

C-615/23. sz. ügy**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2023. október 6.

A kérdést előterjesztő bíróság:Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság,
Lengyelország)**Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:**

2023. június 16.

Felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél:Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (a nemzeti
adóinformációs hivatal igazgatója, Lengyelország)**Ellenérdekű fél:**

P. S.A.

Az alapeljárás tárgya

A helyi önkormányzat által tömegközlekedési szolgáltatások nyújtásáért a szolgáltatónak fizetett ellentételezést a hozzáadottérték-adó (héta) alapjába beszámító adójogi állásfoglalás.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya és jogalapja

A 2006/112 irányelv 73. cikkének értelmezése a helyi önkormányzat által a szolgáltató részére tömegközlekedési szolgáltatások nyújtásáért fizetett ellentételezésnek a héaalapba történő beszámítása tekintetében; EUMSZ 267. cikk.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

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.) 73. cikkét, hogy az adójogi állásfoglalás iránti kérelemben leírthoz hasonló, a helyi önkormányzat által különálló gazdasági szereplő (szolgáltató) részére tömegközlekedési szolgáltatások nyújtásáért fizetett ellentételezés az e rendelkezésben említett adóalapba tartozik?

A hivatkozott uniós rendelkezések

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv: 73. cikk

A hivatkozott nemzeti rendelkezések

Az ustawa z dnia 11 marca 2004 r. od podatku od towarów i usług (a termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó adóról szóló 2004. március 11-i törvény) (egységes szerkezetben foglalt szöveg: Dz. U. 2018., 2174. tétel, módosított változat) (a továbbiakban: héatörvény)

A 29a. cikk (1) bekezdése lényegében úgy rendelkezik, hogy az adó alapját képezi az az ellenérték, amelyet az értékesítés és a szolgáltatásnyújtás alapján a termék értékesítője vagy a szolgáltatás nyújtója kapott vagy kapnia kell az értékesítésért a vevőtől, a szolgáltatás igénybevevőjétől vagy harmadik személytől, beleértve az adóalany által értékesített termék vagy nyújtott szolgáltatás értékét közvetlenül befolyásoló, ugyanilyen jellegű, a termék értékesítője vagy a szolgáltatás nyújtója által kapott költségvetési juttatást, támogatásokat és más hasonló jellegű kifizetéseket.

Ustawa z dnia 16 grudnia 2010 r. o publicznym transporcie zbiorowym (a tömegközlekedésről szóló 2010. december 16-i törvény) (Dz. U. 2018., 2016. tétel, módosított változat, a továbbiakban: u.p.t.z.)

Az 50. cikk (1) bekezdése 2. pontjának c) alpontja kimondja, hogy a közszolgáltatásnak minősülő szállítási szolgáltatások finanszírozására különösen oly módon kerül sor, hogy a szolgáltató részére a tömegközlekedési szolgáltatások nyújtásával kapcsolatban felmerült költségeiért ellentételezést fizetnek.

A tényállás és az eljárás rövid bemutatása, valamint a felek érvei

- 1 A P. S.A. (a továbbiakban: kérelmező vagy társaság) a termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó adóval (héa) kapcsolatos adójogi állásfoglalás iránti kérelmet nyújtott be az adóhatósághoz.

- 2 A kérelmező gazdasági tevékenységet folytató vállalkozás. A társaság nem olyan szervezet, amelyet tőke- vagy személyi kapcsolatok fűznek a helyi önkormányzatokhoz, azaz nem minősül a vasúti és közúti személyszállítási közszolgáltatásról, valamint az 1191/69/EGK és az 1107/70/EGK tanácsi rendelet hatályon kívül helyezéséről szóló, 2007. október 23-i 1370/2007/EK európai parlamenti és tanácsi irányelv értelmében vett belső szolgáltatónak. A társaság teljes körű könyvelést folytat, társaságiadó-alany és aktív heaalany. A társaság elsősorban személyszállítási tevékenységet végez. Az 1370/2007 rendelet és az u.p.t.z. hatálybalépését követően a felperes mérlegeli a közúti közlekedési közszolgáltatási szerződések megkötésének lehetőségét, amelyek az u.p.t.z. 50. cikke (1) bekezdése 2. pontjának c) alpontjában említett ellentételezés kifizetését írják elő a felperes számára. A kérelmező szolgáltatói minőségben járna el, míg a másik szerződő fél a tömegközlekedés szervezője, azaz a helyi önkormányzat lenne.
- 3 A kérelmező a tömegközlekedési tevékenység részeként menetjegyek értékesítéséből bevételre tenne szert, amelyből a szállítási tevékenység költségeit fedezné. A menetjegyek árait az alábbi lehetőségek alapján állapítanák meg: 1) a tömegközlekedés szervezője az illetékes hatóságok határozatai alapján; 2) a szervező a tömegközlekedési szolgáltatások nyújtására vonatkozó mintaszerződés formájában.
- 4 A kérelmező a következő forrásokból szerezne bevételt: 1) a menetjegyek értékesítéséből és egyéb, (főszabály szerint 8%) hea hatálya alá tartozó tarifákból származó bevétel; 2) a törvényben foglalt utazási kedvezmények alkalmazása miatti bevételkiesés után járó alanyi jellegű, (8%) hea hatálya alá tartozó ellentételezés; 3) a szervező illetékességi területén megállapított utazási kedvezmények alkalmazásából eredő bevételkiesés után járó ellentételezés; 4) egyéb bevételek (például hirdetési felületek biztosítása); a 2–4. pont szerinti bevételi források az adott megállapodás vagy jogszabályi rendelkezések tartalmától függően egyidejűleg vagy részben, illetve egyáltalán nem merülhetnek fel.
- 5 A nyújtott tömegközlekedési szolgáltatásoknak a fent említett bevételekből való finanszírozása nem fedezné a végzett szállítási tevékenység költségeit, ezért a kérelmező a szervezőtől ellentételezésben részesülne az e szolgáltatások nyújtásából származó veszteségek fedezéséhez. Az ellentételezés összege nem haladhatja meg az 1370/2000 rendelet szerint kiszámított, a helyi tömegközlekedési szolgáltatás nyújtása nettó pénzügyi hatásának megfelelő összeget.
- 6 A szervezővel kötött szerződésben részletesen meg kell határozni a szolgáltatásnyújtás nettó pénzügyi hatásának kiszámítására vonatkozó szabályokat, az ellentételezés kifizetésének módját és az adott időszakra vonatkozó maximális ellentételezés összegét. A negatív pénzügyi hatás jelenti az ellentételezés alapját. Az ellentételezés nem befolyásolná a menetjegyek árát, azaz

a nyújtott szolgáltatás árát. Az ellentételezés általános jellegű, és a szerződés alapján végzett szállítási tevékenység teljes költségei támogatásának minősül.

- 7 A kérelmező többek között azt kérdezte az adóhatóságtól, hogy az ilyen ellentételezés a héatörvény 29a. cikkének (1) bekezdése értelmében héaköteles árbevételnek minősül-e.
- 8 A kérelmező szerint az ellentételezés nem növelné meg a héatörvény 29a. cikkének (1) bekezdése értelmében vett adóalapot, mivel nem befolyásolja közvetlenül a nyújtott tömegközlekedési szolgáltatások árát.
- 9 A hatóság 2019. május 14-i adójogi állásfoglalásában ezen álláspontot tévesnek ítélte, és megállapította, hogy a kérelmező a kérelemben leírt, a héatörvény 15. cikkének (2) bekezdése szerinti gazdasági tevékenység fogalommeghatározásának megfelelő tevékenységek végzése során héaalanyként jár el.
- 10 A hatóság megállapította, hogy ezen ellentételezés a héatörvény 29a. cikkének (1) bekezdése értelmében kifizetésnek minősül, amely közvetlenül befolyásolja a nyújtott szolgáltatások értékét.
- 11 A 2019. november 26-i ítéletével az elsőfokú bíróság a megtámadott adójogi állásfoglalást hatályon kívül helyezte.
- 12 E bíróság indokolásában a hatóság nyomán a Bíróság ítélkezési gyakorlatára (2001. november 22-i Office des produits wallons ítélet, C-184/00, EU:C:2001:629 és 2002. június 13-i Keeping Newcastle Warm ítélet, C-353/00, EU:C:2002:369) hivatkozva megállapította, hogy a kérelemből az következik, hogy az ellentételezés a menetjegyek árainak szervező általi megállapítása miatt nem befolyásolja a menetjegy (szolgáltatás) árát. A bíróság tévesnek ítélte meg a hatóság azon álláspontját, hogy gazdasági szempontból a társaság nem tudta volna a tömegközlekedési szolgáltatásokat a rá szabott árakon nyújtani, ha nem kapna ellentételezést, ami azt jelenti, hogy az ellentételezés befolyásolja az árat. Ezen érvelés nem tekinthető helytállónak azon kötelező feltételekre tekintettel, amelyekre a Bíróság felhívta a figyelmet, különösen, mivel a nyújtott szállítási szolgáltatások ára és az ellentételezés közötti kapcsolatnak egyértelműnek és világosan észlelhetőnek kell lennie.
- 13 A hatóság a fentiekben említett ítélet ellen felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a kérdést előterjesztő bírósághoz.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem indokolásának rövid összefoglalása

- 14 A kérdést előterjesztő bíróság azt kérdezi a Bíróságtól, hogy a héairányelv 73. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy a helyi önkormányzat által a személyszállítást lehetővé tevő tömegközlekedési szolgáltatást nyújtó gazdasági szereplő szolgáltatása fejében fizetett, járműkilométerek alapján számított

ellentételezés a szállítási szolgáltatások ellenértékének minősül, és ezért a hea hatálya alá tartozik.

- 15 A hatóság úgy véli, hogy a szolgáltató (szállítási vállalkozás) által kapott ellentételezés a nyújtott szállítási szolgáltatás hea hatálya alá tartozó ellenértékének minősülhet. A hatóság azt a következtetést vonja le, hogy közvetlen kapcsolat áll fenn a kapott ellentételezés és a szolgáltató által nyújtott szolgáltatások között, mivel a szállítási vállalkozás nem tudta volna a kérdéses szolgáltatásokat nyújtani, ha nem kapott volna támogatást.
- 16 Az eddigi nemzeti ítélkezési gyakorlat elfogadja, hogy az ellentételezés a következő okok miatt nem képezi az adóalap részét:
- 1) az, hogy a támogatás összegét egyértelműen konkrét ügyletnek lehessen rendelni, alapvető fontosságú ahhoz, hogy az adóalany által kapott támogatás összege az adóalap részét képezze. Az ügylet tényállásából ki kell tűnnie, hogy a támogatást az adóalany konkrét ügylet ellenértékének részeként harmadik fél nyújtotta. Amennyiben ilyen közvetlen kapcsolat nem áll fenn, úgy kell tekinteni, hogy a támogatást nem kell a heaalapba beszámítani, még akkor sem, ha az adóalany az adóztatás révén ténylegesen csökkenteni tudja a kínált termékek vagy szolgáltatások árát.
 - 2) Ezen ellentételezés nem befolyásolja közvetlenül a nyújtott szolgáltatások árát. Az ellentételezés célja elsősorban az e tevékenységgel kapcsolatos veszteségek fedezése (esetleg észszerű nyereség elérése), valamint a tevékenység végzésének lehetővé tétele. Az ellentételezés nyújtásának módja is azt mutatja, hogy olyan szubjektív jellegű kifizetésnek minősül, amely a társaság működési költségeihez kapcsolódik annyiban, amennyiben az közszolgáltatást nyújt, nem pedig a szállítási szolgáltatások árához, amelyet az ellentételezés nem érint.
- 17 Annak megállapításához, hogy az említett ellentételezés adóalap részét képezi-e, az ellentételezésnek az u.p.t.z.-ből következő jellegére kell utalni, amelyből az következik, hogy az ellentételezésnek köszönhetően a nyújtott szolgáltatás észlelhetően alacsonyabb árú, mivel a támogatás nélkül a szolgáltató nem tudná a szolgáltatást olyan áron nyújtani, amely nem tükrözi a szolgáltatónál felmerült költségeket és a számára megfelelő árrést. Noha az ellentételezésre kizárólag nettó negatív pénzügyi hatás esetén kerül sor, ennek köszönhetően azonban a menetjegyek árát a szolgáltató a maximális összegben állapíthatja meg.
- 18 A nemzeti bíróságok eddigi ítélkezési gyakorlata a Bíróság ítélkezési gyakorlatára hivatkozott, úgy értelmezve azt, hogy annak megállapítása, hogy önmagában az a tény, hogy támogatás befolyásolhatja az adóalany által értékesített termékek vagy nyújtott szolgáltatások árát, nem elegendő ahhoz, hogy e támogatás az adóalap részét képezze. Szükséges ugyanis, hogy a támogatást kifejezetten valamely meghatározott termék értékesítésére vagy meghatározott szolgáltatás nyújtására kell kifizetni a támogatott gazdasági szereplő részére (a C-184/00. sz. ítélet, amelyre a Bíróság más ítéletekben is hivatkozik, például a 2004. július 15-i

Bizottság kontra Svédország ítéletben, C-463/02, EU:C:2004:455). Ennek során 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 támogatás 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 (a fentiekben említett C-184/00. sz. ítélet, 12–14. pont).

- 19 A kérdést előterjesztő bíróságnak azonban kétségei vannak azzal kapcsolatban, hogy a Bíróság álláspontját megfelelően értelmezik-e, és azt kérdezi, hogy a feltett kérdés megválaszolása szempontjából releváns-e a menetjegyek ára és azon kapott ellentételezés közötti közvetlen kapcsolat fennállása, amelyet a menetjegyek árát arányosan csökkentő közvetlen kifizetésként kell érteni, vagy pedig az ilyen közvetlen kapcsolat megállapításához elegendő annak megállapítása, hogy ellentételezés nélkül a menetjegyek árának magasabbnak kellene lennie.
- 20 A kérdést előterjesztő bíróság azt is szeretné tisztázni, hogy a fizetett ellentételezés és a nyújtott szolgáltatás közötti közvetlen kapcsolat fennállása abban látható-e, hogy az ellentételezésben részesülő fél (a szolgáltató) szolgáltatásait e szolgáltatások nyújtásának folyamatossága, és az jellemzi, hogy a szolgáltató e szolgáltatások nyújtására állandóan rendelkezésre áll. A hatóság szerint kölcsönösség áll fenn, mivel úgy ítéli meg, hogy a szolgáltató a tömegközlekedés szervezője részére nyújt szolgáltatást.
- 21 A kérdést előterjesztő bíróság kételyei közvetve a Bíróság ítélkezési gyakorlatából erednek. Közelebbről, a Bíróság már megállapította, hogy az „ellátási átalány” a gondozásra szoruló idős személyek bentlakását biztosító intézmény által a lakói számára ellenszolgáltatás fejében nyújtott egészségügyi ellátások ellenértékének minősül, és ezért a héa hatálya alá tartozik (2014. március 27-i Le Rayon d’Or SARL ítélet, C-151/13, EU:C:2014:185). A Bíróság ebben az ítéletében emlékeztetett arra, hogy az értékesítés árával közvetlenül összefüggő támogatás csak egy a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontjában felsorolt többi helyzet között, és hogy függetlenül a szóban forgó különleges helyzettől, mindenestre a szolgáltatásnyújtás adóalapját képezi mindaz, amit az adóalany a nyújtott szolgáltatás ellenértékéért kap (30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). A Bíróság megállapította, hogy ahhoz, hogy valamely szolgáltatásnyújtásra ezen irányelv értelmében „ellenérték fejében” kerüljön sor, nem szükséges, hogy e szolgáltatás ellenértékét közvetlenül annak címzettje nyújtsa, az ellenértéket harmadik fél is nyújthatja (34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Ezenfelül a Bíróság megállapította, hogy az, hogy az alapügyben a szóban forgó szolgáltatásnyújtás közvetlen kedvezményezettje nem a nemzeti egészségbiztosítási pénztár, amely az átalányt

folyósítja, hanem a biztosított, nem bontja meg a teljesített szolgáltatásnyújtás és az átvett ellenérték között fennálló közvetlen kapcsolatot.

- 22 A jelen ügyben nem kétséges, hogy az ellentételezés nem a szolgáltatás igénybe vevőjének részére nyújtott személyre szabott szállítási szolgáltatáshoz kapcsolódik. Az ellentételezés ugyanis nem rendelhető hozzá konkrét jegyvásárlóhoz, utashoz vagy menetjegyhez, mivel a közszolgáltatási tevékenység nettó negatív pénzügyi hatásának fedezésére szolgál. Másrészt az ellentételezésnek köszönhetően az utasok által fizetett összeg kisebb.
- 23 A szóban forgó ellentételezés szintén nem tekinthető a szolgáltató tevékenysége általános támogatásának, hanem kizárólag a tömegközlekedési tevékenységéhez kapcsolódik, mivel ha a szolgáltató a tömegközlekedési szolgáltatás nyújtása mellett más gazdasági tevékenységet is végez, akkor a tömegközlekedési szolgáltatásokra vonatkozóan külön könyvelést köteles vezetni.
- 24 A C-151/13. sz. ítélet fényében a szolgáltatás és az ellenérték közötti közvetlen kapcsolat fennállásának elismerése szempontjából az is irrelevánsnak tűnik, hogy a tömegközlekedési szolgáltatás közvetlen igénybevevői a tömegközlekedés használói, nem pedig az ezen ellentételezést fizető helyi önkormányzat. Az ellenértéket nem kell közvetlenül a szolgáltatás igénybevevőjétől megkapni, hanem az harmadik féltől is megkapható. A Bíróság (többek között a C-151/13. sz. ítéletében) továbbá megerősíti, hogy az ellenértéket nem kell teljes egészében a termék vevőjétől vagy a szolgáltatás igénybevevőjétől megkapni, mivel azt részben vagy akár teljes egészében harmadik személytől is lehet kapni.
- 25 Úgy tűnik, hogy a menetjegyek ára és az ellentételezés közötti közvetlen kapcsolat megállapításakor az is lényeges, hogy a szolgáltató szolgáltatásainak nyújtását e szolgáltatások nyújtásának folyamatossága, és az jellemzi, hogy a szolgáltató e szolgáltatások nyújtására állandóan rendelkezésre áll. Ezért annak megállapításához, hogy ezen szolgáltatás és az átvett ellenérték (ellentételezés) között közvetlen kapcsolat áll fenn, nem szükséges, hogy valamely kifizetés konkrét utas részére teljesített, személyre szabott és célzott tömegközlekedési szolgáltatás nyújtásához kapcsolódjon (hasonlóképpen: a Bíróság C-151/13. sz. határozata és 2015. október 29-i Saudağor határozata, C-174/14, EU:C:2015:733). A fizetett ellentételezés és a nyújtott szolgáltatás közötti közvetlen kapcsolat fennállását az a tény is megerősíti, hogy a szállítási szolgáltatásokra vonatkozó megbízási szerződések konkrét szabályozást tartalmaznak arra a lehetőségre vonatkozóan, hogy az ellentételezés összegét ki lehessen igazítani, ha a bekövetkezett változások következtében a megítélt összeg elégtelennek bizonyul az e szerződésben meghatározott szolgáltatások teljesítéséhez.
- 26 Úgy tűnik, hogy az sem tekinthető az ilyen közvetlen kapcsolat megállapítása akadályának, hogy az ellentételezést átalányösszegben és évente (nem pedig személyre szabott szolgáltatások alapján) állapítják meg a szolgáltató működési költségeinek fedezésére. A Bíróság elfogadta az átalányösszegben biztosított kifizetések vagy adott gazdasági szereplő működési költségeinek fedezésére

fizetett ellentételezés megadóztatását (C-174/14. sz. határozat és 2018. február 22-i Ntp. Nagyszénás határozat, C-182/17, EU:C:2018:91). Amint az a fentiekben kifejtésre került, a szállítási szolgáltatásokat folyamatosan és megszakítás nélkül nyújtják, ezért ez nem változtat azon a tényen, hogy közvetlen kapcsolat áll fenn a teljesített szolgáltatásnyújtás és az azokért kapott díjazás között, amelynek összegét adott szabályok szerint előre meghatározták.

- 27 Úgy tűnik továbbá, hogy az a tény, hogy a menetjegyek árát és az esetleges kedvezmények összegét a helyi önkormányzat, nem pedig az adott szolgáltató határozza meg, nem döntő az ügy szempontjából, mivel e kérdéseket a szolgáltatóval kötött szerződésben is rögzítették, és azok befolyásolják az ellentételezés összegének kiszámítását. A Bíróság kimondta, hogy amennyiben az ellenszolgáltatás meghatározható, nem szükséges, hogy a támogatás összege szigorúan megfeleljen az árban bekövetkezett csökkenésnek, elegendő, ha az árcsökkenés és a támogatás között jelentős összefüggés van (2004. július 15-i Bizottság kontra Németország ítélet, C-144/02, EU:C:2004:444, 30. pont).