

C-612/21. sz. ügy**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2021. szeptember 30.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság,
Lengyelország)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2021. április 16.

Felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél:

Gmina O.

Ellenérdekű fél a felülvizsgálati eljárásban:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Az alapeljárás tárgya

Egy település által azon feltételes adómegállapítással szemben benyújtott felülvizsgálati kérelem, amely a települést a megújulóenergia-rendszerek telepítésével kapcsolatos szolgáltatások tekintetében héaalannak nyilvánította.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya és jogi alapja

A 2006/112 irányelv rendelkezéseinek értelmezése, az EUMSZ 267. cikk

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

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

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

A hivatkozott uniós rendelkezések

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.): 2., 9. és 13. cikk

A hivatkozott nemzeti rendelkezések

1. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (a termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó adókról szóló, 2021. március 11-i törvény (Dz. U. 2018., 2174. tétel; a továbbiakban: hía-törvény).

15.1. cikk Adóalanyok azok a jogi személyek, jogi személyiség nélküli szervezeti egységek és természetes személyek, akik vagy amelyek a (2) bekezdés szerinti gazdasági tevékenységet önállóan végzik, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

15.2. cikk Gazdasági tevékenység a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermelőipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek minősül különösen az áruk vagy immateriális eszközök és jogok bevétel elérése érdekében történő tartós hasznosítása.

15.6. cikk A polgári jogi szerződések alapján folytatott tevékenységek kivételével nem minősülnek adóalanyoknak a közhatalmi szervek és az e szerveket a különös jogszabályok által rájuk bízott feladatok ellátásában segítő hivatalok.

29.a. cikk (1) bekezdése [...] 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.

2. 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)

400a. cikk (1) bekezdése. A környezetvédelem és a vízgazdálkodás finanszírozása a következőket foglalja magában:

21) a levegőminőség védelmére vonatkozó projektek;

22) a helyi megújulóenergia-források használatának és környezetbarátabb energiahordozók bevezetésének előmozdítása;

403. cikk (2) bekezdése. A település feladatkörébe tartozik a környezetvédelem finanszírozása a 400a. cikk (1) bekezdésének [...] 21–25. [...] pontjában meghatározott körben, olyan összegben, amely nem lehet kevesebb, mint a 402. cikk (4), (5) és (6) bekezdésében említett, a települési költségvetés bevételét képező díjakból és bírságokból származó bevételek összege, csökkentve a bevételek alapján a vajdasági alapokhoz rendelt többlettel.

A tényállás és az alapeljárás bemutatása, valamint a felek alapvető érvei

- 1 A jogvita lényegében arra vonatkozik, hogy a település hálalanyként jár-e el a megújulóenergia-rendszerek telepítésével kapcsolatos projekt végrehajtásakor, és következésképpen annak megállapítására, hogy hálaköteles-e az ingatlantulajdonosok önrésze és a település által e projekt megvalósítására kapott támogatás.
- 2 A Gmina O. (a továbbiakban: felperes vagy település) a megújulóenergia-rendszerek telepítésével kapcsolatos szolgáltatások tekintetében a hozzáadottérték-adóval (hál) kapcsolatos egyedi ügyben feltételes adómegállapítást kért.
- 3 A település aktív hálalanyként nyilvántartásba vett területi önkormányzat. Három másik településsel együtt a település partnerségi megállapodást kötött a megújulóenergia-rendszerek e négy település területén történő telepítésére vonatkozó projekt (a továbbiakban: projekt) megvalósítása érdekében.
- 4 Az egyik település projektvezetőként valamennyi partner nevében a projekt támogatására vonatkozó szerződést kötött a vajdasággal. A partnerségi megállapodás alapján a kapott támogatást a partnereknek az öket megillető részben folyósítják.

- 5 A támogatás kizárólag a támogatható költségek részleges fedezésére szolgál. Az egyes települések mérlegelési jogkörébe tartozik a projekt fennmaradó költségeinek finanszírozási módja. A felperes által kapott támogatás a projekttel kapcsolatos kiadásokat fedezi, és csak az e projekt megvalósításához szükséges kiadásokra fordítható. A település a projekt teljes elszámolható költsége 75%-ának megfelelő támogatásban részesült.
- 6 A projekt fő célja a teljes energiatermelésen belül a megújuló energiaforrások arányának növelése, valamint a légköri szennyezés-kibocsátás csökkentése, a napenergia felhasználásának elősegítése, a megújuló energiaforrások felhasználásának ösztönzése az egyéni fogyasztók körében ökológiai és környezetbarátabb megújulóenergia-rendszerek telepítésével. A projekt keretében a település a minisztertanács által 2009. november 10-én elfogadott, „Lengyelország 2030-ig tartó energiapolitikáját” hajtja végre, amelynek keretében a megújuló energiaforrásoknak az előállított energia 20%-át kell kitenniük.
- 7 A projekt keretében lakosok és jogi személyek tulajdonában álló ingatlanokon fotovoltaiikus paneleket, vízmelegítésre szolgáló levegős hőszivattyúkat és napkollektorokat telepítenek. A település az ingatlantulajdonos természetes személyekkel (lakosokkal) szerződést kötött. Az ingatlantulajdonosok a településsel kötött szerződés alapján önként csatlakoznak a projekthez.
- 8 Az ingatlantulajdonosokkal kötött szerződés értelmében a projekt időtartama alatt, azaz attól az időponttól számított 5 éven keresztül, amikor a település a támogatási megállapodás és a partnerségi megállapodás alapján megkapja az utolsó kifizetést, az összes megújulóenergia-rendszer a település tulajdonát képezi. Ezen időszakot követően a megújulóenergia-rendszerek tulajdonjoga átszáll az ingatlantulajdonosokra. A projekt ideje alatt az ingatlantulajdonos nem értékesítheti az megújulóenergia-rendszert. A település ezen időszak alatt szintén nem értékesítheti vagy szerelheti le a berendezéseket, mivel ez a veszéllyel járna, hogy a településnek a vissza kell fizetnie a támogatást. Az ingatlantulajdonosok a megállapodás szerinti határidőn belül kötelesek átutalni az önrészt a település bankszámlájára. A tulajdonosok a szerződéses rendelkezéseknek megfelelően további díjfizetés nélkül használhatják a megújulóenergia-rendszert. Az ingatlantulajdonos meghatalmazza a települést arra, hogy eljárjon a nevében az illetékes közigazgatási hatóságok előtt annak érdekében, hogy kérelmezze a jogszabályokban előírt, a létesítmény ingatlanán történő elhelyezéséhez szükséges engedélyeket.
- 9 A település kötelezettséget vállalt arra, hogy kiválasztja a vállalkozót, meghatározza a munkavégzési ütemtervét, az építkezést folyamatosan felügyeli, lefolytatja a végső átvételt, és elvégzi a projekt pénzügyi elszámolását. Az ingatlantulajdonosok által fizetett önrész az egyetlen olyan pénzösszeg, amelyet az ingatlantulajdonosok a projekt végrehajtásából eredően fizetnek a településnek. Ez az önrész a konkrét megújulóenergia-rendszerek vállalkozó által meghatározott elszámolható költségei, azaz e konkrét rendszer tekintetében a vállalkozót megillető díj részét képezi. Ez a rész az elszámolható költségek 25%-át teszi ki, és

az ingatlanulajdonossal kötött szerződés az önrész legmagasabb mértékét is tartalmazza, összességében meghatározva.

- 10 Az ingatlanulajdonosok kifizetéseit nem fordítják a felügyelettel és az ösztönzéssel kapcsolatos költségekre. Ezeket az elszámolható költségeket a település saját forrásaiból és a támogatásból fedezi. A megújulóenergia-rendszereket egy vállalkozó – a közbeszerzésre vonatkozó szabályok alapján nyílt ajánlati felhívás útján kiválasztott gazdasági szereplő – fogja telepíteni.
- 11 A vállalkozóval kötött szerződés a vállalkozó és a négy megrendelő település részvételével ötoldalú lesz. E szerződésből következik az egyes településekben megvalósítandó megújulóenergia-rendszerek köre és típusa. Mindegyik település külön-külön számol el a vállalkozóval, amely az egyes települések megrendeléseit után településenként állít ki számlát.
- 12 Nincs lehetőség nagyobb támogatást kapni abban az esetben, ha a vállalkozó az előzetesen megadottnál magasabb árat ajánl. A támogatás azonban alacsonyabb lesz, ha a vállalkozót megillető ár alacsonyabb lesz a támogatási kérelemben feltüntetett árnál. A projekt támogatási szerződése nem kötelezi a települést arra, hogy az ingatlanulajdonosoktól önrészt szerezzen, és nem határozza meg az ingatlanulajdonosok önrészének összegét.
- 13 A támogatást a település által a projekt keretében viselt elszámolható költségek (köztük az ösztönzés és a felügyelet költségeinek) társfinanszírozása céljából ítélik meg, és a település e költségekkel a támogatást nyújtó intézmény felé fog elszámolni. A támogatás összegét a település által a projekttel kapcsolatos beszerzések vonatkozásában viselt elszámolható költségek összege határozza meg.
- 14 A település azzal a kérdéssel fordult a Dyrektor Krajowej informacji Skarbowej-hez (a nemzeti adóhatóság igazgatója, a továbbiakban: adóhatóság), hogy az ingatlanulajdonosok által fizetett önrész és a település által kapott támogatások azért nem tartoznak-e a héa hatálya alá, mert a település a megújulóenergia-rendszerek telepítése tekintetében nem héaalanyként jár el. Álláspontja szerint a nyújtott szolgáltatások nem tartoznak a héa hatálya alá, mivel azokat közjogi szabályozás keretében, nem pedig gazdasági tevékenység keretében nyújtják. Következésképpen az önrész és a támogatás nem képezi a nyújtott adóköteles szolgáltatások ellenértékét.
- 15 Az adóhatóság az adójogi rendelkezések kötelező erejű értelmezése tárgyában hozott 2019. augusztus 7-i határozatában tévesnek ítélte a település álláspontját. Rámutatott, hogy a település e tevékenységek tekintetében héaalanyként jár el. Sem a település saját feladatainak ellátása, sem a projekt célja nem eredményezhet héa alóli mentességet. E tevékenységek végzését ugyanis az állam közhatalmi előjogainak figyelembevételével különös közjogi szabályoknak is alá kell vetni.
- 16 Az adóhatóság szerint a leírt szolgáltatásokat polgári jogi szerződések alapján nyújtják, visszterhes szolgáltatásoknak minősülnek, és olyan tevékenységi körbe

(szolgáltatástípusba) tartoznak, amely tekintetében más olyan gazdasági szereplők is jelen vannak a piacon, amelyek tevékenysége nincs kizárva a héatörvény hatálya alól. Az ismertetett ügyletben a település más gazdasági szereplőkhöz hasonlóan jár el, tehát a héatörvény 15. cikkének (6) bekezdése és a Bíróság ítélkezési gyakorlata fényében az általános szabályok szerint héaköteles.

- 17 Az adóhatóság álláspontja szerint közvetlen kapcsolat (egyenértékűség) áll fenn a település szolgáltatása és a tulajdonosok által teljesített kifizetések között. E kifizetések tehát a település által nyújtott szolgáltatások ellenértékét fogják képezni.
- 18 Ezenfelül az adóhatóság jelezte, hogy a héatörvény 29. cikke (1) bekezdésének megfelelően az adóalap magában foglalja mind az ingatlantulajdonosok által teljesített kifizetéseket, mind pedig a település által a megújulóenergia-rendszerek megvalósításán alapuló és a héatörvény 5. cikke (1) bekezdésének 1. pontja szerint héaköteles szolgáltatások teljesítése címén harmadik személytől kapott támogatás összegét.
- 19 Az elsőfokú bíróság elutasította a település keresetét.
- 20 A bíróság nem osztotta a település azon álláspontját, amely szerint a szolgáltatások egyenértékűségének hiánya miatt nem folytat a héatörvény 15. cikkének (2) bekezdése értelmében vett gazdasági tevékenységet. A bíróság álláspontja szerint az önrészek egyenértékűségének hiánya mindazon polgári jogi jogviszonyok alapvető jellemzője, amelyekben úgynevezett áruk vagy szolgáltatások árával kapcsolatos támogatást nyújtanak. A bíróság nem osztotta a település azon álláspontját sem, amely szerint a tevékenységek nem haszonszerzésre, hanem a megújuló energiaforrások arányának a teljes energiatermelésen belüli növelésére irányulnak. A bíróság álláspontja szerint a második célkitűzés megvalósítása nem zárja ki az első célkitűzés megvalósítását. A település az ingatlantulajdonosoktól a felmerült elszámolható költségek 25%-ának fedezetét kapja meg, így a telepítésre nem az ingatlantulajdonosok pénzügyi hozzájárulása nélkül kerül sor. Az a körülmény, hogy a település nem tesz szert nyereségre, nem befolyásolja annak vizsgálatát sem, hogy e tevékenységek gazdasági tevékenység körébe tartoznak-e.
- 21 Az elsőfokú bíróság álláspontja szerint az a körülmény, hogy a település közfeladatot lát el (a környezet és a természet védelmét), szintén nem eredményezi a település adómentességét.
- 22 A bíróság úgy ítélte meg, hogy a település és az ingatlantulajdonos közötti kapcsolat a megkötött szerződésből eredő polgári jogi jogviszonynak minősül. A település tehát nem hatóságként jár el.
- 23 A héatörvény 29a. cikke (1) bekezdésének megsértése tekintetében a bíróság álláspontja szerint nem vitatott, hogy a jelen ügyben a támogatást a megújulóenergia-rendszerek meghatározott ingatlantulajdonosnál való

telepítésének finanszírozására nyújtották. Ezzel szemben a megújulóenergia-rendszerek telepítésére irányuló tevékenység maga héaköteles.

24 A település a fenti ítélettel szemben felülvizsgálati kérelmet nyújtott be.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem indokolásának rövid összefoglalása

- 25 A kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy annak vizsgálata előtt, hogy a szóban forgó ügyletet közhatalmi jogkörben valósítják-e, meg kell vizsgálni, hogy a település folytat-e gazdasági tevékenységet. Meg kell jegyezni, hogy amint a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából következik, a 2006/112 irányelv 13. cikke (1) bekezdésének ezen irányelv céljai alapján történő elemzése nyilvánvalóvá teszi, hogy két feltételnek kell együttesen teljesülnie ahhoz, hogy érvényesüljön a nem adóalanyként történő kezelés szabálya, vagyis a tevékenységeket közintézménynek kell folytatnia, és ennek során hatóságként kell eljárnia (2015. október 29-i Saudaçoır ítélet, C-174/14, EU:C:2015:733, 51. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 26 Annak meghatározásához, hogy a település a vizsgált körben folytat-e gazdasági tevékenységet, meg kell vizsgálni, hogy a tevékenységek visszterhes jellegűek-e. Az ügylet ellenérték fejében teljesített ügyletként való minősítésének a lehetősége kizárólag a termékértékesítés vagy a 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 létezik olyan jogviszony, amelynek keretében kölcsönös szolgáltatások kerülnek átadásra úgy, hogy a szolgáltatásnyújtó által kapott juttatás képezi a szolgáltatást igénybe vevő számára nyújtott szolgáltatás tényleges ellenértékét (2015. október 29-i Saudaçoır ítélet, C-174/14, EU:C:2015:733, 32. pont valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 27 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint valamely szolgáltatást csak akkor nyújtanak a 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja szerint „ellenérték fejében”, tehát az akkor adóköteles, ha a szolgáltató és a szolgáltatást igénybe vevő között olyan jogviszony áll fenn, amelynek keretében kölcsönös szolgáltatásokat cserélnek ki, miközben a szolgáltató által kapott díjazás a szolgáltatást igénybe vevő részére nyújtott szolgáltatás tényleges ellenértékét képezi (2016. május 12-i Gemeente Borsele és Staatssecretaris van Financiën ítélet, C-520/14, EU:C:2016:334, 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). A település úgy véli, hogy nem folytat a héatörvény 15. cikkének (2) bekezdése értelmében vett gazdasági tevékenységet, mivel az ingatlanulajdonos önrésze nem egyenértékű a település szolgáltatásával. A Bíróság ítélkezési gyakorlata hangsúlyozza, hogy az a tény, hogy az adott értékesítést az önköltségi árnál alacsonyabb vagy magasabb áron teljesítik, nem releváns annak megállapítása során, hogy ezen értékesítés visszterhes-e. Ez utóbbi fogalom kizárólag azt feltételezi, hogy közvetlen kapcsolat áll fenn a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás és az adóalany által ténylegesen

kapott ellenszolgáltatás között (2016. május 12-i Gemeente Borsele és Staatssecretaris van Financiën ítélet, C-520/14, EU:C:2016:334, 25. pont).

- 28 Meg kell azonban állapítani, hogy a projektet a település nagyrészt a kapott támogatásból finanszírozza, így a település önrésze sem egyenértékű a telepítés költségeivel. Az önrészek egyenértékűségének hiánya mindazon polgári jogi jogviszonyok alapvető jellemzője, amelyekben úgynevezett az áruk vagy szolgáltatások árával kapcsolatos támogatást nyújtanak. A megújulóenergia-rendszerek saját forrásból történő telepítésének tényleges költségeit nem a település, és nem is az ingatlanulajdonos viseli, ami a támogatás megszerzésének tényéből következik, és nem függ össze azzal a körülménnyel, hogy a telepítési szolgáltatást a település nyújtja.
- 29 A C-520/14. sz. ügyben a Bíróság felhívta a figyelmet a gyermekek szállítása fejében fizetett díjak, valamint a szállítási költségek közt fennálló aszimmetriára, és azon körülményre, hogy a gyermekek szállítására nem olyan feltételek mellett került sor, amelyek alapján a személyszállítási tevékenységet szokásosan végzik.
- 30 A kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy a jelen ügyben nem áll-e fenn ilyen aszimmetria. Az ingatlanulajdonos által fizetett önrész összegét a vállalkozó által meghatározott konkrét megújulóenergia-rendszer elszámolható költségeinek részeként számították ki. Az ingatlanulajdonos önrésze kiszámításának módja azt mutatja, hogy az nem egyenértékű a település által nyújtott szolgáltatással (a telepítés elszámolható költségeinek 25%-a). A település a felügyelettel és az ösztönzéssel kapcsolatos költségeket saját forrásból és a támogatásból fedezi.
- 31 A kérdést előterjesztő bíróság az ügylet piactól eltérő feltételeire is felhívja a figyelmet. Az ingatlanulajdonosok az ingatlan megújulóenergia-rendszerek telepítéséhez szükséges részét a település rendelkezésére bocsátották. A projekt megvalósítását a nyílt ajánlati felhívás keretében kiválasztott építésvezető felügyeli. Kétség merül fel azzal kapcsolatban, hogy nem az ingatlanulajdonos, hanem a település minősül-e végfelhasználónak, fogyasztónak. A fentiek alapján arra a következtetésre lehet jutni, hogy a szolgáltatások kedvezményezetteje a település, és hogy az ingatlanulajdonosok kifizetései csak kiegészítő finanszírozási forrást jelentenek.
- 32 Ebben az esetben nincs szó a szolgáltatás árának megállapításáról. Ellenértéket semmi esetre sem lehet megállapítani. Amint azt a Bíróság megállapította, a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontja arra irányul, hogy oly módon vegyenek figyelembe valamely termékértékesítésért vagy szolgáltatásnyújtásért fizetett ellenértéket, hogy visszatükröződjön a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás teljes valódi értéke. Ennek érdekében e rendelkezés ellenértékként befoglalja az adóalapba az ezen ügyletek árával közvetlenül összefüggő támogatásokat (2019. október 9-i C GmbH & Co. KG kontra Finanzamt Z ítélet, C-573/18 és C-574/18, EU:C:2019:847, 32. és 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Nem lehet szó ellenértékről

akkor, ha a település lakosa nem a beruházás kedvezményezettje. Meg kell jegyezni, hogy a berendezések telepítése nem az egyes lakosok, hanem a település részére nyújtott szolgáltatás, amely ebben a szakaszban a vállalkozóval kötött szerződés alapján megszerzi a lakók tulajdonában álló ingatlanokon telepített berendezések tulajdonjogát. Ezzel szemben, amint azt a kérdést előterjesztő bíróság ítélezési gyakorlatában megállapította, a projekt megvalósításának előnyeiből a közösség egésze részesül, és nem csupán azon ingatlanok lakói, amelyekre a napkollektorokat telepítik.

- 33 Azt, hogy a település nem folytat gazdasági tevékenységet, az a körülmény is alátámasztja, hogy nem áll szándékában rendszeres és folyamatos jelleggel a megújulóenergia-rendszerek telepítésére irányuló szolgáltatást nyújtani.
- 34 Annak elfogadása, hogy az említett tevékenységet gazdasági tevékenység keretében végzik, még nem jelenti azt, hogy az nem adóköteles. A település jelezte, hogy a projekt megvalósítása során ellátja a települési önkormányzatokról szóló törvény és a környezetvédelemről szóló törvény által előírt törvényes feladatokat. A környezetvédelemről szóló törvény 400a. cikke (1) bekezdésének 21. és 22. pontjával összefüggésben értelmezett 403. cikkének (2) bekezdése kimondja, hogy a környezetvédelem a levegőminőséggel kapcsolatos projektek és a helyi megújulóenergia-források használatának és a környezetbarát energiahordozók bevezetésének előmozdítása körében a település feladata.
- 35 Ugyanakkor viszont úgy tűnik, hogy a kérelemben bemutatott tevékenységek végzése nem tartozik különös közjogi szabályok hatálya alá. Az, hogy az ilyen feladatokat nem területi önkormányzatoknak minősülő személyek is elláthatják, azt jelenti, hogy e feladatok ellátása során érdemben nem élnek az illetékes hatóságra jellemző hatósági jellegű jogi eszközökkel. Ezzel szemben a versenyszabályok tiszteletben tartására figyelemmel az a körülmény, hogy e feladatokat közjogi és nem közjogi szervezetek egyaránt végzik, nem eredményezheti az ellátott feladatok adójogi jellegének eltérő értékelését.
- 36 Az első kérdésre adott igenlő válasz esetén a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy bele kell-e számítani a 2006/112 irányelv 73. cikke szerinti adóalapba azt a támogatást, amelyet a település (hatóság) a megújuló energiaforrásokra vonatkozó projektek megvalósítására uniós forrásokból kapott.
- 37 Annak megállapítása, hogy a település olyan gazdasági tevékenységet folytat, amely nem tartozik a héa hatálya alá, nem feltétlenül jelenti azt, hogy az ingatlantulajdonos által fizetendő teljes összeg adóköteles, ugyanis ezen összeg támogatásból fedezett része nem feltétlenül adóköteles, mivel azt nem számítják bele az adóalapba.
- 38 A Bíróság ítélezési gyakorlata hangsúlyozza, hogy ahhoz, hogy a támogatás közvetlenül összefüggjön az érintett tevékenység árával, a támogatást kifejezetten valamely meghatározott termék értékesítésére vagy meghatározott szolgáltatás nyújtására kell kifizetni a támogatott gazdasági szereplő részére. A támogatás csak

ebben az esetben tekinthető úgy, mint a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás ellenértékének része, és ennek következtében csak ebben az esetben adóköteles (2004. július 15-i Bizottság kontra Németország ítélet, C-144/02, EU:C:2004:444, 27. és 28. pont; 2019. október 9-i C GmbH & Co. KG kontra Finanzamt Z ítélet, C-573/18 és C-574/18, EU:C:2019:847, 31. pont). Ennek érdekében ellenőrizni kell, hogy a termék vevői vagy a szolgáltatás címzettjei hasznot húznak-e a jogosult által szerzett támogatásból. Az átvevő vagy a címzett által fizetett árat oly módon kell meghatározni, hogy az arányosan csökkenjen a termék átadója vagy a szolgáltatás nyújtója részére adott támogatással, amely így az általuk követelt ár meghatározásának elemét képezi. Ellenőrizni kell tehát, hogy a támogatás kifizetése ténylegesen lehetővé teszi-e az átadó vagy a szolgáltatást nyújtó számára a termék vagy a szolgáltatás olyan áron történő értékesítését, illetve nyújtását, amely alacsonyabb annál, mint amit az átadó vagy a szolgáltatást nyújtó a támogatás hiányában követelne. Ezenfelül a támogatásban megtestesülő ellenértéknek mindenestre meghatározhatónak kell lennie (2019. október 9-i C GmbH & Co. KG kontra Finanzamt Z ítélet, C-573/18 és C-574/18, EU:C:2019:847, 32. és 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 39 Jelen ügy tényállása ugyanakkor nem teszi lehetővé annak megállapítását, hogy olyan árat határoztak meg, amelyre közvetlen hatással van a megítélt támogatás. Éppen ellenkezőleg, a tényállás vizsgálata alapján megállapítható, hogy a szóban forgó támogatás költségnek minősül. Annak megállapítása szempontjából, hogy az adott támogatások adókötelesek-e, vagy sem, a támogatás nyújtásának azon feltételei relevánsak, amelyek célja a nyújtott támogatás céljának azonosítása. A támogatás adóalapnak való minősítésének kritériuma tehát annak megállapítása, hogy a támogatás konkrét héaköteles tevékenység finanszírozására irányul-e. Ezzel szemben azok a támogatások, amelyek nem kapcsolhatók konkrét adóköteles tevékenységekhez, nem részei a 2006/112 irányelv 73. cikke értelmében vett adóalapnak.
- 40 Azt, hogy a támogatás nem képezi a fűtési rendszerek modernizálására irányuló szolgáltatások adóalapjának részét, az a tény is alátámasztja, hogy ez az Európai Regionális Fejlesztési Alapra, az Európai Szociális Alapra, a Kohéziós Alapra, az Európai Mezőgazdasági Vidékfejlesztési Alapra és az Európai Tengerügyi és Halászati Alapra vonatkozó közös rendelkezések megállapításáról, az Európai Regionális Fejlesztési Alapra, az Európai Szociális Alapra és a Kohéziós Alapra és az Európai Tengerügyi és Halászati Alapra vonatkozó általános rendelkezések megállapításáról és az 1083/2006/EK tanácsi rendelet hatályon kívül helyezéséről szóló, 2013. december 17-i 1303/2013/EU európai parlamenti és tanácsi rendelet (HL 2013. L 347., 320. o.; helyesbítések: HL 2016. L 200., 140. o.; HL 2017. L 20., 4. o.; HL 2019. L 30., 121. o.; HL 2019. L 30., 122. o.) 69. cikke (3) bekezdésének c) pontjának megsértését eredményezné, amely szerint a héa, kivéve, ha a héára vonatkozó nemzeti jogszabályok alapján nem levonható, olyan költség, amely nem számolható el az európai strukturális és beruházási alapokból, azaz nem finanszírozható támogatásból.

- 41 A támogatásnak az adóalapba történő beszámítása azt fogja jelenteni, hogy e források egy részét nem arra célra fogják fordítani, amelyre azokat az uniós alap keretében rendelték, hanem hozzájárulások az állami költségvetés rendelkezésére bocsátására.
- 42 Ezenkívül e beruházások célja a környezetvédelemmel összefüggő feladatok elvégzése és a levegőminőség javítása a település területén, ami a településnek az ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (települési önkormányzatokról szóló, 1990. március 8-i törvény) 7. cikke (1) bekezdésének 1. és 3. pontjában említett feladatai közé tartozik. Ezt megerősíti, hogy a támogatást nyújtó intézménnyel kötött szerződés alapján kapott támogatás célzott, vagyis az önkormányzatok beruházási költségeihez való hozzájárulásra szánt támogatás, amely a megvalósított feladatok költségeit fedező általános támogatásnak minősül. Ezt a támogatást nem átalányösszeg alapján számítják ki, mint a tárgyi, bizonyos termék- és szolgáltatásfajtákhoz való hozzájárulásnak szánt támogatások esetében.

MUNKADOKUMENTUM