NIILO JÄÄSKINEN
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2015. június 30.[1]

**C-276/14. sz. ügy**

**Gmina Wrocław**
**kontra**
**Minister Finansów**

(a Naczelny Sąd Administracyjny [Lengyelország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal iránti kérelem — Közös hozzáadottértékadó-rendszer — 2006/112/EK irányelv — 9. és 13. cikk — EUSZ 5. cikk, (3) bekezdés, és EUSZ 4. cikk, (2) bekezdés — Önkormányzati szervezeti egység által nem hatóságként folytatott gazdasági tevékenységek — Települési önkormányzat olyan szervezeti egysége, amelynek gazdasági tevékenységei nem felelnek meg az önállóság kritériumának — Az ilyen szervezeti egység 2006/112 irányelv rendelkezései értelmében vett hozzáadottértékadó-alanyként történő minősítésének lehetősége”

## I – **Bevezetés**

1. A Naczelny Sąd Administracyjny (lengyel legfelsőbb közigazgatási bíróság) által benyújtott jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem azt a kérdést veti fel, hogy a települési önkormányzat valamely szervezeti egysége, amelynek gazdasági tevékenységei nem felelnek meg a 2006/112 irányelv[2] 9. cikkének (1) bekezdése szerinti önállóság kritériumának, tekinthető-e – az e szervezeti egység által a települési önkormányzat javára végzett gazdasági tevékenység tekintetében – a hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) szempontjából az azon települési önkormányzattól elkülönült adóalanynak, amelynek ez a szervezeti egység a részét képezi.

2. A kérdést előterjesztő bíróság különösen azt kérdezi a Bíróságtól, hogy az önállóságnak a 2006/112 irányelv 9. cikkének (1) bekezdése szerinti ezen fogalmát figyelembe kell-e venni ahhoz, hogy az előzetes döntéshozatal iránti kérelemben foglalt települési önkormányzati költségvetési szervekhez hasonló, közjog által szabályozott szerveket héaalanynak lehessen tekinteni, figyelembe véve az ezen irányelv 13. cikkének (1) bekezdését, valamint az EUSZ-nek a szubszidiaritás és az intézményi autonómia elvére vonatkozó 4. cikke (2) bekezdését és 5. cikke (3) bekezdését.

3. A Lengyel Köztársaság álláspontja szerint az ügy jelentősége azzal kapcsolatos, hogy Lengyelországban a települési önkormányzatok közfeladataikat önállóan, ebből a célból létrehozott szervezeti egységek, többek között települési önkormányzati költségvetési szervek útján látják el,[3] amelyeket az eddigiekben a települési önkormányzattól elkülönült héaalanyokként kezeltek. A jelen

1 — Eredeti nyelv: francia.

2 — A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.; helyesbítés: HL 2007. L 335.,60. o.).

3 — A lengyel rendszerben más típusú települési önkormányzati szervezeti egységek, valamint állami szervek is találhatók. Például a települési önkormányzati költségvetési intézményekre a Gmina Wrocław szerint nagyobb fokú önállóság jellemző a települési önkormányzati költségvetési szervekhez képest.

ügy tehát a 2006/112 irányelv 9. és 13. cikke értelmezésével kapcsolatos kérdést vet fel, amely annak meghatározását foglalja magában, hogy milyen módon kell értékelni azt, ahogyan ezek a szervezeti egységek, többek között a települési önkormányzati költségvetési szervek, a gazdasági tevékenységüket végzik.

4. Az EUSZ 5. cikk (3) bekezdésében és az EUSZ 4. cikk (2) bekezdésében foglalt szubszidiaritás és intézményi autonómia elvével kapcsolatos kérdést a kérdést előterjesztő bíróság azért terjesztette elő, mivel úgy véli, hogy az, hogy az alapügybelihez hasonló települési önkormányzati költségvetési szervek nem jelenthetők be a települési önkormányzattól elkülönült héaalanyként, hatással lehet a települési önkormányzatok működési modelljére Lengyelországban. Meg kell tehát vizsgálni, hogy ezek az elsődleges jogi rendelkezések e tekintetben hatással vannak-e a 2006/112 irányelv releváns rendelkezéseinek értelmezésére.

5. Ahogyan azt a jelen ügyben észrevételeket előterjesztő felek kiemelték, a Bíróságnak az önállóság e kritériumával kapcsolatos ítélkezési gyakorlata e kritériumnak a közjogi feladatokat ellátó természetes személyek és a magánjogi jogalanyok tevékenységei tekintetében történő alkalmazására vonatkozik. Következésképpen a kérdést előterjesztő bíróság annak megvizsgálását kérte a Bíróságtól, hogy ez az ítélkezési gyakorlat ugyanúgy alkalmazandó-e a közjog által szabályozott szervekre.

## II – **Jogi háttér**

### A – *A 2006/112 irányelv*

6. A 2006/112 irányelv 2007. január 1-jétől a héára vonatkozó közösségi szabályozást, nevezetesen a hatodik irányelvet[4] hatályon kívül helyezte és annak helyébe lépett.

7. A 2006/112 irányelv 9. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„»Adóalany« az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

»Gazdasági tevékenység« a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermelőipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású vagy azzal egyenértékű tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek minősül különösen a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történő hasznosítása.”

8. A 2006/112 irányelv 10. cikke értelmében:

„A 9. cikk (1) bekezdése szerinti azon feltétel, mely szerint az adóalany a gazdasági tevékenységet »önállóan végzi«, kizárja az adózás alól a munkavállalókat és egyéb személyeket, amennyiben őket munkaadójukhoz munkaszerződés vagy alkalmazójukhoz egyéb olyan jogviszony köti, amely a munkakörülmények, a díjazás és a munkavállaló felelőssége tekintetében alá-fölérendeltségi viszonyt teremt.”

9. Az említett irányelv 13. cikke (1) bekezdésének szövege a következő:[5]

4 — A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv). A számos szerkesztésbeli változtatás ellenére a 2006/112 irányelv releváns rendelkezései lényegében azonosak a hatodik irányelv megfelelő rendelkezéseivel. Ebben az értelemben lásd: Le Rayon d’Or ítélet (C-151/13, EU:C:2014:185, 6. pont).

5 — A 2006/112 irányelv 13. cikke (1) bekezdésének számos nyelvi változatai közötti eltérésekkel, valamint az „egyéb közjog által szabályozott szervek” fogalmának elemzésével kapcsolatban lásd a Saudaçor-ügyre vonatkozó indítványomat (C-174/14, EU:C:2015:430, 68–82. pont).

„Az állami, regionális és helyi közigazgatási szervek és egyéb közjog által szabályozott szervek nem minősülnek adóalanynak az olyan tevékenységek, illetve ügyletek vonatkozásában, amelyeket hatóságként folytatnak, még akkor sem, ha e tevékenységekkel, illetve ügyletekkel összefüggésben adókat, díjakat, illetékeket, járulékokat vagy egyéb közterheket szednek be.

Amennyiben azonban e szervek nem adóalanyként való kezelése a verseny jelentős torzulását eredményezné, az ilyen tevékenységek vagy ügyletek folytatása tekintetében adóalanynak minősülnek.

A közjog által szabályozott szervek minden esetben adóalanynak minősülnek az I. mellékletben meghatározott tevékenységeket illetően, amennyiben e tevékenységek mértéke nem elhanyagolható.”

B – *A lengyel jog*

10. A termékeket és szolgáltatásokat terhelő adóról szóló 2004. március 11-i törvény[6] 15. cikkének (1) bekezdése ülteti át a lengyel jogba a 2006/112 irányelv 9. cikkének (1) bekezdését, szövege pedig a következő:

„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.”

11. A nemzeti héatörvény 15. cikkének (6) bekezdése előírja, hogy a polgári jogi szerződések alapján folytatott tevékenységek kivételével nem minősülnek adóalanynak a közhatalmi szervek és az e szerveket a különös jogszabályok által rájuk bízott feladatok ellátásában segítő hivatalok.

III – **Az alapeljárás, az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés és a Bíróság előtti eljárás**

12. A lengyel közigazgatási rendszerben az önkormányzatok a helyi önkormányzatokról szóló, 1990. március 8-i törvény[7] által rájuk bízott feladatokat látják el önkormányzati költségvetési intézmények és a települési önkormányzatok költségvetési szervei segítségével.[8] Ez utóbbiak, amelyek nem rendelkeznek önálló jogi személyiséggel, főszabály szerint a települési önkormányzati feladatok ellátását szolgálják, céljuk nem gazdasági tevékenység végzése, ilyen tevékenység legfeljebb más, főtevékenységnek minősülő tevékenységgel összefüggésben végezhető. A települési önkormányzatok e költségvetési szerveinek bevételei és kiadásai, ideértve azokat is, amelyek a héaköteles gazdasági tevékenységükkel kapcsolatosak, a települési önkormányzat költségvetésének részét képezik. Ezek közé tartoznak többek között az iskolák és a kultúrházak.

13. A Gmina Wrocław (boroszlói települési önkormányzat) és a Minister Finansów (lengyel pénzügyminiszter, a továbbiakban: pénzügyminiszter) közötti alapjogvita alapját az említett települési önkormányzatnak az adójogszabályok egyedi értelmezése iránti kérelmei képezik.

14. A Gmina Wrocław azt kérdezte a pénzügyminisztertől, hogy a települési önkormányzat költségvetési szerve a települési önkormányzattól függetlenül bejelenthető-e héaalanyként valamely héaköteles tevékenység folytatása esetén, vagy magát a települési önkormányzatot kell héaalanyként bejelenteni a költségvetési szerve által folytatott tevékenység tekintetében. Az említett települési

6 — Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. 54. szám, 535. alszám, módosításokkal; a továbbiakban: nemzeti héatörvény.

7 — Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym, Dz. U. 2001., 142. sz., 1591. alszám, egységes szerkezetbe foglalt változat. E törvény 9. cikkének (1) bekezdése kimondja, hogy „feladatai megfelelő ellátása érdekében a települési önkormányzat szervezeti egységeket hozhat létre, valamint megállapodásokat is köthet más szervezetekkel, köztük nem kormányzati szervezetekkel”.

8 — A költségvetési szervek létrehozását az államháztartásról szóló törvény szabályozza (ustawa o finansach publicznych, Dz. U. 2013., 885. alszám, módosításokkal).

önkormányzat szerint e települési önkormányzati költségvetési szervek nem felelnek meg a nemzeti héatörvény 15. cikke (1) és (2) bekezdésében foglalt önállóság kritériumának, következésképpen nem jelenthetők be külön. Ezenkívül a települési önkormányzati költségvetési szerveknek az önkormányzattól elkülönülő nyilvántartásba vétele gyakorlati nehézségekkel járna. [9]

15. A Minister Finansów egyedi értelmezéseiben megállapította, hogy a települési önkormányzati struktúrákból kiemelt költségvetési szervek, ha azok objektív kritériumok szerint önállóan folytatnak gazdasági tevékenységet, és ennek során héaköteles ügyleteket teljesítenek, a települési önkormányzattól elkülönült héaalanyoknak tekintendők.

16. A Gmina Wrocław kereseteket indított a Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu előtt (boroszlói vajdasági közigazgatási bíróság) a pénzügyminiszter ezen egyedi értelmezéseivel szemben. Mivel ez a bíróság elutasította a kereseteket, a települési önkormányzat felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a kérdést előterjesztő bíróság előtt.

17. 2013. január 30-án kelt végzésével a Naczelny Sąd Administracyjny egyszerű összetételű tanácsa ugyanezen bíróság kibővített összetételű tanácsa elé utalta azt a jogkérdést, hogy héaalanyoknak minősülnek-e a települési önkormányzatok költségvetési szervei. Ez a kibővített összetételű tanács a 2013. június 24-i, e bíróság egyszerű összetételű tanácsa részére adott választ tartalmazó határozatával megállapította, hogy az említett ügyben érintett települési önkormányzati költségvetési szervek nem minősülnek héaalanyoknak, mivel annak ellenére, hogy ezek a szervek a települési önkormányzattól szervezetileg külön állnak, nem végeznek önállóan, illetve a települési önkormányzattól függetlenül gazdasági tevékenységet.

18. Ugyanakkor a kérdést előterjesztő bíróság szerint nem világos, hogy az uniós jog értelmében a 2006/112 irányelv 9. cikkének (1) bekezdésében foglalt, önállóságra vonatkozó feltétel mennyiben alkalmazandó a közjog által szabályozott szervekre. Ezenkívül a kérdést előterjesztő bíróságnak kétségei vannak az önállóságra vonatkozó e feltételnek az EUSZ 5. cikk (3) bekezdésében és az EUSZ 4. cikk (2) bekezdésében foglalt szubszidiaritás és intézményi önállóság azon elveivel való összeegyeztethetőségéről, amelyek szerint a helyi önkormányzatok szerkezete és hatásköreik megosztása a tagállamok hatáskörébe tartozik.

19. Mivel a Naczelny Sąd Administracyjny egyszerű összetételű tanácsának kétségei voltak a 2006/112 irányelv 9. cikke (1) bekezdésének és 13. cikke (1) bekezdésének értelmezésével kapcsolatban, 2013. december 10-i határozatával úgy döntött, hogy felfüggeszti az alapeljárást, és a következőképpen megfogalmazott kérdést terjeszti a Bíróság elé előzetes döntéshozatalra:

„Héaalanynak tekinthető-e a települési önkormányzat (egy lengyelországi helyi közjogi személy) valamely szervezeti egysége az [EUSZ] 5. [cikk] (3) bekezdésével összefüggésben értelmezett 4. [cikk] (2) bekezdésére figyelemmel, ha a [2006/112] irányelv 13. cikke értelmében vett hatóságként folytatott tevékenységeitől eltérő tevékenységeket folytat, jóllehet nem felel meg az önállóság (függetlenség) említett irányelv 9. cikkének (1) bekezdésében rögzített feltételének?”

20. Írásbeli észrevételeket a Gmina Wrocław, a pénzügyminiszter, a lengyel és a görög kormány, valamint az Európai Bizottság terjesztett elő; ezek mindegyike – a görög kormány kivételével – részt vett a 2015. május 5-én tartott tárgyaláson.

9 — A tárgyaláson a Gmina Wrocław kifejtette, hogy álláspontja szerint miben áll az ügy gyakorlati jelentősége. Álláspontja szerint, ha a települési önkormányzat valamennyi költségvetési szervével együtt egyetlen héaalanyként lenne bejelentve, a települési önkormányzat számára könnyebb lenne ellenőrizni a héafizetés egészét, tájékozódni a költségvetési szerveinek tevékenységéről, egységes adópolitikát alkalmazni a települési önkormányzaton belül, valamint eloszlatni a települési önkormányzat belső tranzakcióinak adózásával kapcsolatos kétségeket és bizonytalanságokat. Ezzel ellentétben a települési önkormányzat és költségvetési szervei több héaalannyá történő feldarabolása kihatna a héasemlegesség elvére. Például, ha egy települési önkormányzat egy befektetési tevékenységet az egyik költségvetési szervre delegál, miközben egy másik költségvetési szerv végzi az e befektetésből eredő héaköteles gazdasági tevékenységet, nem világos, hogy az előbbi költségvetési szervnek joga van-e a héalevonáshoz annak ellenére, hogy a két szerv ugyanazon települési önkormányzat szervezetének részét képezi.

## IV – **Elemzés**

### A – *Előzetes megjegyzések*

21. A kérdést előterjesztő bíróság által előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelem abból az alapfeltevésből indul ki, hogy az alapügyben szóban forgó önkormányzati szervezeti egységek, többek között a települési önkormányzatok költségvetési szervei nem felelnek meg az önállóság 2006/112 irányelv 9. cikkének (1) bekezdésében foglalt kritériumának. A kérdést előterjesztő bíróság kibővített összetételű tanácsa ugyanis ezt már megállapította az e bíróság egyszerű összetételű tanácsa részére adott válaszában.[10]

22. Mindenekelőtt pontosítani kell, hogy az alapügy csak a Gmina Wrocław települési önkormányzati *költségvetési* szerveire vonatkozik, még ha az előzetes döntéshozatal iránti kérelem általánosabban az önállóság kritériumának meg nem felelő települési önkormányzati *szervezeti* egységekről is szól. Az önkormányzati szervezeti egységek különböző típusú szerveket foglalnak magukban, amelyek függetlensége a tevékenységeik végzése során eltérő mértékű lehet. A jelen indítvány azonban kizárólag az alapügyben szóban forgó települési önkormányzati költségvetési szervekre vonatkozik.

23. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tehát arra vonatkozik, hogy az alapügyben szóban forgó települési önkormányzati költségvetési szervek adóalanynak tekinthetők-e annak ellenére, hogy tevékenységeiket nem önállóan végzik. E tekintetben a pénzügyminiszter arra hivatkozik, hogy az önállóság kritériuma nem alkalmazható a közjog által szabályozott szervekre, mert ennek a feltételnek a tiszteletben tartása a tagállamok számára elismert intézményi önállóságba történő aránytalan beavatkozás kockázatával jár. A 2006/112 irányelv 13. cikkét álláspontja szerint az ezen irányelv 9. cikkének (1) bekezdéséhez képest különös rendelkezésnek kell tekinteni. Ebből következően az önállóság vizsgálata nem szükséges, és nem is megfelelő a közjog által szabályozott szervek tekintetében.

24. A lengyel kormány az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés átfogalmazását javasolta annak érdekében, hogy először annak vizsgálatára kerüljön sor, hogy az alapügyben szóban forgó települési önkormányzati költségvetési szervek megfelelnek-e az önállóság kritériumának, amely az esetükben alkalmazandó lenne. Álláspontja szerint ezek a szervek megfelelnek ennek a kritériumnak. A Bíróságnak csak másodlagosan – abban az esetben, ha azt kellene megállapítania, hogy az önállóság kritériuma e települési önkormányzati költségvetési szervek tekintetében nem teljesül – kellene megvizsgálni, hogy azok ennek ellenére tekinthetők-e a 2006/112 irányelv 13. cikkének (1) bekezdése értelmében adóalanynak.

25. Ami engem illet, álláspontom szerint annak érdekében, hogy a kérdést előterjesztő bíróság számára hasznos választ lehessen adni, nem szükséges átfogalmazni az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdést, hanem inkább részletesen meg kell vizsgálni, hogy az „adóalany” 2006/112 irányelv 9. cikkének (1) bekezdése szerinti fogalma – amely magában foglalja a gazdasági tevékenység önállóságának kritériumát – alkalmazandó-e a 2006/112 irányelv 13. cikkének (1) bekezdése szerinti közjog által szabályozott szervekre, és ha igen, milyen módon. Álláspontom szerint a válasz megtalálható a Bíróság ítélkezési gyakorlatában, amelyet az alábbiakban vizsgálok meg. Az elemzésemet egyrészről a 2006/112 irányelv 9. és 13. cikke közötti kapcsolat, másrészről pedig az „adóalany” 2006/112 irányelv 9. cikkének (1) bekezdése szerinti fogalmának értékelésével kezdem.

10 — Lásd a jelen indítvány 17. pontját.

B – *A 2006/112 irányelv 9. és 13. cikke közötti kapcsolatról, valamint az „adóalany” fogalmának tág meghatározásáról*

26. A közös héarendszerben a 2006/112 irányelv 9. és 13. cikkei az ezen irányelv „Adóalanyok” címet viselő III. címéhez tartoznak. Ez a III. cím tartalmazza az adóztatásra vonatkozó általános, valamint a héacsoporthoz hasonló különleges esetekre vonatkozó szabályokat, illetve a hatóságokra vonatkozó szabályokat. E tekintetben e 9. cikk a héaalanyok tekintetében az általános szabály, míg a 13. cikk egy mentességet tartalmazó szabály. [11]

27. A Bíróság ítélkezési gyakorlatából kiderül, hogy a 2006/112 irányelv egységes alkalmazása tekintetében az a fontos, hogy az „adóalany” fogalma önálló és egységes értelmezést nyerjen. [12]

28. E fogalomnak a 2006/112 irányelv 9. cikk (1) bekezdésében foglalt általános meghatározása szerint adóalany „*az a személy*, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez”. [13] Ez a nagyon tág kifejezés valamennyi természetes és jogi személyt, közjogi és magánjogi jogi személyt egyaránt magában foglalja.

29. Ezenkívül meg kell jegyezni, hogy az „adóalany” e tág fogalmát még egy jogi személyiséggel nem rendelkező szervre is lehet alkalmazni. [14] Ebből következően az, hogy az alapügyben szóban forgó települési önkormányzati költségvetési szervek nem rendelkeznek jogi személyiséggel, nem bír jelentőséggel azon lehetőség szempontjából, hogy azok a települési önkormányzattól elkülönült adóalanyként legyenek bejegyezhetők.

30. Ezzel szemben a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a 2006/112 irányelv 13. cikke (1) bekezdésének alkalmazása magában foglalja a kérdéses tevékenység gazdasági jellegének előzetes megállapítását. [15] Amennyiben a 2006/112 irányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése értelmében vett gazdasági tevékenység fennállása megállapítást nyer, meg kell tehát vizsgálni a közjog által szabályozott szervekre vonatkozó, az ezen irányelv 13. cikke (1) bekezdésének első albekezdésében foglalt kivétel alkalmazhatóságát. [16]

31. A Bizottság kontra Spanyolország ítéletben [17] a Bíróság kifejtette, hogy egy tagállam esetleges kötelezettségszegésének értékelése során meg kell vizsgálni először azt, hogy a szóban forgó tevékenységek gazdasági tevékenységnek minősülnek-e, *másodszor* azt, hogy ezeket a tevékenységeket *önállóan* végzik-e, harmadszor pedig, hogy a valamely közjog által szabályozott szerv által hatóságként végzett tevékenységekkel kapcsolatos, nem héaalanyként történő kezelésre vonatkozó szabály [18] egyáltalán alkalmazható-e. [19]

11 — A hatodik irányelv 4. cikkének (5) bekezdésével kapcsolatban, amelynek jelenleg a 2006/112 irányelv említett 13. cikke felel meg, lásd: Bizottság kontra Hollandia ítélet (235/85, EU:C:1987:161, 18. pont).

12 — Bizottság kontra Svédország ítélet (C-480/10, EU:C:2013:263, 34. pont) és Skandia America (USA), filial Sverige ítélet (C-7/13, EU:C:2014:2225, 23. pont).

13 — Kiemelés tőlem.

14 — Lásd: Heerma-ítélet (C-23/98, EU:C:2000:46, 8. pont) és Léger főtanácsnoknak az FCE Bank ügyre vonatkozó indítványa (C-210/04, EU:C:2005:582, 36. pont). A 2006/112 irányelv 9. cikke (1) bekezdésének angol változatában használt „any person” kifejezést ezért e cikk számos más nyelvi változatainak alapján úgy kellene értelmezni, hogy az „any one”-t jelent (e tekintetben lásd: Terra, B., és Kajus, J., *A Guide to the European VAT Directives: Introduction to European VAT*, IBFD 2015, 1. kötet, 469. o.).

15 — Ebben az értelemben lásd: T-Mobile Austria és társai ítélet (C-284/04, EU:C:2007:381, 48. pont); Götz-ítélet (C-408/06, EU:C:2007:789, 15. pont); Isle of Wight Council és társai ítélet (C-288/07, EU:C:2008:505, 28–30. pont), valamint Bizottság kontra Finnország ítélet (C-246/08, EU:C:2009:671, 34. és 39. pont). A vizsgálat e sorrendjét a Bizottság kontra Franciaország ítélet (C-276/97, EU:C:2000:424), a Bizottság kontra Írország ítélet (C-358/97, EU:C:2000:425), valamint a Bizottság kontra Egyesült Királyság ítélet (C-359/97, EU:C:2000:426) is követte. Ezekben az ítéletekben a gazdasági tevékenység önállóságának kérdése ugyanakkor nem merült fel.

16 — Gmina Wrocław végzés (C-72/13, EU:C:2014:197, 19. pont).

17 — C-154/08, EU:C:2009:695, 86. pont.

18 — Az említett ügyben releváns cikk a hatodik irányelv 4. cikkének (5) bekezdése volt, amely a 2006/112 irányelv jelenlegi 13. cikkének felel meg.

19 — Ezenkívül ezt a vizsgálati sorrendet már a Bizottság kontra Hollandia ítélet (235/85, EU:C:1987:161) és az Ayuntamiento de Sevilla ítélet (C-202/90, EU:C:1991:332) is követte. E tekintetben lásd továbbá: Mihal-végzés (C-456/07, EU:C:2008:293, 21. és 22. pont).

32. Ennek megfelelően a Bíróság már kifejezetten megállapította, hogy a gazdasági tevékenység önálló jellegének értékelése megelőzi a 2006/112 irányelv 13. cikkének (1) bekezdése szerinti értékelést.

33. A kérdést előterjesztő bíróság ugyanakkor azt kérdezi, hogy ez az ítélkezési gyakorlat releváns-e a közjog által szabályozott szervek tekintetében, mivel a tevékenység önállóságának kritériumát a Bíróság ez idáig csak a közjogi feladatokat ellátó természetes személyek tekintetében vizsgálta.[20] A kérdést előterjesztő bíróság szerint a tevékenység önállóságát közjogi jogi személyek esetében nem feltétlenül szükséges vizsgálni. Nem értek egyet a kérdést előterjesztő bíróság ezen álláspontjával.

34. A közös héarendszer szerkezetéből, a 2006/112 irányelv 9. cikke (1) bekezdésének szövegéből – amely nem tartalmaz korlátozásokat[21] –, valamint a fent hivatkozott ítélkezési gyakorlatból következik ugyanis, hogy az adóalanynak az említett 9. cikkben szereplő átfogó fogalmát minden személyre egységesen és következetesen kell alkalmazni.[22]

35. Ami a közös héarendszer szerkezetét illeti, emlékeztetni kell arra, hogy a 2006/112 irányelv 9. és 13. cikke a héa alkalmazási körét nagyon tágan határozza meg. Az uniós jogalkotó ugyanis korlátozni kívánta a közjog által szabályozott szervek nem adóalanyként való kezelésének hatályát az ezen általános szabály figyelembevétele céljából.[23]

36. Ebből következően, ha egy természetes vagy jogi személy nem teljesíti az adóalanyként történő minősülésre vonatkozó, a 2006/112 irányelv 9. cikkének (1) bekezdésében foglalt kritériumokat, többek között az arra vonatkozó feltételt, hogy a gazdasági tevékenységet „önállóan” kell végeznie, nem szükséges vizsgálni azt, hogy ez a személy mentesülhet-e a héa alól a 2006/112 irányelv 13. cikkének (1) bekezdése alapján.

37. Következésképpen nem állapítható meg – ahogyan arra a pénzügyminiszter hivatkozik –, hogy nem szükséges megvizsgálni azt, hogy a közjog által szabályozott szervek a 2006/112 irányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében önállóan végeznek-e gazdasági tevékenységet, mivel az államnak joga van ezeket a szerveket a közjog által szabályozott szervnek minősíteni. Álláspontom szerint valamely egységnek közjog által szabályozott szervnek történő minősítése e tekintetben nem releváns, ha ez a szerv egyáltalán nem lát el önállóan valamely gazdasági tevékenységet.

38. Ugyanakkor az észrevételeket előterjesztő felek kétségüket fejezték ki azzal kapcsolatban, hogy a tevékenységek önállóságára vonatkozó e kritérium a közjog által szabályozott szervek tekintetében *ugyanolyan módon* alkalmazandó-e, mint a magánjogi szereplők tekintetében. Ezt követően meg kell tehát vizsgálni a Bíróság e kritériummal kapcsolatos ítélkezési gyakorlatát, valamint annak a közjog által szabályozott szervek tekintetében történő alkalmazását.

20 — Ide tartoznak a közjegyzők, a végrehajtók, a beszedők és a spanyol ingatlan-nyilvántartást végző adóbeszedők („registradores-liquidadores”). E tekintetben lásd a jelen indítvány 41. és 42. pontját.

21 — E tekintetben lásd a jelen indítvány 28. pontját. A hatodik irányelv 4. cikkével kapcsolatos ítélkezési gyakorlatból kiderül, hogy ezen irányelv céljának megfelelően, amely szerint a közös héarendszer létrehozása különösen az „adóalanyok” egységes meghatározásán alapul, az adóalanyiságot kizárólag az irányelv 4. cikkében meghatározott szempontok alapján kell értékelni (ebben az értelemben lásd: van Tiem-ítélet, C-186/89, EU:C:1990:429, 25. pont; BBL-ítélet, C-8/03, EU:C:2004:650, 37. pont; HE-ítélet, C-25/03, EU:C:2005:241, 41. pont). A hatodik irányelv 4. cikkének a 2006/112 irányelv jelenlegi 9. és 13. cikke felel meg.

22 — Az adóalanyként történő minősítés ennek megfelelően nem függ attól, hogy a gazdasági tevékenységeket végző személy magánjogi vagy közjogi személy-e (Terra, B., és Kajus, J., i. m., 431. o.).

23 — Isle of Wight Council és társai ítélet (C-288/07, EU:C:2008:505, 25–28. pont és 38. pont); Bizottság kontra Írország ítélet (C-554/07, EU:C:2009:464, 39–41. pont), valamint Bizottság kontra Hollandia ítélet (C-79/09, EU:C:2010:171, 76. és 77. pont).

*C – A Bíróságnak a gazdasági tevékenységek önállóságára vonatkozó, 2006/112 irányelv 9. cikkének (1) bekezdése szerinti kritériummal kapcsolatos ítélkezési gyakorlatáról és annak a közjog által szabályozott szervek gazdasági tevékenységei tekintetében történő alkalmazásáról*

39. A gazdasági tevékenység önálló végzésére vonatkozó, a 2006/112 irányelv 9. cikkének (1) bekezdése szerinti feltétel ezen irányelv 10. cikkében negatív meghatározásként szerepel. A 10. cikk szerint a tevékenységet nem önállóan végzik, és így héa kivetésének nincs helye abban az esetben, ha a munkavállaló és a munkáltatója közötti munkaszerződés által keletkeztetett alárendeltségi viszonyhoz mérhető alárendeltségi viszony áll fenn. Ez a rendelkezés három kritériumot nevez meg, amelyek a munkakörülmények, a díjazás, valamint a felelősség tekintetében fennálló függőségi viszonyra vonatkoznak. [24]

40. E kritériumok alkalmazása során a Bíróság olyan elemeket dolgozott ki, amelyeket a gazdasági tevékenység 2006/112 irányelv 9. cikkének (1) bekezdése szerinti önállóságának értékelése során figyelembe kell venni. A figyelembe veendő kritériumok, amelyek többek között a van der Steen-ítéletben [25] vannak felsorolva, így magukban foglalják azt, hogy a tevékenységeket valamely személy a saját nevében, saját javára és a saját felelősségére végzi, valamint azt, hogy ez a személy maga viseli a tevékenységei végzésével kapcsolatos gazdasági kockázatot. [26]

41. A tevékenység önállóságának megállapítása érdekében a Bíróság figyelembe vette a közigazgatáson kívüli szereplőknek a hatósággal szembeni alárendeltségi viszonya teljes hiányát, valamint azt, hogy ezek a szereplők a saját javukra és saját érdekükben járnak el, szabadon szervezik meg a munkájuk folytatásának szabályait, és maguk szedik be a jövedelmüket jelentő munkadíjukat. [27]

42. A Bíróság szerint a gazdasági tevékenység önállóságára utaló valószínűsítő körülmény továbbá az, hogy a szereplők önállóan, a törvény által meghatározott keretek között maguk szerzik be és szervezik a tevékenységeik végzéséhez szükséges személyi és tárgyi erőforrásokat, valamint az, hogy ezek a szereplők viselik a tevékenységük gyakorlása során általuk létrehozott szerződéses kötelezettségekből eredő felelősséget és a harmadik személyeknek okozott károkért való felelősséget, amikor nem a hatóság által átruházott jogkörben járnak el. [28]

43. A gazdasági kockázattal kapcsolatos feltétellel az FCE Bank ítélet [29] foglalkozott, amelyben megállapítást nyert, hogy egy bank fióktelepe bankként nem önálló, mert tekintettel arra, hogy nem rendelkezik dotációs tőkével, nem maga viseli a tevékenységei végzésével kapcsolatos gazdasági kockázatokat. Ebből következően nem lehet héaalanynak tekinteni. [30]

44. Emlékeztetek arra, hogy az adóalany fogalma alkalmazásának egységesnek és következetesnek kell lennie. [31] Az önállóságra vonatkozó feltétel esetében végeredményben a *gazdasági tevékenység végzésének módjával* kapcsolatos kérdésről van szó, semmi másról. Kétségtelen, hogy a fent hivatkozott, a gazdasági tevékenység önállóságával kapcsolatos értékelési kritériumokat kialakító

24 — Léger főtanácsnok FCE Bank ügyre vonatkozó indítványa (C-210/04, EU:C:2005:582, 39. pont).

25 — C-355/06, EU:C:2007:615.

26 — Van der Steen-ítélet (C-355/06, EU:C:2007:615, 21–25. pont). Ugyanezen kritériumokkal kapcsolatban lásd továbbá: Heerma-ítélet (C-23/98, EU:C:2000:46, 18. pont).

27 — Bizottság kontra Hollandia ítélet (235/85, EU:C:1987:161, 14. pont) és Léger főtanácsnok FCE Bank-ügyre vonatkozó indítványa (C-210/04, EU:C:2005:582, 40. pont). A Bíróság ugyanezt az értelmezést erősítette meg a szlovák végrehajtókkal kapcsolatban a Mihal-végzésben (C-456/07, EU:C:2007:673, 21. pont).

28 — Ayuntamiento de Sevilla ítélet (C-202/90, EU:C:1991:332, 11–15. pont). Ebben az értelemben a spanyol ingatlan-nyilvántartást végző adóbeszedőkkel (registradores-liquidadores) kapcsolatban lásd továbbá: Bizottság kontra Spanyolország ítélet (C-154/08, EU:C:2009:695, 103–106. pont).

29 — C-210/04, EU:C:2006:196, 35–37. pont.

30 — FCE Bank ítélet (C-210/04, EU:C:2006:196, 35–37. pont). Léger főtanácsnok az ugyanezen ügyre vonatkozó indítványában megállapította továbbá, hogy ez a fióktelep nem a saját érdekében végzi tevékenységeit (Léger főtanácsnok FCE Bank-ügyre vonatkozó indítványa, C-210/04, EU:C:2005:582, 46. pont).

31 — Lásd a jelen indítvány 34. pontját.

ítélkezési gyakorlat csak a közfeladatokat ellátó természetes személyekre, valamint a magánjogi jogi személyekre vonatkozik. Ugyanakkor álláspontom szerint semmi nem utal arra, hogy ezek az értékelési kritériumok ne lennének alkalmazandók a 2006/112 irányelv 13. cikke (1) bekezdésében foglalt, közjog által szabályozott szervek által gyakorolt gazdasági tevékenységekre. Amennyiben ugyanis ezek a kritériumok alkalmazhatók többek között a magánjogi jogalanyokra, amelyek belső struktúrája és kereskedelmi gyakorlatai gyakran változatosabbak és összetettebbek lehetnek, mint a közjog által szabályozott szervek esetében, számomra úgy tűnik, hogy ezek a kritériumok a közjog által szabályozott szervek tekintetében ugyanolyan módon alkalmazandók. E tekintetben a közjog által szabályozott szervek sajátossága inkább a hatóságként végzett tevékenységükben rejlik, amelyet a 2006/112 irányelv 13. cikkében foglalt mentességi szabály külön vesz figyelembe.

45. A lengyel kormány arra hivatkozott, hogy a gazdasági kockázattal kapcsolatos kritérium nem értelmezhető a közjog által szabályozott szervek esetében, mert a települési önkormányzattal vagy annak költségvetési szerveivel szemben nem indítható fizetésképtelenségi eljárás. Álláspontja szerint tehát a közjog által szabályozott szervek nem szembesülnek olyan gazdasági kockázatokkal, amelyek összehasonlíthatók azokkal a gazdasági kockázatokkal, amelyek a gazdasági tevékenységet végző magánjogi szervek esetében fennállnak. [32] E kormány szerint az önállóság kritériumának azonos módon történő alkalmazása a közjog által szabályozott szervek tekintetében, mint az a magánjogi jogalanyok tekintetében történik, azzal a következménnyel járna, hogy sem a költségvetési szervek, sem pedig a települési önkormányzatok esetén nem teljesülnének az „adóalanyként” történő minősítéshez szükséges, a 2006/112 irányelv 9. cikkének (1) bekezdése szerinti feltételek.

46. Álláspontom szerint a gazdasági kockázat fennállását tágabban kell értelmezni annál, mint azt a lengyel kormány állítja. A gazdasági kockázat ugyanis számos formában valósulhat meg, azonban álláspontom szerint a kockázatot viselő személynek egyfajta vagyonnal kell rendelkeznie, amelynek elvesztését kockáztatja. Például egy hitelintézet számára gazdasági kockázat lehet a kölcsönnek az ügyfél általi vissza nem fizetése. [33] Annak megállapítása, hogy egy szereplő maga viseli a tevékenységének gazdasági kockázatát, abból is eredhet, hogy a tevékenységéből származó nyereség nemcsak az e tevékenységhez közvetlenül kapcsolódó összegektől, hanem azoktól a kiadásoktól is függ, amelyek többek között a tevékenység személyi és tárgyi erőforrásainak megszervezéséhez kapcsolódnak. [34]

47. Ezenkívül, a 2006/112 irányelv alapja az a megfontolás, hogy a 13. cikk (1) bekezdése szerinti, az államhoz, illetve a települési önkormányzatokhoz hasonló, közjog által szabályozott szervek lehetnek héaalanyok az olyan tevékenységeik tekintetében, amelyet nem hatóságként folytatnak. Még a hatóságként végzett tevékenységeik tekintetében is lehetnek héaalanyok, „[a]mennyiben […] e szervek nem adóalanyként való kezelése a verseny jelentős torzulását eredményezné”. [35] Ennek megfelelően az, hogy valamely szerv ellen fizetésképtelenségi eljárás indítható, nem meghatározó kritérium a 2006/112 irányelv 9. cikkének (1) bekezdése szerinti adóalanyi minőség vizsgálata során.

32 — Meg kell jegyezni, hogy az állami támogatások esetében jogellenes állami támogatásnak minősül az állam által egy olyan vállalkozás részére nyújtott hallgatólagos és korlátlan kezességvállalás, amely nem képezheti fizetőképtelenségi eljárás és csődeljárás tárgyát (ebben az értelemben lásd: Franciaország kontra Bizottság ítélet, C-559/12 P, EU:C:2014:217, 97. és 98. pont). Ugyanakkor ez a megállapítás a 2006/112 irányelv értelmezése szempontjából nem releváns, mivel a héára vonatkozó szabályozás céljai eltérőek az uniós jog állami támogatásokhoz vagy közbeszerzésekhez hasonló területeinek céljaitól. Ebben az értelemben lásd a 2006/112 irányelv 13. cikkének (1) bekezdésének értelmezésével kapcsolatos elemzésemet a Saudaçor-ügyre vonatkozó indítványomban (C-174/14, EU:C:2015:430, 61–65. pont).

33 — FCE Bank-ítélet (C-210/04, EU:C:2006:196, 36. pont).

34 — Az Ayuntamiento de Sevilla ítéletben a beszedők viselték a tevékenységükből eredő gazdasági kockázatot, mivel az abból szerzett nyereség nemcsak a beszedett adók összegétől, hanem a tevékenységük személyi és tárgyi erőforrásainak megszervezésével kapcsolatos költségektől is függött (Ayuntamiento de Sevilla ítélet, C-202/90, EU:C:1991:332, 13. pont). A Bizottság kontra Spanyolország ítéletben a Bíróság megállapította, hogy az abban az ügyben szóban forgó ingatlan-nyilvántartást végző adóbeszedők (registradores-liquidadores) viselték a tevékenységükből eredő gazdasági kockázatot, mivel az abból szerzett nyereség a beszedett adók összegétől, a tevékenységük személyi és tárgyi erőforrásainak megszervezésével kapcsolatos költségektől, az ingatlan-nyilvántartást végző adóbeszedők hatékonyságától, továbbá bizonyos esetekben az ingatlan-nyilvántartást végző adóbeszedői tevékenység gyakorlása során kiszabott és beszedett szankciók és bírságok arányától függött (Bizottság kontra Spanyolország ítélet, C-154/08, EU:C:2009:695, 107. pont).

35 — A 2006/112 irányelv 13. cikke (2) bekezdésének második albekezdése értelmében.

48. Álláspontom szerint valamely szerv gazdasági tevékenységének önálló jellege a kockázatok szempontjából nem attól függ, hogy ez a szerv visel-e a tevékenységeiből eredő gazdasági kockázatot, hanem inkább attól, hogy valójában más szerv viseli-e saját vagyonával az előbbi szerv gazdasági tevékenységeivel kapcsolatos kockázatot, e szerv helyett. [36]

49. Következésképpen az, hogy valamely szerv viseli a gazdasági kockázatot, egyike az azon módszer értékelése során figyelembe veendő elemeknek, ahogyan ez a szerv a gazdasági tevékenységét végzi. Az ítélkezési gyakorlatban említett további figyelembe vehető elemek többek között a tevékenységnek a szerv által a saját nevében, saját javára történő végzése, a saját vagyon fennállása, a munkavégzés szabályainak és a személyi és tárgyi erőforrásoknak a szabadon történő megszervezése, illetve az, hogy a szerv viseli a szerződéses felelősséget, valamint a harmadik személynek okozott károkért való felelősséget. A valamely gazdasági tevékenység 2006/112 irányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében vett önálló jellegének értékelését esetről esetre szükséges elvégezni, az adott ügy körülményeinek figyelembevétele mellett.

D – *A szubszidiaritás és az intézményi önállóság EUSZ 5. cikk (3) bekezdésében és EUSZ 4. cikk (2) bekezdésében foglalt elvéről*

50. Végül ki kell emelni, hogy a 2006/112 irányelv 9. cikkében foglalt önállóság a *gazdasági tevékenység végzésével* kapcsolatban értékelendő. A kérdés nem az, hogy egy közjog által szabályozott szerv önálló vagy független-e egy tagállam települési önkormányzatainak szervezetén belül, vagy hogy milyen jogállású a belső közigazgatási jog szerint. Ennélfogva a tagállamok EUSZ 4. cikk (2) bekezdése szerinti intézményi önállóságát az előző megállapítások egyáltalán nem érintik.

51. A görög kormány úgy vélte, hogy a jelen ügyben e tekintetben fennálló zavar a kérdést előterjesztő bíróság által említett, a 2006/112 irányelv 9. cikk (1) bekezdésében található nyelvi eltérésekből ered. A kérdést előterjesztő bíróság szerint a francia és az angol nyelvi változatok a *függetlenül* (franciául „d'une façon indépendante”, angolul „independently”) kifejezést használják, míg a lengyel változat az *önállóan* (lengyelül „samodzielnie” [37]) kifejezést használja. Megjegyzem, hogy a „függetlenül” kifejezést több más nyelvi változatban is használják. [38]

52. A nyelvi eltérésekkel kapcsolatban az állandó ítélkezési gyakorlatból kiderül, hogy egy uniós jogi rendelkezés valamely nyelvi változatának megfogalmazása nem szolgálhat e rendelkezés értelmezésének kizárólagos alapjául, illetve e tekintetben nem élvezhet elsőbbséget más nyelvi változatokkal szemben. Az uniós jogi rendelkezéseket ugyanis egységesen kell értelmezni és alkalmazni az Európai Unió valamennyi nyelvén készült változatok figyelembevételével. Az uniós szövegek egyes nyelvi változatai közötti eltérés esetén a szóban forgó rendelkezést azon szabályozás általános rendszerére és céljára tekintettel kell értelmezni, amelynek az a részét képezi. [39]

53. Ebből következik, hogy a lengyel nyelvi változatban használt megfogalmazást nem lehet kizárólagosan használni a 2006/112 irányelv 9. cikke (1) bekezdésének értelmezése céljából. E tekintetben a jelen indítvány 40–43. pontjában már felidéztem a 2006/112 irányelv 9. cikke (1) bekezdésének az ítélkezési gyakorlatban követett értelmezését. Mindenesetre számomra nehéznek

36 — Például egy általános iskola esetében, amelynek uszodája esténként és hétvégente a nyilvánosság előtt nyitva áll, kétségtelenül fennállnak az e gazdasági tevékenységből eredő, a kiadások és a bevételek közötti egyensúly hiányához hasonló negatív pénzügyi következmények, azonban végeredményben a települési önkormányzat az, amely ezt a gazdasági kockázatot viseli, hiszen neki kell finanszíroznia az e tevékenység által előidézett esetleges veszteségeket.

37 — Ez a lengyel kifejezés úgy is fordítható, hogy „egyedül”.

38 — Többek között a dán, a német, a spanyol, az olasz, a máltai, a holland, a portugál, a román, a finn és a svéd változatban.

39 — Lásd többek között: Ivansson és társai ítélet (C-307/13, EU:C:2014:2058, 40. pont).

tűnik megérteni, hogy mi a különbség egy „függetlenül” és egy „önállóan” végzett tevékenység között a Bíróság e kritériummal kapcsolatos ítélkezési gyakorlata alapján. Emlékeztetek egyébként arra, hogy a jogvita nem az érintett szerv önálló vagy független jellegével, hanem annak módjával kapcsolatos, ahogyan a gazdasági tevékenységét végzi.

54. Emlékeztetek továbbá arra, hogy a héaalanyisággal kapcsolatos, a 2006/112 irányelv 9. cikk (1) bekezdéséből eredő kritériumok objektív kritériumok, amelyeket tiszteletben kell tartani. A tagállam ugyanis nem módosíthatja a 2006/112 irányelv alkalmazási körét a települési önkormányzatok szervezetével kapcsolatos belső rendelkezések által.

55. Ahogyan azt a Bizottság is megállapította, a tagállamok szabadon alakíthatják ki közjog által szabályozott szerveik struktúráját és tevékenységét, ideértve azok belső struktúrájának a héaszabályok tekintetében történő optimalizálását. Valamely tagállamnak a közjog által szabályozott szervek szervezeti struktúrájával kapcsolatos választásai különböző következményekkel járhatnak a héa tekintetében, azonban ez nem korlátozza e tagállam választási szabadságát. Ugyanakkor, noha a tagállamok rendelkeznek az EUSZ 4. cikk (2) bekezdésében említett választási szabadsággal, bizonyos választások következményeit az uniós jog határozza meg.[40]

56. Ezenkívül emlékeztetni kell arra – ahogyan azt a Lengyel Köztársaság kiemelte –, hogy a közjog által szabályozott szervek célja főszabály szerint nem az, hogy a hatóságként folytatott tevékenységeiktől eltérő gazdasági tevékenységeket folytassanak. A közjog által szabályozott szervek által folytatott esetleges gazdasági tevékenység kiegészítő jellegű, és az gyakran közfeladatok ellátásához kapcsolódik. A közjog által szabályozott szervek azon gazdasági tevékenységekből eredő héaalanyisága, amelyeket nem hatóságként folytatnak, csak egy olyan elem, amelyet a tagállamok figyelembe vehetnek a közigazgatásuk szervezeti felépítésének meghatározása során.

57. Ami a szubszidiaritás elvét illeti, a 2006/112 irányelv (65) preambulumbekezdésének szövegéből[41] egyértelműen kiderül, hogy ezt az elvet az uniós jogalkotó figyelembe vette ennek az irányelvnek a megszövegezése során.

58. Emlékeztetek arra, hogy az alapügyben úgy tűnik, hogy a Naczelny Sąd Administracyjny kibővített összetételű tanácsa már értékelte az előzetes döntéshozatal iránti kérelemben említett települési önkormányzati költségvetési szervek tevékenységeinek önálló jellegét. Figyelemmel az elvégezendő elemzés jellegére, valamint arra, hogy ismerni kell a lengyel önkormányzati rendszer sajátosságait, valójában – a Bíróság által meghatározott kritériumok alapján[42] – a nemzeti bíróság tudja a legjobban értékelni azt, hogy a jelen ügybelihez hasonló helyi települési önkormányzati költségvetési szervek önállóan látják-e el a tevékenységüket. Mivel a Bíróság nem rendelkezik a lengyel önkormányzati rendszerre vonatkozó, az ilyen értékelés elvégzéséhez szükséges információkkal, azt a kérdést előterjesztő bíróságnak kell elvégeznie.

40 — Ebben az értelemben lásd továbbá: Bizottság kontra Spanyolország ítélet (C-154/08, EU:C:2009:695, 120–123. pont). Ezen ítélet szerint az uniós jog egyik elemével sem ellentétes az, ha egy tagállam vagy egy tagállam régiói a rájuk alkalmazandó szabályozásnak megfelelően úgy döntenek, hogy az említett ügyben szóban forgó ingatlan-nyilvántartást végző adóbeszedőkhöz (registradores-liquidadores) hasonló szerveket vesznek igénybe a vitathatatlanul a tagállamok hatáskörébe tartozó adók beszedése és rendezése érdekében. Ugyanakkor ebből nem következik az, hogy egy tagállam szabadon dönthet úgy, hogy az említett adóbeszedők által nyújtott szolgáltatásokat nem vonja a héa hatálya alá, ha bizonyítást nyer, hogy ezeket a szolgáltatásokat önálló gazdasági tevékenység keretében nyújtják.

41 — Az említett (65) preambulumbekezdés szerint „[m]ivel ezen irányelv céljait a fent említett okok miatt a tagállamok nem tudják kielégítően megvalósítani, és ezért azok közösségi szinten jobban megvalósíthatók, a Közösség intézkedéseket hozhat a Szerződés 5. cikkében meghatározottak szerinti szubszidiaritás elvének megfelelően. Az e cikkben meghatározott arányosság elvének megfelelően ez az irányelv nem lépi túl az e célkitűzések eléréséhez szükséges mértéket”.

42 — E tekintetben egyetértek a lengyel kormány elemzésével, amely szerint a kérdést előterjesztő bíróság tévedett, amikor azt állapította meg – ahogyan arra ez a kormány hivatkozott –, hogy a gazdasági tevékenység önállóan történő végzésének kérdését kizárólag a lengyel jog alapján kell megvizsgálni.

E – *Az ítélet időbeli hatályának korlátozására vonatkozó kérelemről*

59. A lengyel kormány a súlyos gazdasági következmények felmerülésének kockázatára hivatkozva a Bíróság ítélete időbeli hatályának korlátozását kérte, amennyiben a Bíróság azt állapítja meg, hogy a költségvetési szervek nem tekinthetők külön héaalanynak. E kormány szerint ugyanis ez az álláspont jelentős mértékben érintené a helyi önkormányzat működési modelljét Lengyelországban, ami negatív következményekkel járhat a lengyel államháztartási szektor egészére nézve. Ezenkívül a Lengyel Köztársaság jóhiszeműen tekintette úgy, és tekinti úgy jelenleg is, hogy a költségvetési szervek héaalanynak minősülhetnek.

60. Meg kell jegyezni, hogy a lengyel kormány a tárgyaláson elismerte, hogy egy ilyen megoldásnak az önkormányzati működési modellre gyakorlat hatása inkább jövőbeni jellegű. Az ítélet visszaható hatálya inkább csak a megelőző öt évben beszedett adók újraszámolásának szükségességéből ered. [43]

61. E tekintetben emlékeztetek arra, hogy a héa a termékek vagy szolgáltatások természetes vagy jogi személyek által történő végső fogyasztását vagy kiadását terhelő adó. Elméletileg a héának egységes adózást kellene megvalósítania, vagyis a valamely termék vagy szolgáltatás tekintetében fennálló adóteher pontosan meg kellene hogy feleljen a fogyasztótól követelt eladási ár után számított héának, az adókivetést megelőző szakaszban végbement tranzakciók számától függetlenül. Ennek megfelelően a települési önkormányzati költségvetési szervek által a nyilvánosság számára nyújtott szolgáltatásokat terhelő héának nem kellene függenie a települési önkormányzat héaalanyként történő bejegyzésének módjától, nevezetesen attól, hogy azt a költségvetési szerveivel együtt egyetlen adóalanyként jegyzik-e be, vagy ellenkezőleg, a költségvetési szerveket külön jegyzik be.

62. Mindazonáltal, ahogyan azt a Gmina Wrocław a tárgyaláson megjegyezte, az uniós jog jelenlegi állása szerint a héarendszer számos olyan elemet tartalmaz, amelyek csökkentik a teljes adósemlegességet, például a tagállamok azon lehetőségét, hogy a kisvállalkozások gazdasági tevékenységét mentesítsék a héa alól. [44] Ennek megfelelően az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre adandó válasz gyakorlati jelentőséggel bír.

63. Ugyanakkor a Bíróság csak kivételesen, az uniós jogrendhez szorosan hozzátartozó jogbiztonság általános elvének alkalmazása útján korlátozhatja bármely érdekelt azon lehetőségét, hogy a jóhiszeműen létrejött jogviszonyok vitatása céljából a Bíróság által értelmezett rendelkezésre hivatkozzék. A Bíróság az érdekeltek jóhiszeműségére és a súlyos zavarok kockázatának fennállására vonatkozó két alapvető feltétel teljesülése esetén dönthet e korlátozás elrendeléséről. [45]

64. Konkrétabban a Bíróság ezt a megoldást csak világosan meghatározott körülmények között alkalmazta, abban az esetben, amikor az érvényes és hatályos szabályozás alapján jóhiszeműen létrejött jogviszonyok magas száma miatt súlyos gazdasági következmények felmerülésének kockázata állt fenn, és úgy tűnt, hogy a magánszemélyeket és a nemzeti hatóságokat az uniós rendelkezések hatályát illető objektív és jelentős bizonytalanság az uniós jognak meg nem felelő magatartásra indította. [46]

43 — E tekintetben a Gmina Wrocław a tárgyaláson arra hivatkozott, hogy bizonyos ideje már több lengyelországi települési önkormányzat védi az érdekeit oly módon, hogy a pénzügyminisztertől egyedi értelmezéseket, azaz végleges adójogi értelmezéseket kérnek. Ekképpen ezek a települési önkormányzatok választhatnak, hogy adóbevallásaikat visszaható hatállyal kijavítják, vagy kihasználják az egyedi értelmezések által nyújtott védelmet. A Gmina Wrocław arra is hivatkozott, hogy ő szervezeti szinten jogosult központi héanyilatkozatot tenni.

44 — Ezenkívül, ahogyan azt a Bizottság kontra Írország ügyre vonatkozó indítványomban (C-85/11, EU:C:2012:753, 45. pont) megjegyeztem, héacsoportok esetében a gazdaságilag egymással kapcsolatban álló szervek egyetlen adóalanyként történő bejegyzése összességében pénzáramlási (cash flow) előnyt jelenthet az e szervek belső műveleteit terhelő héa hiánya miatt.

45 — Schulz és Egbringhoff ítélet (C-359/11 és C-400/11, EU:C:2014:2317, 57. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat), valamint Balazs és Casa Județeană de Pensii Cluj ítélet (C-401/13 és C-432/13, EU:C:2015:26, 50. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

46 — Schulz és Egbringhoff ítélet (C-359/11 és C-400/11, EU:C:2014:2317, 58. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat), valamint Balazs és Casa Județeană de Pensii Cluj ítélet (C-401/13 és C-432/13, EU:C:2015:26, 51. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

65. Álláspontom szerint a lengyel kormány által előadott körülmények nem teljesítik ezeket a kritériumokat. A lengyel kormány ugyanis egyáltalán nem volt abban a helyzetben, hogy értékelje az esetleges gazdasági következmények mértékét. Emlékeztetni kell arra, hogy a jelen ügy kizárólag az alapügyben szereplő települési önkormányzati költségvetési szervekre, illetve annak meghatározásának lehetőségére vonatkozik, hogy tevékenységüket önállóan végzik-e. A Bíróság majdani ítéletének esetleges következményeivel, valamint az állami költségvetési szervekkel és a felek vitájában említett költségvetési intézményekkel kapcsolatos kérdés mindenesetre a nemzeti jog hatálya alá tartozik.

66. A fentiek összességére figyelemmel álláspontom szerint a jelen ügyben a Bíróság ítéletének időbeli hatályát nem szükséges korlátozni.

## V – **Végkövetkeztetések**

67. A fenti megfontolásokra tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság a következőképpen válaszoljon Naczelny Sąd Administracyjny (Lengyelország) által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 9. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy a települési önkormányzat valamely szervezeti egysége csak akkor tekinthető hozzáadottértékadó-alanynak, ha a gazdasági tevékenységét e cikk értelmében önállóan végzi. A nemzeti bíróság feladata a Bíróság által meghatározott kritériumok alapján annak értékelése, hogy az alapügyben szóban forgó települési önkormányzati költségvetési szervek gazdasági tevékenységüket önállóan végzik-e.