A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (ötödik tanács)

2016. május 12.*

„Előzetes döntéshozatal — Hozzáadottérték-adó — 2006/112/EK irányelv — A 2. cikk (1) bekezdésének c) pontja és a 9. cikk (1) bekezdése — Adóalanyok — Gazdasági tevékenységek — Fogalom — Diákszállítás”

A C-520/14. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Hoge Raad der Nederlanden (holland legfelsőbb bíróság, Hollandia) a Bírósághoz 2014. november 18-án érkezett, 2014. november 7-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Gemeente Borsele**

és

a **Staatssecretaris van Financiën**,

valamint

a **Staatssecretaris van Financiën**

és

a **Gemeente Borsele**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (ötödik tanács),

tagjai: J. L. da Cruz Vilaça tanácselnök, F. Biltgen, A. Borg Barthet (előadó), E. Levits és M. Berger bírák,

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: M. Ferreira főtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2015. november 26-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következő által előterjesztett észrevételeket:

– a Gemeente Borsele képviseletében D. Bos és A. T. M. Joore-van Zanten belastingadviseurs,

* Az eljárás nyelve: holland.

– a holland kormány képviseletében M. Bulterman, M. Gijzen és M. Noort, meghatalmazotti minőségben,

– az Egyesült Királyság Kormánya képviseletében V. Kaye és S. Simmons, meghatalmazotti minőségben, segítőjük: R. Hill barrister,

– az Európai Bizottság képviseletében L. Lozano Palacios és G. Wils, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2015. december 23-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; a továbbiakban: héairányelv) 2. cikke (1) bekezdése c) pontjának és 9. cikke (1) bekezdésének az értelmezésére vonatkozik.

2 A kérelmet a Geemente Borsele (Borsele település) és a Staatssecretaris van Financiën (pénzügyi államtitkár) között, az e település által érvényesíteni kívánt hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) levonásához való jog tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja szerint a héa hatálya alá tartozik:

„egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás”.

4 Ezen irányelv 9. cikkének (1) bekezdése a következőképpen szól:

„»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.”

5 Az említett irányelv 13. cikkének (1) bekezdése előírja:

„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.”

6 Ugyanezen irányelv I. melléklete „A 13. cikk (1) bekezdésének harmadik albekezdésében említett tevékenységek jegyzéke” cím alatt az 5. pontjában a „személyszállítást” nevezi meg.

7 A héairányelv 73. cikke szerint:

„A 74–77. cikkben foglaltaktól eltérő termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás esetén az adóalap tartalmaz mindent, ami azon teljesítés ellenértékét képezi, amelyet ezért az értékesítésért a vevőtől, a szolgáltatás megrendelőjétől vagy harmadik személytől az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója kap, vagy amelyet e személyeknek kapniuk kell, beleértve az ezen értékesítés árát közvetlenül befolyásoló támogatásokat.”

A holland jog

8 Az alsó tagozatos oktatásról szóló törvénynek (Wet op het primair onderwijs) „A diákszállítás költségei” című 4. cikke előírja:

„(1) Az iskoláztatás keretében a polgármester és az alpolgármesterek a település területén lakó diákok szülei számára kérelemre biztosítják a szükségesnek ítélt szállítási költségek fedezését. Az önkormányzat képviselő-testülete rendeletben fogadja el e költségek fedezésének részletszabályait, figyelembe véve az alábbi bekezdésekben foglalt rendelkezéseket.

[...]

(4) A rendelet figyelembe veszi az észszerűen elvárható szülői hozzájárulást, és előírja, hogy a szállítás a diák számára megfelelő módon teljesíthető. A rendelet meghatározza, hogy a polgármester és az alpolgármesterek mily módon konzultálhatnak e terület szakértőivel.

(5) A rendelet előírja az azon távolságra történő szállítás költségeinek fedezését, amelyek a diák lakóhelye és

a) a számára elérhető legközelebbi általános iskola között, vagy amennyiben a diák speciális általános iskolába jár, a számára elérhető legközelebbi speciális általános iskola között található,

b) egy másik normál általános iskola vagy speciális általános iskola között található, amennyiben az ezen iskolához történő szállítás kisebb költséggel jár a település számára, mint az a) pontban említett normál általános iskolába vagy speciális általános iskolába történő szállítás, és a szülők elfogadják az e másik iskolába történő szállítást,

c) a diák általános iskolájához legközelebbi, számára elérhető, a körzetéhez tartozó speciális általános iskola között található, amennyiben a szülők elfogadják az e speciális általános iskolába történő szállítást, vagy

d) a c) pont szerinti körzeti iskolák közül egy másik specializált általános iskola, amennyiben az e másik iskolába történő szállítás kisebb költséggel jár a település számára, mint a c) pontban említett specializált általános iskolába történő szállítás, és a szülők elfogadják az e másik iskolába történő szállítást.

[...]

(7) A rendelet előírhatja a 17 700 eurót meghaladó összjövedelemmel rendelkező szülők részére, hogy az önkormányzat csak annyiban fedezi a szállítási költségeket, amennyiben azok meghaladják az önkormányzat képviselő-testülete által a (8) bekezdés alapján meghatározott, 6 kilométernél nem hosszabb távolságra történő tömegközlekedés költségeit. A jövedelem kiszámításának alapját az azon iskolaév kezdetét megelőző második naptári évben szerzett jövedelem képezi, amely vonatkozásában kérték a költségek fedezését. Az első mondat szerinti tömegközlekedés költségei azon tömegközlekedés költségeinek felelnek meg, amelyek a megtett távolság vonatkozásában észszerűen megfizetendők, figyelembe véve a személyszállításról szóló törvény 27. cikkének (1) bekezdése alapján a rendeletben előírt régiókra történő felosztást, a tömegközlekedés létezésétől vagy hatékony felhasználásától függetlenül. A (10) bekezdés alkalmazása esetében a rendelet a harmadik mondat szerint kiszámított szülői pénzügyi hozzájárulást ír elő. 1999. január 1-jétől az első mondatban foglalt összeg a felnőtt munkavállalók megállapodás szerinti bérindexe alakulásának megfelelően évenként kiigazításra kerül, majd azt 450 euró többszörösére kerekítik. A kiigazított összeg az első mondat szerinti összeg helyébe lép.

(8) A rendelet előírhatja, hogy nem áll fenn jogosultság a költségek fedezésére a diák számára elérhető iskola és a lakóhelye közötti, a legrövidebb, a diák számára teljesíthető és biztonságos útvonalat figyelembe vevő távolság alapján.

[...]

(10) A rendelet előírhatja, hogy a település ahelyett, hogy készpénzzel fedezi a költségeket, maga is biztosíthatja vagy elvégeztetheti a szállítást.

(11) A rendelet előírhatja, hogy azon diákok vonatkozásában, akik tekintetében az (5) bekezdés szerinti távolság meghaladja a 20 kilométert, a fedezett összeg a szülők teherviselő képességétől függ, vagy hogy a település által biztosított vagy elvégeztetett szállítás hozzájárulás megfizetése ellenében történik-e, amely a szülők teherviselő képességétől függ, és amely nem haladhatja meg az érintett diák szállítási költségeinek összegét. Ebben az esetben a rendelet a szülők teherviselő képességének kiszámítását is szabályozza. Az első mondat nem alkalmazandó a speciális általános iskolák diákjaira, akik a legközelebbi specializált általános állami vagy magániskolától több mint 20 kilométer távolságban laknak.

[…]”

9 A szakértői központokról szóló törvény (wet op de expertisecentra) 4. cikkének (1) bekezdése szerint a „rendelet figyelembe veszi a szülőktől észszerűen elvárható hozzájárulást, és előírja, hogy a szállítás a diák számára megfelelő módon teljesíthető, figyelembe véve, hogy a speciális középiskolák diákjai csak akkor kérhetik a szállítási költségek fedezését, ha a fogyatékosságuk miatt a tömegközlekedéstől eltérő szállítási eszközt kell igénybe venniük, vagy ha a fogyatékosságuk miatt nem tudnak önállóan utazni tömegközlekedéssel”.

10 A Borsele település diákszállításról szóló 2008. évi rendelete (Verordening leerlingenvervoer gemeente Borsele 2008) többek között előírja:

– a 6 kilométernél rövidebben távolságot kitevő útvonalak esetében az önkormányzat nem fedezi a diákszállítást,

– a 6 és 20 kilométer közötti távolságot kitevő útvonalak esetében a diákszállítás a szállított gyermek szüleinek 6 kilométer távolság tömegközlekedési árának megfelelő összegű hozzájárulásának megfizetése ellenében történik,

– a 20 kilométernél hosszabb távolságot kitevő útvonalak esetében a diákszállítás e szállítás családonként, a szülőknek a jövedelemadóról szóló 2001. évi törvény szerinti korrigált összjövedelme alapján a szülők teherviselő képességét figyelembe véve számított önköltségi árát nem meghaladó hozzájárulásának megfizetése ellenében történik.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

11 Borsele település a jogosult diákok szállításához közlekedési vállalkozások szolgáltatásait veszi igénybe. E címen 2008-ban 458 231 euró héát tartalmazó összeget fizetett.

12 Borsele település diákszállításról szóló 2008. évi rendeletének rendelkezései szerint a diákszállításban részesülő szülők körülbelül harmada fizetett hozzájárulást, amelynek összege – 13 958 euró –, az e település által a diákszállítási szolgáltatás finanszírozásáért fizetett összegek 3%-át tette ki. A fennmaradó összeget az említett település állami pénzeszközökből finanszírozta.

13 Borsele település azt adta elő az adóhatóságnál, hogy héaköteles a hozzájárulás ellenében végzett diákszállítási szolgáltatások vonatkozásában, és ennélfogva e fizetésből levonhatja a szállítók által felszámított héát. E panasz elutasításra került, mivel e település nem nyújtott visszterhes szolgáltatást, és így nem végzett gazdasági tevékenységet.

14 2009 július 1-jei határozatban az adóhatóság megállapította a Héakompenzációs Alapból Borsele település javára a 2008. évben esedékes összegeket, nem vette azonban figyelembe a szállítók által a település terhére kiszámlázott héát.

15 Borsele település keresetet indított az említett határozattal szemben a rechtbank te 's-Gravenhage (hágai elsőfokú bíróság, Hollandia) előtt. E bíróság 2010. december 29-i határozatában e keresetet mint megalapozatlant elutasította. Borsele település fellebbezett a Gerechtshof te 's-Gravenhage (hágai fellebbviteli bíróság, Hollandia) előtt, amely a 2012. április 20-i határozatában megsemmisítette az utóbbi, illetve az adóhatóság határozatát. Borsele település és a pénzügyi államtitkár a Hoge Raad der Nederlanden (hollandiai legfelsőbb bíróság) előtt külön-külön felülvizsgálati kérelmet terjesztett a Gerechtshof te 's-Gravenhage (hágai fellebbviteli bíróság) határozatával szemben.

16 E körülmények között a Hoge Raad der Nederlanden (holland legfelsőbb bíróság) úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontját és 9. cikkének (1) bekezdését, hogy valamely település a jelen ítéletben ismertetett szabályozás szerinti diákszállítással összefüggésben ennyiben az említett irányelv értelmében vett adóalanynak tekintendő?

2) E kérdés megválaszolása során egységesen kell-e figyelembe venni a szabályozást, vagy külön kell vizsgálni valamennyi szállítási szolgáltatást?

3) Amennyiben ez utóbbi helyes: Ebben az esetben különbséget kell-e tenni aszerint, hogy a diákok 6 és 20 kilométer közötti távolságra való szállításáról vagy a diákok 20 kilométert meghaladó távolságra való szállításáról van-e szó?"

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

17 Kérdéseivel a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló körülmények között diákszállítási szolgáltatást nyújtó helyi önkormányzat adóalany minőségben jár el, és így héaköteles.

18 A héairányelv 9. cikke (1) bekezdésének első albekezdése értelmében „adóalany” az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

19 Ennélfogva annak megállapítása érdekében, hogy az alapeljárásban szóban forgó ügy körülményei között a helyi önkormányzat adóalany minőségben jár el, meg kell határozni, hogy az utóbbi a héairányelv szerinti gazdasági tevékenységet folytat-e.

20 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy ugyanezen irányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése szerint „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.

21 Amint az a főtanácsnok az indítványa 32. pontjában megállapította, valamely tevékenység kizárólag akkor minősíthető a fent hivatkozott rendelkezés szerinti gazdasági tevékenységnek, ha megfelel a héairányelv 2. cikke szerinti egyik ügyletnek.

22 A jelen esetben annak megállapítása érdekében, hogy a település által az körülmények között biztosított diákszállítás, mint amelyek az alapügyben szerepelnek, az ezen irányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése szerinti gazdasági tevékenységnek minősül-e, bizonyítani kell először is, hogy e diákszállítás szervezése keretében e település az említett irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja szerinti szolgáltatásnyújtásra irányuló ügyletet teljesített-e.

23 Amennyiben a kérdést előterjesztő bíróság által az előzetes döntéshozatalra utaló határozatában benyújtott tényezők alapján megállapítható, hogy az alapügyben szolgáltatásnyújtásról van szó, meg kell vizsgálni, hogy tekinthető-e az említett település által ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak, amint azt a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja előírja.

24 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint valamely szolgáltatást csak akkor nyújtanak a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja szerint „ellenérték fejében”, tehát az akkor adóköteles, ha a szolgáltató és a szolgáltatást igénybe vevő között olyan jogviszony áll fenn, amelynek keretében kölcsönös szolgáltatásokat cserélnek ki, miközben a szolgáltató által kapott díjazás a szolgáltatást igénybe vevő részére nyújtott szolgáltatás tényleges ellenértékét képezi (lásd többek között: 1994. március 3-i Tolsma-ítélet, C-16/93, EU:C:1994:80, 14. pont; 1997. június 5-i SDC -ítélet, C-2/95, EU:C:1997:278,45. pont; 2003. június 26-i MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring ítélet, C-305/01, EU:C:2003:377, 47. pont).

25 A jelen esetben meg kell állapítani, hogy a diákszállítás költségeihez történő szülői hozzájárulás nem a szolgáltatás tényleges költsége alapján kerül kiszámításra. Ugyanis e szülői hozzájárulás összege nem áll összefüggésben sem a naponta megtett kilométerek számával, sem az egyes szállított diákok útvonalának önköltségével, sem pedig az útvonalak gyakoriságával.

26 Ugyanakkor az a tény, hogy az adott értékesítést az önköltségi árnál alacsonyabb vagy magasabb áron teljesítik, nem releváns annak megállapítása során, hogy ezen értékesítés visszterhes-e. Ez utóbbi fogalom kizárólag azt feltételezi, hogy közvetlen kapcsolat áll fenn a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás és az adóalany által ténylegesen kapott ellenszolgáltatás között (lásd ebben az értelemben: 1998. március 8-i Apple and Pear Development Council ítélet, 102/86, EU:C:1988:120, 12. pont; 2005. január 20-i Hotel Scandic Gåsabäck ítélet, C-412/03, EU:C:2005:47, 22. pont).

27 Ennélfogva a diákszállításhoz a szállított diákok szüleinek körülbelül egyharmada által fizetett hozzájárulás révén megállapítható, hogy Borsele település ellenérték fejében nyújtott szolgáltatást a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja szerint.

28 Másodszor, amint azt a főtanácsnok az indítványa 49. és 50. pontjában hangsúlyozta, pontosítani kell, hogy az ellenérték fejében teljesített, a fent hivatkozott rendelkezés szerinti szolgáltatás fennállása nem elegendő a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése szerinti gazdasági tevékenység fennállásának megállapításához.

29 E tekintetben a Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy annak megállapítása érdekében, hogy valamely szolgáltatásnyújtást akként ellenérték fejében végezték-e, hogy e tevékenység gazdasági tevékenységnek minősül (lásd ebben az értelemben: 1987. március 26-i Bizottság kontra Hollandia ítélet, 235/85, EU:C:1987:161, 15. pont), a teljesítési feltételeinek összességét kell vizsgálni (lásd ebben az értelemben: 1996. szeptember 26-i Enkler-ítélet, C-230/94, EU:C:1996:352, 27. pont).

30 Az érdekelt által a szóban forgó szolgáltatás nyújtása és az ilyen szolgáltatás nyújtása szokásos feltételeinek összehasonlítása lehet az egyik módszer annak vizsgálatához, hogy az érintett tevékenység gazdasági tevékenységnek minősül-e (lásd analógia útján: 1996. szeptember 26-i Enkler-ítélet, C-230/94, EU:C:1996:352, 28. pont).

31 Egyéb körülmények, úgymint többek között az ügyfélkör nagysága és a bevételek mértéke – egyebek mellett – szintén figyelembe vehető e vizsgálat során (lásd analógia útján: 1996. szeptember 26-i Enkler -ítélet, C-230/94, EU:C:1996:352, 29. pont).

32 Bár nem vitatottan végső soron a nemzeti bíróság feladata az alapügyben szereplő valamennyi körülmény értékelése, a bíróságnak hasznos válaszokat adni hivatott Bíróság hatásköre kiterjed azonban arra, hogy az ezen ügy iratai, valamint a hozzá előterjesztett írásbeli és szóbeli észrevételek alapján olyan iránymutatásokat nyújtson, amelyek lehetővé teszik számára az elé terjesztett konkrét jogvitában történő határozathozatalt.

33 E tekintetben meg kell állapítani, hogy egyrészt Borsele település a kapott hozzájárulások révén csak a felmerült költségek csekély részét szerzi vissza. Ugyanis az alapügyben szóban forgó hozzájárulásokat nem köteles minden egyes felhasználó megfizetni, és csak egyharmaduk teljesíti, így összegük a szállítási összköltségeknek csak 3%-át fedezi, a fennmaradó részt állami pénzeszközökből finanszírozzák. A működési költségek és a szolgáltatások ellenértéke közötti ilyen különbség azt sugallja, hogy a szülői hozzájárulást inkább díjnak kell tekinteni, mintsem ellenszolgáltatásnak (lásd analógia útján: 2009. október 29-i Bizottság kontra Finnország ítélet, C-246/08, EU:C:2009:671, 50. pont).

34 Az ilyen aszimmetriából következik, hogy hiányzik a megfizetett összegek és a szolgáltatásnyújtások közötti tényleges kapcsolat. Ennélfogva nem tűnik ki, hogy az említett település által nyújtott szállítási szolgáltatás és a szülők által fizetendő ellenérték közötti kapcsolat olyan közvetlen jelleget öltene, ami ahhoz szükséges, hogy ezen ellenértéket az említett szolgáltatások ellenszolgáltatásának lehessen tekinteni, és ily módon ahhoz, hogy az említett szolgáltatások a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében gazdasági tevékenységeknek minősüljenek (lásd analógia útján: 2009. október 29-i Bizottság kontra Finnország ítélet, C 246/08, EU:C:2009:671, 51. pont).

35 Meg kell állapítani másrészt, hogy az alapügyben szereplő szolgáltatásnyújtás feltételei különböznek a személyszállítási tevékenység szokásos feltételeitől, mivel Borsele település, amint azt a főtanácsnok az indítványa 64. pontjában megállapította, nem szolgáltat a személyszállítási szolgáltatások általános piacán, hanem inkább a szerződtetett közlekedési vállalkozásoktól vásárolt szolgáltatások jogosultjaként és végső felhasználójaként jelenik meg, és e szolgáltatást a diákok szüleinek rendelkezésére bocsátja a közszolgáltatási tevékenysége keretében.

36 A fenti megfontolások összességéből következik, hogy a kérdést előterjesztő bíróság által előterjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy valamely helyi önkormányzat, amely az alapügyben szereplőhöz hasonló körülmények között diákszállításra irányuló szolgáltatást nyújt, nem végez gazdasági tevékenységet, és nem minősül tehát adóalanynak.

A költségekről

37 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (ötödik tanács) a következőképpen határozott:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 9. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy valamely helyi önkormányzat, amely az alapügyben szereplőhöz hasonló körülmények között diákszállításra irányuló szolgáltatást nyújt, nem végez gazdasági tevékenységet, és nem minősül tehát adóalanynak.

Aláírások