéletével a Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (lublini vajdasági közigazgatási bíróság, Lengyelország) hatályon kívül helyezte a 2020. március 13-i feltételes adómegállapítását, megállapítva, hogy a település, amely egyes lakói ingatlanjainak azbesztmentesítése céljából kap támogatást, és e tekintetben semmilyen díjat nem kap a lakóktól, a projekt megvalósítása során nem jár el héaalanyként. A település a területén, így a lakosok ingatlanában található azbeszt eltávolításával nem végez a magánjog körébe eső gazdasági tevékenységet. A település nem tesz szabadpiaci feltételek mellett működő vállalkozóként a lehetséges ügyfelek közelebről meg nem határozott körének az azbeszt (azbeszttartalmú anyagok és hulladékok) eltávolítására irányuló szolgáltatások nyújtására vonatkozó ajánlatot.

28. E körülmények között a település azt a rá háruló közjogi kötelezettségét teljesíti, hogy a település területéről az azbesztet – mint az emberek egészségére és életére, valamint a környezetre veszélyes anyagot – eltávolítsa. A település összes említett tevékenységét kizárólag a hatóság települési önkormányzatokról szóló törvény 7. cikke (1) bekezdésének 1. és 5. pontjából következő, közvetlenül a lakók egészségének és életének, valamint a környezetnek a település által igazgatott területen történő védelmére irányuló közfeladatoknak a hatóság általi ellátásához kell kapcsolni.

29. A település jogorvoslatot nyújtott be a Naczelný Sąd Administracyjnyhoz (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország). A Naczelný Sąd Administracyjnyhoz (legfelsőbb közigazgatási bíróság) az eljárást felfüggesztette, és az EUMSZ 267. cikk alapján előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

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 települést (hatóságot) héaalanyknak kell tekinteni e település területén fekvő, olyan lakosok tulajdonában lévő ingatlanok azbesztmentesítésére irányuló program megvalósítása tekintetében, akiket e tekintetben semmilyen költség nem terhel? Vagy az ilyen tevékenység a település hatóságként végzett, a lakosság élete és egészsége, valamint a környezet védelmével kapcsolatos feladatok ellátására irányuló tevékenységének minősül-e, amely tekintetében a település nem minősül héaalanyknak?

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 kérdésről

31. Ha az előzetes döntéshozatalra előterjesztett 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.⁵ A bíróság mindazonáltal lényegében azt kérdezi, hogyan kell értelmezni ezen irányelv 2., 9., és 13. cikkét, hogy aztán eldönthesse, hogy a jelen ügyben a település – amint azt az adóhatóság állítja – adózás alá tartozó és adóköteles szolgáltatást nyújt-e a lakosok részére.

32. Ahhoz, hogy a település tevékenységei a héairányelv hatálya alá tartozzanak, azoknak az azbesztmentesítés keretében a település által lakosai részére *ellenérték fejében* teljesített szolgáltatásnyújtásnak kell minősülniük (a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja, erről lásd a B. részt). E szolgáltatásnyújtást *gazdasági tevékenység* keretében kell teljesíteni (a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése, erről lásd a C. részt) ahhoz, hogy a település adóalanyként

⁵ 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).

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 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.⁶ 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. A jelen ügyben a szóban forgó elfogyasztható hasznot az azbesztmentesítés jelenti. Az azbesztmentesítés nem minősül a héairányelv 14. cikk értelmében vett termékértékesítésnek, és ezért ezen irányelv 24. cikkének (1) bekezdése értelmében vett szolgáltatásnyújtásnak tekinthető.

34. Tisztázni kell azonban, hogy a szolgáltatásnyújtást ki teljesíti és kinek a részére. Szóba jöhet az ártalmatlanítással foglalkozó vállalkozás által a település részére nyújtott szolgáltatás (mivel a szolgáltatást a település rendelte meg és fizette ki), vagy a lakos részére nyújtott szolgáltatás (mivel a lakos ingatlanjáról távolították el az azbesztet). Szóba jöhet a település által a lakos részére nyújtott szolgáltatás is, mivel a lakos megfelelő kérelmet nyújtott be a településhez, és a település (bevont alvállalkozó közreműködésével) eltávolította a lakos ingatlanján található azbesztet (erről lásd a 2. pontot). Emellett a lengyel adóhatóság nyilvánvalóan azt feltételezi, hogy a héairányelv 28. cikke értelmében vett bizományi ügyletről van szó (erről lásd az 1. pontot), amelyben a település a lakos érdekében bizományos ügynöki minőségben járt el.

1. A bizományi ügylet fennállásáról

35. A héairányelv 28. cikke egyértelművé teszi, hogy „[a]zt az adóalanyt, aki a szolgáltatások nyújtásakor saját nevében, de harmadik személyek megbízásából jár el”, úgy kell tekinteni, „mintha e szolgáltatásokat saját maga vette volna igénybe és nyújtotta volna”. Ha tehát a település bizományosi minőségben saját nevében, de a lakosok megbízásából rendeli meg a vállalkozástól az azbesztmentesítést, akkor úgy kell tekinteni, mintha az azbesztmentesítést a lakosoknál maga végezte volna el.

36. A bizományi ügyletnek ez a héa szempontjából való kezelése – amint azt a Bíróság az állandó ítélkezési gyakorlatában hangsúlyozza –⁷ jogi fikciónak minősül. A bizományos tevékenysége valójában pusztán ügynöki teljesítésnek minősül, amelyért jutalékot kap. A héajogi okokból azonban ezt az ügynöki teljesítést átminősítik, és így főszolgáltatásként kezelik. Ez mindenekelőtt

⁶ 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”).

⁷ 2021. január 21-i UCMR – ADA ítélet (C-501/19, EU:C:2021:50, 43. pont); 2020. november 12-i ITH Comercial Timișoara ítélet (C-734/19, EU:C:2020:919, 49. és 50. pont); 2019. december 19-i Amărăști Land Investment ítélet (C-707/18, EU:C:2019:1136, 37. pont); 2020. szeptember 16-i Valstybinė mokesčių inspekcijs (közös vállalkozásról szóló szerződés) ítélet (C-312/19, EU:C:2020:711, 49. pont); 2017. május 4-i Bizottság kontra Luxemburg ítélet (C-274/15, EU:C:2017:333, 85., 86. és 88. pont); 2011. július 14-i Henfling, Davin, Tanghe ítélet (C-464/10, EU:C:2011:489, 35. pont).

az adómentességek tekintetében fontos;⁸ az adómentességek így a bizományos ügynöki teljesítésére is kiterjednek. Ennek eredményeképpen a közvetlen és a bizományi ügyletek azonos elbírálás alá esnek.

37. A Bíróság álláspontja szerint azonban ebből az következik,⁹ hogy két feltételnek kell teljesülnie ahhoz, hogy e rendelkezés alkalmazható legyen. Egyrészt, hogy olyan megbízásnak kell fennállnia, amelynek végrehajtása során a bizományos a megbízó javára szolgáltatásnyújtásban vesz részt. Másrészt, hogy a bizományos által igénybe vett szolgáltatásoknak, valamint a megbízó részére nyújtott szolgáltatásoknak azonosnak kell lenniük.

38. Ami az első feltételt illeti, a Bíróság emlékeztet arra,¹⁰ hogy a héairányelv 14. cikke (2) bekezdésének c) pontja kifejezetten használja a „szerződés” kifejezést, és a 28. cikk kimondja, hogy az adóalanynak „harmadik személyek megbízásából” kell eljárnia. Ebből következik, hogy a bizományos és a megbízó között az érintett megbízás megadására irányuló megállapodásnak kell fennállnia. A megbízót ezért egyes jogrendszerekben „megrendelőnek” is nevezik.

39. Ha azonban az ilyen megbízás és a megbízónak az e megbízásból eredő utasítási jogköre a bizományos számára a bizományi ügylet lényeges jellemzője, akkor a jelen ügyben – amint arra a Bizottság helyesen rámutat – nem kerül sor bizományi ügyletre. Az érintett lakos nem saját érdekében bízza meg a települést az azbeszt eltávolításával, hanem kérelmet nyújt be, hogy részt vehessen az államilag finanszírozott azbesztmentesítési programban. Arról, hogy részt vehet-e, a település dönt, nem pedig az érintett lakos. Úgy tűnik, hogy a kérelem benyújtásáig a lakos nem gyakorol befolyást a szolgáltatásnyújtásra. Következésképpen kizárt a bizományi ügylet megállapítása.

2. Az „azbesztmentesítési” szolgáltatás nyújtója és igénybevevője

40. Erre tekintettel felmerül az az alapvető kérdés, hogy a jelen ügyben ki nyújtotta és kinek a részére az azbesztmentesítési szolgáltatást. Ez felveti azt a kérdést, hogy hogyan kell meghatározni a szolgáltatás nyújtóját és igénybevevőjét, ha a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében vett „ellenérték fejében [történő] szolgáltatásnyújtás” teljesítésében több személy vesz részt.

a) A szolgáltató és a szolgáltatás igénybevevője meghatározásának valószínűsítő körülményei

41. Mivel a héa célja a szolgáltatás igénybevevője által a fogyasztási cikkekre 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.

⁸ Lásd kifejezetten: 2011. július 14-i Henfling, Davin, Tanghe ítélet (C-464/10, EU:C:2011:489, 36. pont).

⁹ 2020. november 12-i ITH Comercial Timișoara ítélet (C-734/19, EU:C:2020:919, 51. pont).

¹⁰ 2020. november 12-i ITH Comercial Timișoara ítélet (C-734/19, EU:C:2020:919, 52. pont).

Ezt az ellenértéket viszont harmadik személytől is meg lehet kapni.¹¹ Az, hogy nem a lakos, hanem az alap, illetve a település is fizetett a szolgáltatásnyújtásért, nem zárja ki tehát, a lakos részére nyújtott szolgáltatás feltételezését.

42. Mivel a szolgáltatást nyújtó vállalkozó a héajog értelmében adóbeszedőként jár el az állam érdekében,¹² a *szolgáltatás nyújtójának a meghatározása* szempontjából főszabály szerint azt a személyt kell alapul venni, aki az ellenértéket megkapja. Ugyanis csak ez a személy fizetheti meg az államnak az ellenértékben foglalt héát. Ebben a tekintetben a szolgáltatás nyújtójaként a település jöhet szóba. A település ugyanis az azbesztnek a lakos ingatlanáról való eltávolítása érdekében bizonyos összeget kap egy alaptól. E tekintetben közömbös, hogy a település nem a saját személyzetével távolítja el az abesztet, 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.¹³

43. Az a tény, hogy a település közfeladatot (megelőző egészségügyi ellátás, veszélyelhárítás) vállal az azbesztmentesítéssel, e tekintetben nem képezi akadályát annak, hogy a település adott esetben szolgáltatást nyújtson a lakosok részére. Az ítélkezési gyakorlat szerint ugyanis az ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtások abban is állhatnak, hogy törvényben átruházott és törvényben szabályozott közhasznú feladatokat látnak el.¹⁴

b) A szolgáltatás nyújtója és igénybevevője közötti jogviszony

44. 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.¹⁵ E jogviszonyt azonban a Bíróság már feltételezi, amikor a szolgáltatás és a fizetés között kellően közvetlen kapcsolat áll fenn.¹⁶ 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.¹⁷ Végső soron a kérdést előterjesztő bíróság hatáskörébe tartozik e jogviszonyok és szerződéses kikötések értékelése.

45. Ha a település a lakos kérelmére csak közvetített egy megbízást a lakos és az ártalmatlanítással foglalkozó vállalkozás között, és ennek során a héairányelv 73. cikke értelmében vett „harmadik személyként” kizárólag az ellenértéket fizette ki, és annak egy részét az alap megtérítette, akkor a

¹¹ 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).

¹² 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).

¹³ 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.

¹⁴ 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).

¹⁵ 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)

¹⁶ 2022. január 20-i *Apcoa Parking Danmark* ítélet (C-90/20, EU:C:2022:37, 27. pont); 2021. szeptember 16-i *Balgarska natsionalna televizija* 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).

¹⁷ 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).

vállalkozás és a lakos között közvetlen szolgáltatási kapcsolat állna fenn. E tekintetben az szolgálna támpontként, hogy a szolgáltatásnyújtás keretében bekövetkező károk esetén a lakossal szemben kit terhelne felelősség.

46. Ha azonban a település a saját nevében és javára kötötte meg a szerződést az ártalmatlanítással foglalkozó vállalkozással, és az adott lakossal (kérelmezővel) szemben is a saját nevében és a saját javára – adott esetben közjogi alapon – járt el, akkor az alap „harmadik személyként” is fizethetett a település által a lakosnak nyújtott szolgáltatásért.

47. Ha jól értem a kérdést előterjesztő bíróságot, az ártalmatlanítással foglalkozó vállalkozás kötelezettséget vállalt a település felé, hogy eltávolítsa a település által megjelölt ingatlanokon található azbesztet. A település kötelezettséget vállalt arra, hogy ezért fizet. Ezáltal a vállalkozás által a település részére ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásra kerül sor.

48. A tulajdonos viszont nyilvánvalóan nem áll szerződéses viszonyban a vállalkozással. Inkább egyedül ő kérte a településtől az ingatlanján található azbeszt ártalmatlanítását. Ez azt mutatja, hogy az azbesztmentesítés fontos a tulajdonos számára, és ezáltal elfogyasztható hasznot jelent számára. A lakosnál végzett ártalmatlanítás fejében a település később a költségek egészének vagy egy részének megfelelő visszatérítést kap egy alaptól. Ebben a tekintetben feltételezem, hogy közvetlen kapcsolat áll fenn az adott lakos javára (a településhez benyújtott kérelmére) végzett azbesztmentesítés és a település e szolgáltatásának harmadik személy (alap) által történő legalább részbeni „kifizetése” között.

49. Elképzelhető azonban az is, hogy az alap általi refinanszírozásra attól függetlenül kerül sor, hogy kinek az azbesztjét (a lakosét vagy a települését) távolították el. Ebben az esetben az alap (a héairányelv 73. cikke értelmében vett harmadik fél) kifizetése az ártalmatlanítással foglalkozó vállalkozás által a település részére nyújtott szolgáltatáshoz kapcsolódna, és a település állami forrásból történő egyszerű refinanszírozását jelentené. Ez ugyanakkor nem tűnik ki az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből.

50. Egyes beadványok a település és a lakos közötti szerződés hiányát hangsúlyozzák, ám ez nem vezet eredményre. Természetesen nem klasszikus polgári jogi szerződésről van szó. Amint már említettem (44. pont) elegendő, ha a nyújtott szolgáltatás és a kapott ellenérték között közvetlen kapcsolat áll fenn.¹⁸

51. Ilyen közvetlen kapcsolat már akkor is fennáll, ha a két szolgáltatás kölcsönösen függ egymástól, azaz az egyik szolgáltatást csak akkor nyújtják, ha a másik szolgáltatásnyújtásra is sor kerül, és viszont.¹⁹ Ez az eset áll fenn a jelen ügyben, amikor az alap által a település javára biztosított refinanszírozás és az adott, korábban kérelmet benyújtó lakosnál végzett azbesztmentesítés között ilyen kapcsolat áll fenn,²⁰ aminek a megállapítása a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

52. Következésképpen a jelen ügyben két szolgáltatásról van szó. A vállalkozás olyan szolgáltatásnyújtást (azbesztmentesítés) teljesít a település részére, amelyre vitathatatlanszintén ellenérték fejében kerül sor. A település a maga részéről szolgáltatásnyújtást

¹⁸ Lásd a fenti 15. és az 16. lábjegyzetben említett hivatkozásokat.

¹⁹ 2020. március 11-i San Domenico Vetraria ítélet (C-94/19, EU:C:2020:193, 269. pont), lásd ebben az értelemben: 1994. június 2-i Empire Stores ítélet (C-33/93, EU:C:1994:225, 16. pont); 1988. november 23-i Naturally Yours Cosmetics ítélet (230/87, EU:C:1988:508, 14. pont).

²⁰ E tágabb analógia révén lásd még: 2022. január 20-i Apcoa Parking Danmark ítélet (C-90/20, EU:C:2022:37, 27. és azt követő pontok)

(azbesztmentesítés) teljesít az adott lakos részére, aki erre vonatkozó kérelmet nyújtott be a településhez, e szolgáltatásnyújtásra pedig szintén egy harmadik személy által fizetett ellenérték (az alap kifizetése) fejében kerül sor.

c) Az ellenérték összege

53. Az egyetlen fennmaradó kérdés az, hogy a település által kapott díjazás a lakos részére nyújtott szolgáltatás *tényleges ellenértékének* tekinthető-e. Ez azért tűnik kétségesnek, mert a harmadik személy (jelen ügyben az alap) által biztosított ellenérték bizonyos körülmények között a költségeknek csak egy részét fedezi. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem szerint a körülményektől függően ez a megtérítés a felmerült költségek 40 és 100%-át tette ki.

54. A héairányelv azonban nem feltételezi a megfelelő díjazást. Ezt már a héairányelv 26. cikke (1) bekezdésének b) pontja is mutatja, amely ingyenesség esetében is ellenérték fejében nyújtott szolgáltatást feltételez. Csekély összegű ellenérték ellenében nyújtott szolgáltatást még inkább ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak kell tekinteni. Ugyanez következik a héairányelv 80. cikkéből. E rendelkezés szerint a tagállamok rendelkezhetnek úgy, hogy a kapcsolt viszonyban álló személyek közötti szolgáltatások esetében a túl alacsony ellenértéket szabadpiaci forgalmi értékre emelik. Minden más esetben elegendő és irányadó a szabadpiaci forgalmi érték alatti ellenérték.

55. Ezért a Bíróság 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.²¹

56. Következésképpen a díjazás összege nem meghatározó a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében vett ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak való minősítés szempontjából. Döntő jelentősége sokkal inkább annak van, hogy a kifizetés (jelen ügyben az alap részéről) a kifizetés kedvezményezettjén (jelen ügyben a településen) keresztül a konkrét szolgáltatáshoz (jelen ügyben az azbesztmentesítéshez) kapcsolódik-e. Ha igen, amit a kérdést előterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia, akkor a település által „ellenérték fejében” teljesített szolgáltatásnyújtásra is sor kerül.

3. Közbenső következtetés

57. A héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontját úgy kell értelmezni, hogy annak megállapítása tekintetében, hogy mely érintettek között kerül sor ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásra, a fennálló jogviszonyok átfogó értékelése bír relevanciával. Ha ez az átfogó értékelés közvetlen kapcsolatot mutat ki a kifizetés (jelen ügyben az alap részéről) és a szolgáltatásnyújtás (jelen ügyben a lakosnál a település által végzett azbesztmentesítés) között, akkor „ellenérték fejében” teljesített szolgáltatásnyújtásról van szó.

²¹ 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).

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

58. Ahhoz, hogy a település e tekintetben adóalanyként járjon el, az adott ügyben az azbesztmentesítéssel 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.

59. 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.²²

60. Ami a „javak [...] hasznosítását” illeti, a héairányelv 9. cikke (1) bekezdése második albekezdésének második mondata egyértelművé teszi, hogy a tartós bevétel elérése gazdasági tevékenységnek *minősül*. Következésképpen az egyszerű vagyongazdálkodás – ha azt tartósan végzik – is releváns lehet a héa szempontjából. A jelen ügyben azonban nem „javak [...] hasznosításáról” van szó,²³ így a tartósság kritériuma a jelen ügyben nem releváns. Egyébként jelentős számú személy esetében az azbeszt tervszerű és bizonyos időszakon keresztül történő eltávolítása minden további nélkül megfelel ennek a kritériumnak is. Végül is az azbesztmentesítés L. város részére program 2018-tól 2032-ig terjedő időszakra szolt.

61. 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.²⁴

62. 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.

63. 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.

64. Egy ilyen tipológiai körülírás nyitottabb, mint az elvont fogalmak.²⁵ 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.

²² 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:2021:132, 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).

²³ Már a javak, és így az összehasonlíthatóság hiánya megállapítható azon határozatokhoz képest, amelyekben a Bíróságnak el kellett határolni az eseti jellegű vagyongazdálkodást 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)

²⁴ 2021. április 15-i Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA ítélet (C-846/19, EU:C:2021:277, 48. pont) és 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).

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

65. 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.²⁶ Ugyanez vonatkozik a bevételekre és egyéb tényezőkre, mint például az ügyfélkör nagyságára is.²⁷ 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.²⁸ 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.²⁹

66. 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.³⁰ A Bíróság ezt a tipológiai megközelítést már a Gemeente Borsele ítéletben,³¹ azt megelőzően pedig utalás szintjén az Enkler ítéletben³² is alkalmazta.

67. Ha a település tevékenységét a jelen ügy körülményei között vizsgáljuk, akkor néhány különbség figyelhető meg egy hasonló szakmát (jelen ügyben az „azbesztmentesítés szakmáját”) gyakorló tipikus adóalanyhoz képest. Egyrészt a település e szolgáltatások nyújtása érdekében nem folytat saját tevékenységet. A település nem biztosít saját személyzetet, és nem is keres aktívan ügyfeleket. Inkább csak a lakosok kérelmezhetik, hogy részt vehessenek a közjog alapján létrehozott azbesztmentesítési programban. A település csak ezt követően von be egy vállalkozást, amely részére elvégzi az azbesztmentesítést. E vállalkozást közbeszerzési eljárás keretében választják ki. Az azbesztmentesítéssel foglalkozó vállalkozás általában nem így választja ki az alvállalkozót.

68. A település tevékenysége abban merül ki, hogy pusztán megszervezi az azbesztmentesítés magánvállalkozó általi sikeres elvégzését. Ezeket a szervezési szolgáltatásokat pont nem kompenzálják; az alap legfeljebb a bevont „alvállalkozó” költségeit téríti meg. Egy tipikus vállalkozó viszont ezeket a haszonkulccsal növelt szervezési költségeket adná hozzá a szolgáltatása árához. A település a köztes szervezési szolgáltatásaival semmiképpen sem versenyez más magánvállalkozókkal.

²⁶ 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).

²⁷ 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).

²⁸ 2021. április 15-i Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA ítélet (C-846/19, EU:C:2021:277, 51. pont).

²⁹ 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.

³⁰ 2019. június 13-i IO (Héa – Valamely felügyelőbizottság tagjának a tevékenysége) ítélet (C-420/18, EU:C:2019:490, 44. pont).

³¹ 2016. május 12-i Gemeente Borsele und Staatssecretaris van Financiën ítélet (C-520/14, EU:C:2016:334, 29. és azt követő pontok) Ennek háttérében 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).

³² 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).

69. A település dönti el azt is, hogy e program keretében kinek a részére nyújtják a vonatkozó szolgáltatást. Ezért nem beszélhetünk a lakos által adott klasszikus megbízásról. Az azbesztmentesítési szolgáltatások általában nem ingyenesek a kedvezményezett (jelen ügyben a lakos) számára, különösen akkor nem, ha e szolgáltatásokat korábban kizárólag harmadik féltől szerezték be. A költségek 40% és 100% közötti részét átvállaló alap kifizetéseit is figyelembe véve az „átlagos” adóalany esetében legfeljebb a költségeket fedező ellenszolgáltatás nem jellemző bizonytalansága állna fenn.

70. Az, hogy a harmadik fél megtéríti-e a szolgáltatásnyújtás költségeit, és ha igen, milyen mértékben, a harmadik fél (jelen ügyben az alap) későbbi döntéséig nyitva marad. Ennek megfelelően a települést nem jellemzi vállalkozói szellem, és nincs lehetősége arra sem, hogy nyereségre tegyen szert.³³ Következésképpen a harmadik fél költségek megtérítésére vonatkozó szabályozásának megfelelően kizárólag a veszteség kockázatát viseli. Egyetlen tipikus adófizető sem szervezné meg úgy vállalkozását, hogy valamit megszervez egy ügyfél számára, ugyanakkor csak a veszteség kockázatát viseli, és még nagyon hosszú távon sem realizálhat nyereséget.

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

72. Azok a körülmények tehát, amelyek között az alapeljárásban szóban forgó szolgáltatásnyújtásra sor kerül, eltérnek azoktól a körülményektől, amelyek között az azbesztmentesítés általában megvalósul. A település a jelen ügyben sem szolgáltat az azbesztmentesítés általános piacán, hanem inkább a hulladékártalmatlanítási szolgáltatások végfelhasználójaként jelenik meg. A település e szolgáltatásokat az ártalmatlanítással foglalkozó szerződött vállalkozásoktól szerzi be, és a megelőző egészségügyi ellátás és veszélyelhárítás (vagy közérdekű szolgáltatások és környezetvédelem) keretében bocsátja a területén élő lakosok rendelkezésére.³⁴

73. 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

74. 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 adóalanyoknak, még akkor sem, ha a héairányelv 9. cikke értelmében vett gazdasági tevékenységet folytatnak.

³³ 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).

³⁴ 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).

1. A héairányelv 13. cikkének jellege és célja

75. A héairányelv 13. cikke nem adómentességről rendelkezik,³⁵ 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.

76. 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).

77. 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.³⁶ 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 nehezen egyeztethető össze a héairányelv fentiekben felvázolt fogyasztási adó alapú szemléletével (33. pont),³⁷ ugyanis a végfogyasztó helyes adóztatása nem függhet attól, hogy a fogyasztók ellátására a hatóságként végzett tevékenység keretében kerül-e sor.

78. A héairányelv azonban különleges bánásmódot biztosít a közjog által szabályozott szervek számára az általuk hatóságként folytatott ügyletek tekintetében. Ez azon a gondolon 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

79. 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.³⁸ Az egyetlen szempont tehát, amely alapján bizonyossággal meg

³⁵ 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 Sudaçor 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).

³⁶ 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).

³⁷ 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).

³⁸ 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).

lehet különböztetni e két kategóriát, ebből következően a nemzeti jog alapján alkalmazandó jogi szabályozás.³⁹ Ennek során az elvégzendő elemzés jellegét figyelembe véve a nemzeti bíróság feladata az alapügyben szóban forgó tevékenységeknek a fent meghatározott kritérium alapján történő megítélése.⁴⁰

80. Úgy tűnik, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata ennek során elsősorban a jogalap közjogi vagy magánjogi jellegére összpontosít. A jogalap pusztán formális figyelembevételével kapcsolatban azonban minden esetben kétségek merülnek fel, ha a tagállama joga lehetővé teszi a közjog által szabályozott szervek számára, hogy szerződéses jogviszonyokat a közjog alapján is létrehozzanak. A héairányelv hatálya nem a jogi aktus formájának (közjogi vagy polgári jogi szerződés) megválasztásától, hanem inkább tartalmi kritériumoktól függ. Amennyiben azonban a közjog által szabályozott szerv gazdasági tevékenységét típusösszehasonlítás alapján értékelik (erről lásd a fenti C. részt), a legtöbb probléma valószínűleg már a héairányelv 9. cikkének szintjén megoldható.

81. A jelen ügyben úgy tűnik, hogy – a kérdést előterjesztő bíróság értékelésétől függően – a település az ítélkezési gyakorlat értelmében vett különös közjogi szabályozás keretében járt el. A lakos (szolgáltatás igénybe vevője) kérelmét az L. város tanácsa által elfogadott, azbeszttartalmú anyagok eltávolítására irányuló közjogi program keretében nyújtotta be. A település a polgármester (közjogi) rendelete alapján átveszi az azbeszttartalmú anyagokat. Az ártalmatlanítási programba való részvétel iránti kérelem benyújtására és e kérelemnek az elfogadására következképpen közjogi alapon kerül sor. Maga a környezetvédelmi és vízgazdálkodási alap által biztosított refinanszírozás szintén közjogon alapul. Emiatt az ítélkezési gyakorlat értelmében hatóságként folytatott tevékenység áll fenn. Következésképpen tehát a héairányelv 13. cikkének (1) bekezdése értelmében a település nem minősül adóalanyak.

3. A verseny jelentős torzulásának hiánya

82. A héairányelv 13. cikke (1) bekezdésének második albekezdése szerint a közjog által szabályozott szerv, még ha hatóságként is folytat ügyleteket, akkor is adóalanyak minősül, ha a nem adóalanyként való kezelés a verseny jelentős torzulásához vezetne. A harmadik albekezdés szerint a közjog által szabályozott szervek minden esetben adóalanyak minősülnek az I. mellékletben meghatározott tevékenységek tekintetében, kivéve, ha e tevékenységek mértéke elhanyagolható. Az I. melléklet felsorolja a tagállamok lakosai számára nyújtott tipikus közhasznú szolgáltatásokat. Ezek közé tartozik a víz-, gázszolgáltatás stb., a hulladékártalmatlanítás azonban nem.

83. Ennek a kivétel alóli kivételnek háttérét 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 adóalanyként való kezelése versenytorzuláshoz vezethet.⁴¹ 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.

³⁹ 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).

⁴⁰ 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).

⁴¹ 2008. szeptember 16-i Isle of Wight Council és társai ítélet (C-288/07, EU:C:2008:505, 33. pont).

84. 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.⁴² A héairányelv 13. cikke (1) bekezdésének második és harmadik albekezdései következképpen szorosán összekapcsolódnak, mivel ugyanazon célkitűzést követik, vagyis azt, hogy a héat akkor is fogyasztóra hárítsák, ha a szállítója hatóságként jár el.

85. 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.⁴³ Következésképpen a héairányelv 13. cikke (1) bekezdésének második és harmadik albekezdését együttesen kell értelmezni.⁴⁴ 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.⁴⁵

86. 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 az azbesztmentesítési program rendszerének sajátos körülményei kizárják a verseny jelentős torzulását.

87. 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 csak a szolgáltatások kedvezményezettjeként jár el. Ezt megerősíti azon tény is, hogy a közbeszerzési jog keretében egy magánszereplőt választanak ki a szolgáltatás nyújtására és vannak be abba. A jelen ügyben tehát a település nem szorítja ki a magánszektorbeli versenytársakat az azbesztmentesítés piacáról, hanem – közérdekből (környezetvédelem, veszélyelhárítás, egészségvédelem, közérdekű szolgáltatás) – csupán az azbesztmentesítéssel foglalkozó vállalkozás és a végfelhasználó (jelen ügyben az érintett lakos) közé ékelődik, és részben egy másik közjog által szabályozott szerv állami forrásaiból refinanszírozza magát.

88. 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 az azbesztmentesítéssel foglalkozó vállalkozást, szintén a héairányelv 13. cikkének a település konkrét azbesztmentesítési program keretében végzett tevékenységére való alkalmazása mellett szól.

⁴² 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).

⁴³ 2008. szeptember 16-i Isle of Wight Council és társai ítélet (C-288/07, EU:C:2008:505, 38. pont).

⁴⁴ 2008. szeptember 16-i Isle of Wight Council és társai ítélet (C-288/07, EU:C:2008:505, 39. pont).

⁴⁵ 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).

4. Közbenső következtetés

89. A héairányelv 13. cikke (1) bekezdésének második albekezdését úgy kell értelmezni, hogy 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.

V. Véggkövetkeztetés

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

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