

**C-344/22. sz. ügy**

**Előzetes döntéshozatal iránti kérelem**

**A benyújtás napja:**

2022. május 27.

**A kérdést előterjesztő bíróság:**

Bundesfinanzhof (Németország)

**Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:**

2021. december 15.

**Felperes és felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél:**

Gemeinde A (A település)

**Alperes és a felülvizsgálati eljárásban ellenérdekű fél:**

Finanzamt



**BUNDESFINANZHOF (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország)**

**VÉGZÉS**

Az

A település

felperes és felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél

meghatalmazott:

[omissis]

és a

Finanzamt (adóhivatal, Németország)

alperes és a felülvizsgálati eljárásban ellenérdekű fél

között a 2009–2012. évi forgalmi adó tárgyában folyamatban levő jogvitában

a tizenegyedik tanács

a 2021. december 15-i tárgyalás alapján a következőképpen határozott:

#### Rendelkező rész

I. Előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti az Európai Unió Bírósága elé:

1) Az alapügyben szereplőhöz hasonló körülmények között az a település, amely önkormányzati rendelet alapján (tartózkodási naponként bizonyos összegű) „idegenforgalmi adót” szed be a településen tartózkodó látogatóktól (kúravendégektől) gyógykúra-létesítmények (például kúrapark, kúraház, utak) rendelkezésre bocsátásáért, akkor is a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében vett gazdasági tevékenységet végez-e a gyógykúra-létesítményeknek idegenforgalmi adó ellenében a kúravendégek részére történő rendelkezésre bocsátásával, ha a gyógykúra-létesítmények egyébként is bárki számára (és ezért például idegenforgalmi adó fizetésére nem köteles lakosok vagy idegenforgalmi adó fizetésére nem köteles más személyek számára is) szabadon hozzáférhetők?

2) Az első kérdésre adandó igenlő válasz esetén: Az alapügy fent említett körülményei között csak a település területe minősül-e az érintett földrajzi piacnak annak vizsgálata során, hogy a település nem adóalanyként való kezelése a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 13. cikke (1) bekezdésének második albekezdése értelmében véve „a verseny jelentős torzulását” eredményezné-e?

II. [omissis]

#### Indokolás

##### I.

- 1 Vitatott, hogy a felperes és felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél (a továbbiakban: felperes) – egy közjogi jogi személy – vállalkozóként gazdasági tevékenységet végzett-e a 2009–2012. években (a továbbiakban: vitatott évek), és ezért megilleti-e az adólevonás joga.

- 2 A felperes – egy település – államilag elismert, gyógyerejű klímával rendelkező klimatikus gyógyhely. A felperes 1997. január 1. óta (legutóbb „B” néven) önkormányzati jogi szempontból úgynevezett saját vállalkozás keretében igazgatja a gyógykúraterületet, amely tevékenység társaságiadó-jogi szempontból kereskedelmi jellegűnek minősül (a továbbiakban: gyógykúra-tevékenység).
- 3 A felperes a Gemeindeordnung für Baden-Württembergnek (baden-württembergi önkormányzati törvény [Gemeindeordnung – GemO]) [omissis] a felperes rendeletével [omissis] (az A település önkormányzati jogszabályával [omissis]) összefüggésben értelmezett 4. §-a alapján idegenforgalmi adót vet ki:

„[...] § Idegenforgalmi adó kivetése

A település idegenforgalmi adót vet ki a gyógykúra és rekreáció céljára rendelkezésre bocsátott létesítmények létesítésével és fenntartásával, valamint az említett célból szervezett rendezvényekkel kapcsolatos kiadásainak fedezésére.

[...] § Az idegenforgalmi adó alanyai

- (1) Idegenforgalmi adót köteles fizetni minden olyan személy, aki a településen tartózkodik, de nem a település lakosa (nem a településen lakóhellyel rendelkező személyek), és akinek lehetősége van használni a [...] § értelmében vett létesítményeket, és részt venni a [...] § értelmében vett rendezvényeken.
- (2) Idegenforgalmi adót kötelesek fizetni ezen túlmenően a település azon lakosai is, akik érdekeltségeinek a központja más településen van (éves idegenforgalmi átalányadó), valamint azok a nem a településen lakóhellyel rendelkező személyek, akik szakmai okokból konferenciákon vagy egyéb rendezvényeken való részvétel céljából tartózkodnak a gyógytelepülésen.
- (3) Az idegenforgalmi adót nem kell megfizetniük a településen dolgozó vagy képzésben részt vevő nem a településen lakóhellyel rendelkező személyeknek és lakosoknak. [...]

[...] § Az idegenforgalmi adó mértéke

- (1) Az idegenforgalmi adó összege személyenként és tartózkodási naponként [...]
- (3) Az érkezés és a távozás napja együtt egy tartózkodási napnak számít.
- (4) A település idegenforgalmi adó fizetésére köteles lakosainak éves idegenforgalmi átalányadót kell fizetniük a tartózkodás időtartamától és gyakoriságától, valamint évszakától függetlenül. Az éves idegenforgalmi átalányadó összege személyenként [...]

[...]. § Adatszolgáltatási kötelezettség

(1) Aki ellenérték fejében személyeket szállásol el, kempinget üzemeltet, vagy lakását üdülőapartmanként ellenérték fejében nem a településen lakóhellyel rendelkező személyek rendelkezésére bocsátja, köteles a nála tartózkodó személyeket az érkezést, illetve távozást követő 3 napon belül be-, illetve kijelenteni. [...]

(2) Az utazásszervezőket ezenkívül adatszolgáltatási kötelezettség terheli, ha az utazó által az utazásszervezőnek fizetendő ellenérték az idegenforgalmi adót is tartalmazza. [...]

[...]. § Az idegenforgalmi adó beszedése és megfizetése

(1) A [...]. § [...] és [...] bekezdése alapján adatszolgáltatásra kötelezettek – a [...]. § [...] bekezdése szerinti idegenforgalmiadó-megállapító határozat hiányában – az idegenforgalmi adó fizetésére köteles személyektől beszedik és a településnek megfizetik az idegenforgalmi adót. A településsel szemben felelősséggel tartoznak az idegenforgalmi adó teljes és helyes beszedéséért. [...]

- 4 Ezekből a bevételekből a felperes a vitatott években gyógykúra-létesítmények (például kúrapark, kúraház, utak) létesítését, karbantartását és felújítását finanszírozta. E létesítmények bárki számára szabadon hozzáférhetők; nincs szükség gyógykúrajegyre a belépéshez.
- 5 A felperes a vitatott évekre vonatkozó forgalmiadó-bevallások keretében egy forgalmiadó-köteles tevékenység (gyógykúra-tevékenység) ellenértékének tekintette az idegenforgalmi adót, és az előzetesen felszámított adó levonását kérte az idegenforgalommal kapcsolatban igénybe vett valamennyi szolgáltatásból.
- 6 Az alperes és a felülvizsgálati eljárásban ellenérdekű fél (az adóhivatal) adóellenőrzést végzett. Az ellenőr [omissis] jelentős mértékben csökkentette a levonni kért előzetesen felszámított adó összegét [omissis]. Nem ismerte el a nem a gyógykúra-tevékenységgel kapcsolatos előzetesen felszámított adóösszegeket. A kúraházzal kapcsolatos előzetesen felszámított adóösszegeket továbbá csak annyiban vette figyelembe, amennyiben a kúraházat díj ellenében adták bérbe. A kúraparkon kívüli utakkal, sífutópályákkal és egyéb létesítményekkel kapcsolatban igénybe vett szolgáltatásokból származó előzetesen felszámított adóösszegek tekintetében az ellenőr nem engedélyezte az adólevonást.
- 7 Az adóhivatal elfogadta e megállapításokat, és 2015. március 20-án megfelelő módosító forgalmiadó-megállapító határozatokat hozott. Sikertelen panaszeljárást [omissis] követően a Zeitschrift für Kommunalfinanzen 2019. évi számának 36. oldalán közzétett, az 1 K 1458/18. sz. ügyben hozott 2018. október 18-i ítéletével a Finanzgericht Baden-Württemberg (baden-württembergi pénzügyi bíróság, Németország; a továbbiakban: FG) elutasította a keresetet. Az FG (pénzügyi bíróság) azt az álláspontot képviselte, hogy a felperes – a kúraház

rendezvények és vendéglátás céljára történő (részleges) magánjogi, ellenérték fejében történő rendelkezésre bocsátásától eltekintve – az idegenforgalmi adó beszedésére irányuló tevékenységével nem vállalkozói tevékenységet végzett. E tekintetben nem nyújtott vállalkozóként szolgáltatást a kúravendégeknek; a felperes nem adóalanyként való kezelése ugyanis nem eredményezi a verseny jelentős torzulását. A szolgáltatásokat a maguk összességében nem tudják magánjogi szolgáltatók nyújtani, mivel az ilyen szolgáltatók nem képesek a kúravendégek azonos igényeit kielégíteni. Mivel az idegenforgalmi adó ellenében történő „gyógykúralétesítmény-üzemeltetés” nem minősül vállalkozói tevékenységnek, az idegenforgalmi adó beszedésével kapcsolatos ügyletek egyébként nem forgalmiadó-kötelesek, és ezért az adóhivatal által már levonni engedélyezett előzetesen felszámított adóösszegek elismerését visszamenőlegesen meg kell tagadni. Az adómegállapítás mindazonáltal nem módosítható úgy, hogy a felperes hátrányosabb helyzetbe kerüljön.

- 8 Az FG (pénzügyi bíróság) másodlagosan kifejtette, hogy még ha a felperes vállalkozói tevékenységet végzett volna is az idegenforgalmi adó ellenében történő „gyógykúralétesítmény-üzemeltetéssel”, a kért (további) adólevonásra semmiképpen nem lenne lehetőség a létesítmények létesítési, fenntartási és üzemeltetési költségei és a felperes (feltételezett) gazdasági tevékenysége („gyógykúra-tevékenység”) közötti kapcsolat hiánya miatt.
- 9 Felülvizsgálati kérelme indokolásaként a felperes az anyagi és az eljárásjog megsértésére hivatkozik. Eredeti kereseti kérelmén túlmenően további előzetesen felszámított adóösszegek figyelembevételét kéri.
- 10 [omissis].

## II.

- 11 Az eljáró bírósági tanács felfüggeszti az eljárást, és az Európai Unió működéséről szóló szerződés (a továbbiakban: EUMSZ) 267. cikkének harmadik bekezdése alapján előzetes döntéshozatal céljából a rendelkező részben megfogalmazott kérdéseket terjeszti az Európai Unió Bírósága (a továbbiakban: Bíróság) elé.

### 12 **1. A vonatkozó előírások és rendelkezések**

#### 13 **a) A nemzeti jog**

#### 14 **Az Umsatzsteuergesetz (a forgalmi adóról szóló törvény, a továbbiakban: UStG) 1. §-a (1) bekezdésének 1. pontja**

(1) Forgalmi adó hatálya alá tartoznak az alábbi ügyletek:

1. a belföldön ellenszolgáltatás fejében a vállalkozó által vállalkozási tevékenysége keretében végzett termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás. Az adóztatást nem zárja ki az a körülmény, hogy az ügyletet jogszabályi vagy

hatósági aktus alapján végzik, vagy az, hogy az ügylet valamely jogszabályi rendelkezés alapján minősül teljesítettnek;

**15 Az UStG vitatott éveken hatályos változata 2. §-ának (1) és (3) bekezdése**

(1) Vállalkozó, aki önállóan kereskedelmi vagy szakmai tevékenységet folytat. A vállalkozás felöleli a vállalkozó ipari, kereskedelmi vagy szakmai tevékenységének egészét. Kereskedelmi vagy szakmai tevékenységen kell érteni minden jövedelemszerzési céllal végzett állandó tevékenységet akkor is, ha a hiányzik a nyereségszerzés szándéka, vagy ha személyek csoportja kizárólag a csoport tagjai irányában fejti ki tevékenységét.

[...]

(3) A közjogi jogi személyek csak ipari vagy kereskedelmi jellegű intézményeik (a Körperschaftsteuergesetz [a társasági adóról szóló törvény] 1. §-a (1) bekezdésének 6. pontja és 4. §-a) és mezőgazdasági vagy erdőgazdálkodási üzeimük keretében folytathatnak ipari, kereskedelmi vagy szakmai tevékenységet.

[...]

**16 Az UStG 12. §-a (2) bekezdésének 9. pontja**

(2) Az adó mértéke 7%-ra csökken a következő ügyletek esetében:

[...]

9. az uszodák üzemeltetéséhez közvetlenül kapcsolódó ügyletek, valamint gyógyfürdők rendelkezésre bocsátása. Ugyanez vonatkozik gyógykúra-létesítmények rendelkezésre bocsátására is, amennyiben ellenértékként idegenforgalmi adót kell fizetni; [...]

**17 Az UStG 15. §-a (1) bekezdése első mondata 1. pontjának első mondata**

(1) A vállalkozó előzetesen felszámított adóként a következő összegeket vonhatja le:

1. a törvény alapján azon termékértékesítés vagy egyéb szolgáltatásnyújtás után fizetendő adót, amelyet valamely más vállalkozó teljesített a vállalkozása részére.

[...]

**18 A Straßengesetz für Baden-Württemberg (az utakról szóló baden-württembergi törvény [Straßengesetz – StrG]) 1992. május 11-i változata (GBl. BW 1992, 329) 13. §-a (1) bekezdésének első mondata**

(1) A közutak használata rendeltetésüknek és a közúti közlekedési szabályoknak megfelelően a közlekedésben szokásos keretek között bárki számára megengedett (közhasználat).

**19 A GemO 4. §-ának (1) bekezdése**

(1) Törvényi rendelkezések hiányában az önkormányzatok rendeletben szabályozhatják azokat az ügyeket, amelyekben nem utasíthatók. [omissis].

**20 A GemO 10. §-ának (2) és (3) bekezdése**

(2) Teljesítőképességének keretei között az önkormányzat biztosítja a lakosainak gazdasági, társadalmi és kulturális jólétéhez szükséges közintézményeket. A lakosok a hatályos jogszabályok keretei között jogosultak az önkormányzat közintézményeit azonos elvek mentén használni. A lakosok kötelesek viselni az önkormányzati terheket.

(3) Azok a személyek, akik az önkormányzat területén ingatlantulajdonnal rendelkeznek vagy kereskedelmi tevékenységet végeznek, és nem az önkormányzat területén laknak, ugyanúgy jogosultak az önkormányzat területén az ingatlantulajdonosok vagy a kereskedelmi tevékenységet végzők rendelkezésére álló közintézményeket használni, és kötelesek ingatlantulajdonuk vagy kereskedelmi tevékenységük tekintetében az önkormányzat terheihöz hozzájárulni.

**21 A KAG (a helyi adókról szóló [baden-württembergi] törvény) 2. §-ának (1) bekezdése**

(1) Helyi adók önkormányzati rendelet alapján vethetők ki. Az önkormányzati rendelet meghatározza különösen az adó megfizetésére köteles személyek körét, az adó tárgyát és mértékét, valamint az adófizetési kötelezettség keletkezését és esedékességét.

**22 b) Az uniós jog****23 A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (a továbbiakban: héairányelv) 9. cikkének (1) bekezdése**

(1) „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. [...]

**24 A héairányelv 168. cikkének a) pontja**

Az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez

használja fel, jogosult az általa fizetendő adó összegéből levonni a következő összegeket:

a) a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetendő vagy megfizetett héát; [...]

## 25 2. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésről

a) Az eljáró bírósági tanács szerint nem kizárt, hogy a jelen ügyben a két fél egybehangzó álláspontjával ellentétben eleve nincs szó a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében vett gazdasági tevékenységről.

- 26 aa) Az adólevonási jog azt feltételezi, hogy a vitatott igénybe vett szolgáltatások ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtással állnak kapcsolatban. Az UStG 15. §-a (1) bekezdése első mondata 1. pontjának irányelvvel összhangban álló értelmezése esetén e rendelkezés azt feltételezi, hogy a vállalkozó a vállalkozásához (az UStG 2. §-ának (1) bekezdése, a héairányelv 9. cikke) és így ellenérték fejében történő szolgáltatásnyújtásra irányuló gazdasági tevékenységéhez (az UStG 1. §-a (1) bekezdésének 1. pontja, a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) és c) pontja) kíván szolgáltatásokat felhasználni (állandó ítélkezési gyakorlat, lásd például: a Bundesfinanzhof [szövetségi pénzügyi bíróság, a továbbiakban: BFH] 2012. február 9-i ítélete, V R 40/10, BFHE 236, 258, BStBl II 2012, 844, 19. és azt követő pontok; 2015. április 15-i ítélete, V R 44/14, BFHE 250, 263, BStBl II 2015, 679, 10. pont; 2015. október 21-i ítélete, XI R 28/14, BFHE 252, 460, BStBl II 2016, 550, 28. pont; 2015. december 2-i ítélete, V R 15/15, BFHE 252, 472, BStBl II 2016, 486, 14. pont; 2019. szeptember 18-i ítélete, XI R 19/17, BFHE 267, 98, BStBl II 2020, 172, 15. pont).
- 27 bb) E tekintetben nem a polgári jog, hanem kizárólag az uniós jog által meghatározott forgalmiadó-jog alapján kell megítélni, hogy fennállnak-e a kölcsönös teljesítés feltételei (lásd további hivatkozásokkal: a BFH [szövetségi pénzügyi bíróság] 2009. december 17-i ítélete, V R 1/09, BFH/NV 2010, 1869, 17. pont; 2014. január 16-i ítélete, V R 22/13, BFH/NV 2014, 736, 22. pont; a Bundesgerichtshof [szövetségi legfelsőbb bíróság, Németország] 2011. május 18-i ítélete, VIII ZR 260/10, Umsatzsteuer-Rundschau 2011, 813, 11. pont; lásd továbbá: a BFH [szövetségi pénzügyi bíróság] 2019. május 22-i ítélete, XI R 20/17, BFH/NV 2019, 1256, 18. pont). Uniós jogi – a nemzeti jog alapján történő megítéléstől függetlenül eldöntendő – kérdésnek minősül, hogy valamely díj megfizetésére szolgáltatásnyújtás ellenértékeként kerül-e sor (lásd további hivatkozásokkal: a Bíróság 2018. november 22-i Meo – Serviços de Comunicações e Multimédia ítélete, C-295/17, EU:C:2018:942, 68. pont; a BFH [szövetségi pénzügyi bíróság] 2016. december 21-i ítélete, XI R 27/14, BFHE 257, 154, BStBl II 2021, 779, 29. pont; lásd továbbá: a BFH [szövetségi pénzügyi bíróság] 2019. február 13-i ítélete, XI R 1/17, BFHE 263, 560, BStBl II 2021,

- 785, 18. pont; a BFH/NV 2019. évi számának 1256. oldalán található ítélete, 18. pont).
- 28 cc) Ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtáshoz a szolgáltatásnyújtó és a szolgáltatást igénybe vevő között olyan jogviszonynak kell léteznie, amelynek keretében kölcsönös szolgáltatások kerülnek átadásra úgy, hogy a szolgáltatásnyújtó által kapott juttatás képezi a szolgáltatást igénybe vevő számára nyújtott egyedileg meghatározható szolgáltatás tényleges ellenértékét (lásd például: a Bíróság 2007. július 18-i Société thermale d'Eugénie-les-Bains   t  lete, C-277/05, EU:C:2007:440, 19. pont; 2015. december 23-i Air France-KLM   s Hop!-Brit Air   t  lete, C-250/14   s C-289/14, EU:C:2015:841, 22. pont; 2016. június 22-i Cesky rozhlas ítélete, C-11/15, EU:C:2016:470, 21. pont; 2017. január 18-i SAWP-  t  lete, C-37/16, EU:C:2017:22, 25. pont; Meo – Servi  os de Comunica  es e Multimédia   t  lete, EU:C:2018:942, 39. pont; a BFH [szövetségi pénzügyi bírság] a BFHE 257. kötetének 154. oldalán található ítélete, BStBl II 2021, 779, 16. pont; a BFHE 263. kötetének 560. oldalán található ítélete, BStBl II 2021, 785, 16. pont; a BFH/NV 2019.   vi sémának 1256. oldalán található ítélete 15. pont). A szolgáltatás   g  nybevev  j  nek azonosíthatónak kell lennie. Olyan előnyben kell részesülnie, amely a közös h  ajog értelmében vett fogyasztáshoz vezet (lásd például: a BFH [szövetségi pénzügyi bírság] 2005. július 7-i ítélete, V R 34/03, BFHE 211, 59, BStBl II 2007, 66, II. 1. pont, 14. pont, valamint a Bírság ott hivatkozott   t  lke  z  si gyakorlat  ; a BFH/NV 2014.   vi sémának 736. oldalán található ítélete, 20. pont; a BFH/NV 2019.   vi sémának 1256. oldalán található ítélete, 16. pont).
- 29 dd) A BFH (szövetségi pénzügyi bírság)   t  lke  z  si gyakorlat   szerint a fogyasztásra alkalmas előny fennállása szempontjából az a döntő, hogy a szolgáltatás egyéni   g  nybevev  je konkrét előnyhöz jut a szolgáltatásból (lásd: a BFH [szövetségi pénzügyi bírság] 2008. december 18-i ítélete, V R 38/06, BFHE 225, 155, BStBl II 2009, 749, II.3.b) pont, 38. pont; 2013. május 28-i ítélete, XI R 32/11, BFHE 243, 419, BStBl II 2014, 411, 49. pont). Ha valamely szolgáltatást (kötelező) hozz  j  r  l  sokb  l finanszíroznak, nem áll fenn ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás, amennyiben a szolgáltatásból s  rm  z   el  ny  k (csak) közvetve s  rm  znak azokból az előnyökből, amelyekben általánosságban a gazdasági ágazat e  g  se vagy ehhez hasonló részesül (lásd: a Bírság 1988. március 8-i Apple and Pear Development Council   t  lete, 102/86, EU:C:1988:120; a BFH [szövetségi pénzügyi bírság] 2020. szeptember 23-i ítélete, XI R 35/18, BFHE 271, 243, 53.   s azt követő pontok további hivatkozásokkal).
- 30 ee) Ez alapján adott esetben nemleges választ kell adni az ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás fennállásának kérdésére. A felperes g  gy  k  ra-létesítményei ugyanis a nagyközönség s  m  ra ingyenesen hozzáférhetők, és nincs síkság g  gy  k  rajegyre a belépéshez. A g  gy  k  ra-létesítményeket e  zt idegenforgalmi adó fizetésére nem köteles személyek (például a település lakosai vagy a szomszédos településeken éjszakázó napi vendégek) is ingyenesen használhatják. A szolgáltatás   g  nybevev  je e

megközelítésben nem azonosítható; az FG (pénzügyi bíróság) ténybeli megállapításai szerint ugyanis az idegenforgalmi adó fizetésére köteles személy semmiféle olyan fogyasztásra alkalmas konkrét előnyben nem részesült a nagyközönséggel szemben, amely meghaladná a felperes gyógykúra-létesítményeit szintén használni jogosult nagyközönség előnyét. Az FG (pénzügyi bíróság) nem állapította meg, hogy az idegenforgalmi adó megfizetése miatt a nagyközönség által nem igénybe vehető szolgáltatásokra való jogosultság állna fenn. Ezzel összefüggésben a BFH (szövetségi pénzügyi bíróság) már azt is megállapította, hogy mivel a gyógykúra-létesítmény (a szóban forgó esetben egy gyalog- és turistaút) a nagyközönség általi használatra van szánva, az már nem tartozhat azon létesítmények közé, amelyek használatáért gyógykúra-hozzájárulás szedhető be a használat ellenértékeként (lásd: a BFH [szövetségi pénzügyi bíróság] 1990. április 26-i ítélete, V R 166/84, BFHE 161, 182, BStBl II 1990, 799; ugyanígy: az FG München [müncheni pénzügyi bíróság, Németország] 2013. július 24-i ítélete, 3 K 3274/10, Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2014, 1065, 1067).

- 31 b) Ez a megközelítés azonban uniós jogi szempontból nem minden kétségtől mentes az EUMSZ 267. cikk harmadik bekezdése értelmében.
- 32 A felperes helyesen mutat rá arra, hogy a közte és a kúravendégek között fennálló jogviszonyt önmagában vizsgálva a kúravendégek az önkormányzati rendelet alapján tartózkodási naponként bizonyos összegű idegenforgalmi adót fizetnek a gyógykúra-létesítmények (például kúrapark, kúraház, utak) rendelkezésre bocsátásáért, és így e jogviszonyt önmagában vizsgálva az adó megfizetése a gyógykúra-létesítmények használatára vonatkozó lehetőség ellenszolgáltatását képezi. A II.2.a) pontban hivatkozott ítélkezési gyakorlat ellenére az eljáró bírósági tanács szerint uniós jogi szempontból nem minden kétségtől mentes, hogy változtat-e ezen bármit, ha emellett idegenforgalmi adó fizetésére nem köteles lakosok vagy idegenforgalmi adó fizetésére nem köteles más személyek is szabadon hozzáférhetnek a gyógykúra-létesítményekhez. Így a Bíróság a Gemeente Borsele ügyben (lásd: a Bíróság 2016. május 12-i Gemeente Borsele és Staatssecretaris van Financien ítélete, C-520/14, EU:C:2016:334, 27. pont) a diákszállítás területén annak ellenére vizsgálta a kölcsönös teljesítést, hogy csak a szülők egyharmada fizetett hozzájárulást a szállítási költségekhez. Ezért az eljáró bírósági tanács számára kétséges, hogy átfogó elemzés alapján azt kell-e megállapítani, hogy nem került sor – az idegenforgalmi adóról szóló önkormányzati rendeletet önmagában vizsgálva fennálló – kölcsönös teljesítésre a felperes és az adott kúravendég között, mert a létesítményeket bárki – tehát idegenforgalmi adó fizetésére nem köteles személyek is – ugyanúgy, korlátozás nélkül és ingyenesen használhatja, és a kúravendégek ezért nem részesülnek fogyasztásra alkalmas előnyben a nagyközönséggel szemben.
- 33 Ebből következik az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés.
- 34 c) Az első kérdéssel összefüggésben az eljáró bírósági tanács rámutat arra, hogy az FG (pénzügyi bíróság), amely a felekhez hasonló ügy ítélte meg, hogy

gazdasági tevékenység valósult meg, a saját szemszögéből következetesen nem állapította meg, hogy a felperes által kivetett idegenforgalmi adó milyen százalékos arányban fedezi a gyógykúra-létesítmények rendelkezésre bocsátásának költségeit. Nem kizárt, hogy hosszú távon veszteséges tevékenységről van szó, mivel az idegenforgalmi adó nem fedezi a gyógykúra-létesítmények működési költségeit (a működési költségek fedezetlenségének mint a gazdasági tevékenység hiánya kritériumának jelentőségével kapcsolatban lásd: a Bíróság 2009. október 29-i Bizottság kontra Finnország ítélete, C-246/08, EU:C:2009:671, 50. pont; Gemeente Borsele és Staatssecretaris van Financien ítélete, EU:C:2016:334, 33. pont; 2018. február 22-i Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft ítélete, C-182/17, EU:C:2018:91, 38. pont; 2021. április 15-i Administration de l'Enregistrement, des Domaines és de la TVA, EQ ítélete, C-846/19, EU:C:2021:277, 49. pont). Ha az első kérdésre adandó válasz a kérdést előterjesztő bírósági tanács álláspontjával ellentétben attól függ, hogy az idegenforgalmi adó fedezi-e a működési költségeket, akkor az eljáró bírósági tanács azt kéri, hogy a Bíróság közölje ezt a válasz keretében.

### 35 3. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésről

Az első kérdésre adandó igenlő válasz esetén azt lehetne állítani, hogy a felperes mint közjogi jogi személy nem vállalkozóként járt el a gyógykúra-létesítmények rendelkezésre bocsátása során, mert nem adóalanyként való kezelése nem eredményezi a verseny jelentős torzulását. Uniós jogi szempontból azonban ez sem mentes minden kétségtől.

- 36 a) A jogalap az UStG régi változata 2. §-ának (3) bekezdése (az UStG 27. §-ának (22) és (22a) bekezdése); a vitatott években még nem alkalmazandó az UStG (a héairányelv 13. cikkével messzemenően megegyező) 2b. §-ának (1) bekezdése (az UStG 27. §-a (22) bekezdésének második mondata).
- 37 b) Egy közjogi jogi személy azonban – a héairányelv 13. cikkétől jelentős mértékben eltérő szövege ellenére – az UStG régi változata 2. §-a (3) bekezdésének uniós joggal összhangban álló értelmezése keretében is csak akkor minősült vállalkozónak, ha gazdasági, tehát ellenérték fejében történő szolgáltatásnyújtásra irányuló állandó tevékenységet (gazdasági tevékenység) végzett. Ha ennek során szerződés útján a magánjog alapján járt el, nem álltak fenn további feltételek. Ha viszont a közjog alapján végezte tevékenységét, csak akkor minősült vállalkozónak, ha nem adóalanyként való kezelése a verseny jelentős torzulását eredményezte volna (lásd például: a BFH [szövetségi pénzügyi bíróság] 2010. április 15-i ítélete, V R 10/09, BFHE 229, 416, BStBl II 2017, 863, 14–48. pont, valamint a Bíróság ott hivatkozott ítélkezési gyakorlata; 2011. március 3-i ítélete, V R 23/10, BFHE 233, 274, BStBl II 2012, 74, 21. pont; 2011. december 1-jei ítélete, V R 1/11, BFHE 236, 235, BStBl II 2017, 834, 15. pont; 2012. március 14-i ítélete, XI R 8/10, BFH/NV 2012, 1667, 28. pont; 2014. február 13-i ítélete, V R 5/13, BFHE 245, 92, BStBl II 2017, 846, 15. pont; 2017. augusztus 3-i ítélete, V R 62/16, BFHE 259, 380, BStBl II 2021, 109, 23. pont).

- 38 c) E tekintetben uniós jogi szempontból kétségtelen, hogy a felperes a héairányelv 13. cikke (1) bekezdésének első albekezdése értelmében hatóságként folytatta tevékenységét (lásd ezzel kapcsolatban: a Bíróság 2015. október 29-i Saudacor ítélete, C-174/14, EU:C:2015:733, 70. és azt követő pontok; 2021. február 25-i Gmina Wrocław ítélete, C-604/19, EU:C:2021:132, 76. és azt követő pontok). A felperes a gyógykúra-létesítmények rendelkezésre bocsátásával különös közjogi szabályozások (az StrG 13. §-ának (1) bekezdése; a GemO 10. §-ának (2) és (3) bekezdése) keretében járt el, és ennek során a helyi adók kivetésére vonatkozó közhatalmi jogkörét (a GemO-nak a KAG 2. §-ával, 8. §-ának (2) bekezdésével és 43. §-ával összefüggésben értelmezett 4. §-a) gyakorolta.
- 39 d) A felperes vállalkozóként való eljárását nem zárja ki, hogy tevékenységével összefüggésben – a c) pontban foglaltaknak megfelelően – adókat szed be (a héairányelv 13. cikke (1) bekezdése első albekezdésének utolsó tagmondata). Az ügyletek adóztatását – ha a Bíróság az első kérdésre adandó válaszában igenlő választ erre – nem zárja ki az a körülmény sem, hogy az ügyleteket jogszabályi vagy hatósági aktus alapján végzik (az UStG 1. §-a (1) bekezdése 1. pontjának második mondata).
- 40 e) A felülvizsgálati eljárásban az abban alkalmazott mércék alapján az az álláspont képviselhető, hogy az FG (pénzügyi bíróság) azon ténybeli értékelése, hogy a felperes nem vállalkozónak való minősítése nem eredményezi a verseny jelentős torzulását, felülvizsgálati jogi szempontból nem kifogásolható. Ez lényegében a Bíróság 2008. szeptember 16-i Isle of Wight Council és társai ítéletére (C-288/07, EU:C:2008:505), Saudacor ítéletére (EU:C:2015:733, 74. pont) és 2017. január 19-i National Roads Authority ítéletére (C-344/15, EU:C:2017:28, 44. pont), valamint a BFH (szövetségi pénzügyi bíróság) a BFHE 259. kötetének 380. oldalán található ítéletére (BStBl II 2021, 109, 24. pont) és az FG (pénzügyi bíróság) ténybeli megállapításaira alapozható. Az FG (pénzügyi bíróság) megállapította, hogy a felperes szolgáltatásait a maguk összességében nem tudják az A településen magánjogi szolgáltatók nyújtani, mivel a magánjogi szolgáltatók nem képesek a kúravendégek azonos igényeit kielégíteni. Még ha a magánjogi szolgáltatók (legalább részben) – a felpereséhez hasonló – létesítményeket tudnának is kínálni gyógykúra és rekreáció céljára, ennek ellenében nem szedhetnék be idegenforgalmi adót, mivel kizárólag a közhatalom gyakorlói dönthetnek ilyen adókról, és szedhetik be azokat. Az FG (pénzügyi bíróság) ezért anélkül vizsgálta meg a versenyt az A településen, hogy figyelembe vette volna a szomszédos településeken, a Baden-Württemberg tartományban vagy a szövetségi területen fennálló helyzetet, és megállapította az A településen a potenciális verseny hiányát. Az FG (pénzügyi bíróság) nem állapította meg mindazonáltal, hogy például a szomszédos települések tekintetében előfordulhatnak-e versenytorzulások.
- 41 A tárgyaláson azonban a felperes most azt állította, hogy a szomszédos X és Y településekkel (mindkét település a felperestől körülbelül 10 km távolságra található) versenyben áll. E két település esetében szintén gyógyhelyekről van szó, e településeken azonban egy magánjogi korlátolt felelősségű társaság (kft.)

magánjogi alapon nyújtja a gyógykúra-szolgáltatásokat. Ezért helytelen az FG (pénzügyi bíróság) azon jogi kiindulópontja, hogy csak az A település területét tekinti piacnak.

- 42 f) E kifogások alapján az eljáró bírósági tanácsnak kétségei vannak azzal kapcsolatban, hogy az FG (pénzügyi bíróság) helyes uniós jogi jogelvekből indult-e ki ténybeli értékelése során.
- 43 (1) A kérdést előterjesztő bírósági tanács álláspontja szerint a jelen ügy némileg hasonlít az Isle of Wight Council és társai ügghöz (EU:C:2008:505).
- 44 Az Isle of Wight Council egy szigetet igazgatott, és ezen a szigeten parkolási díjat szedett be, amely után az Isle of Wight Council véleménye szerint nem lehetett héát felszámítani. Az elsőfokú brit bíróság helyt adott a keresetnek, minden egyes hatóságot külön vizsgált, és valamennyi hatóság, tehát többek között az Isle of Wight Council esetében is megállapította, hogy nem áll fenn a verseny jelentős torzulása.
- 45 A Bíróság nagytanácsa ezzel szemben úgy ítélte meg, hogy a szóban forgó tevékenységet, mint olyat kell alapul venni, anélkül hogy e tevékenységet valamely meghatározott helyi piacra vonatkoztatnánk. A közintézmények héaalanyként való kezelése magából az adott tevékenységből következik, függetlenül attól, hogy a kérdéses közintézmény versenyhelyzetben van-e azon helyi piac szintjén, amelyen e tevékenységet folytatja (a Bíróság Isle of Wight Council és társai ítélete, EU:C:2008:505, 40. pont). Ezt a következtetést továbbá megerősíti az adósemlegesség elve és a jogbiztonság elve (a Bíróság Isle of Wight Council és társai ítélete, EU:C:2008:505, 41. pont). A helyhatóságok által képviselt nézőpont azt eredményezi, hogy – attól függően, hogy a versenytorzulás előfordul-e egyes olyan helyi piacokon, amelyeken e helyhatóságok működnek – csak néhány helyhatóságot kezelnének héaalanyként, míg a többit nem, jóllehet a szóban forgó szolgáltatásnyújtás alapvetően ugyanaz. Ez a nézet így azzal is jár, hogy még a közintézmények között is eltérő bánásmódot vezet be (a Bíróság Isle of Wight Council és társai ítélete, EU:C:2008:505, 45. pont). Ezzel szemben, ha a versenytorzulást a tevékenység, mint olyan vonatkozásában elemzik, függetlenül az adott helyi piacon érvényesülő versenyfeltételektől, az adósemlegesség elvének tiszteletben tartása biztosított, hiszen vagy minden közintézmény héaalany, vagy egyik sem az (a Bíróság Isle of Wight Council és társai ítélete, EU:C:2008:505, 46. pont). Ezenfelül az a nézet, miszerint a versenytorzulásokat a helyi piacokra tekintettel kell értékelni, sok helyi piac olyan versenyfeltételeinek a gyakran összetett gazdasági elemzés alapján végzett szisztematikus előzetes értékelését feltételezi, amelyeknek a meghatározása különösen bonyolultnak bizonyulhat, ha azok körülhatárolása nem esik feltétlenül egybe a helyhatóságok illetékességi területével; ezenkívül számos helyi piac létezhet ugyanazon helyhatóság területén (a Bíróság Isle of Wight Council és társai ítélete, EU:C:2008:505, 49. pont). Ez számos vitás helyzethez vezethet (a Bíróság Isle of Wight Council és társai ítélete, EU:C:2008:505, 50. pont). Sem a helyhatóságok, sem a magánjogi gazdasági szereplők nem lesznek abban a helyzetben, hogy az üzletvezetésükhöz megkívánt

pontossággal előre lássák, hogy az adott helyi piacon a helyhatóság által történő szolgáltatásnyújtás héaköteles lesz-e, vagy sem. Ez veszélyeztetheti az adósemlegesség és a jogbiztonság elvét (a Bíróság Isle of Wight Council és társai ítélete, EU:C:2008:505, 51. és 52. pont).

- 46 Az alapügyben szereplőhöz hasonló körülmények között, amikor egy település mint közjogi jogi személy közjogi alapon nyújtott olyan szolgáltatást, amelyet a szomszédos településeken adott esetben egy kft. mint az adott település tulajdonában lévő magánjogi jogi személy magánjogi alapon nyújt, jöllehet a finanszírozás céljából ennek ellenére idegenforgalmi adót vetnek ki, a Bíróság e megfontolásai amellet szólnak, hogy az FG (pénzügyi bíróság) adott esetben tévesen korlátozta a verseny jelentős torzulásának vizsgálatát a település területére.
- 47 (2) A Bíróság másfelől többek között az FG (pénzügyi bíróság) által alapul vett 2007. december 13-i Götz ítéletben (C-408/06, EU:C:2007:789) és National Roads Authority ítéletben (EU:C:2017:28) megállapította, hogy nem áll fenn a verseny jelentős torzulása bizonyos „monopolhelyzetekben” az adott tagállam területének bizonyos részén, ami az EUMSZ 267. cikk harmadik bekezdése értelmében vett uniós jogi kétségeket vet fel. Ebből következik az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdés.

#### 48 4. A kérdések relevanciája

Mindkét előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés releváns.

- 49 a) Ha az első kérdésre nemleges választ kell adni, a keresetet el kell utasítani. Ugyanez a helyzet akkor, ha a második kérdésre adott válasz szerint csak a település területe minősül az érintett földrajzi piacnak, ahogyan ezt az FG (pénzügyi bíróság) a Bíróság National Roads Authority ítéletére (EU:C:2017:28) és a BFH (szövetségi pénzügyi bíróság) a BFHE 259. kötetének 380. oldalán található ítéletére (BStBl II 2021, 109) hivatkozva feltételezte.
- 50 b) Ha viszont az első kérdésre igenlő, a második kérdésre pedig nemleges választ kell adni, akkor az eljáró bírósági tanácsnak vissza kell utalnia a jogvitát az FG (pénzügyi bíróság) elé, hogy az FG (pénzügyi bíróság) a szóban forgó tevékenység mint olyan tekintetében (az A település területére való korlátozás nélkül) végezze el a versenyjogi vizsgálatot. Az FG (pénzügyi bíróság) azon másodlagos indoklását illetően, hogy a felperes azért sem jogosult levonni az előzetesen felszámított adót, mert nem áll fenn kapcsolat a létesítmények létesítési, fenntartási és üzemeltetési költségei és a (feltételezett) gazdasági tevékenység (gyógykúra-tevékenység) között, az eljáró bírósági tanácsnak arra kellene köteleznie az FG-t (pénzügyi bíróság), hogy ezt a vizsgálatot újból végezze el a Bíróság 2015. október 22-i Sveda ítéletéből (C-126/14, EU:C:2015:712), 2017. szeptember 14-i Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments ítéletéből (C-132/16, EU:C:2017:683) és 2020. szeptember 16-i

Mitteldeutsche Hartstein-Industrie ítéletéből (C-528/19, EU:C:2020:712) eredő jogelvekre tekintettel.

**51 5. A kérelem benyújtásának jogalapja, járulékos határozatok**

A kérelem Bírósághoz történő benyújtásának jogalapja az EUMSZ 267. cikk harmadik bekezdése. [omissis].

MUNKADOKUMENTUM