JULIANE KOKOTT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2015. december 23.[1]

**C-520/14. sz. ügy**

**Gemeente Borsele**
**kontra**
**Staatssecretaris van Financiën**

(a Hoge Raad der Nederlanden [Hollandia] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Adójogszabályok — Hozzáadottérték-adó — A 2006/112/EK irányelv 9. cikkének (1) bekezdése — Adóalany — Gazdasági tevékenység — Diákok szállítása a település megbízásából — A szülők által a település részére jövedelmüktől függően fizetett pénzügyi hozzájárulás”

## I – **Bevezetés**

1. Úgy tűnik, hogy jól igazgatják a holland településeket. Mindenesetre legalábbis közülük néhány önkormányzat feltűnően gyakran elgondolkodik azon, hogy hogyan tudna adót spórolni polgárai javára. Mivel ez nem minden esetben valósul meg a holland adóhatósággal felmerülő konfliktusok nélkül, a Bíróság néhány esetben már foglalkozott az uniós hozzáadottértékadó-jog értelmezésére irányuló előzetes döntéshozatal iránti kérelmekkel.[2]

2. A jelen ügy tárgyát annak kérdése képezi, hogy Borsele település a hozzáadottérték-adó hatálya alá tartozó tevékenységet végez-e a diákok iskolákba szállításának megszervezésével. Ez felelne meg a település kívánságának. Az ehhez kapcsolódó héalevonási jog révén ugyanis szeretné megspórolni a diákszállítással megbízott közlekedési vállalkozások szolgáltatásaiért fizetett hozzáadottérték-adó nagy részét.

3. Hozzáadottértékadó-jogi szempontból ezért azt a kérdést kell tisztázni, hogy Borsele település ennyiben „gazdasági tevékenységet” végzett-e. Igaz ugyan, hogy a Bíróság néhányszor már foglalkozott e fogalom meghatározásával, különösen állami vagy államközeli tevékenységekre tekintettel.[3] Az ítélkezési gyakorlatban e tekintetben felállított értékelési kritériumok azonban további pontosítást igényelnek.

1 — Eredeti nyelv: német.

2 — A héalevonás tekintetében lásd: sportpályabérléssel összefüggésben a Gemeente Leusden és Holin Groep ítélet (C-487/01 és C-7/02, EU:C:2004:263); irodaépület építésével összefüggésben a Gemeente ‘s-Hertogenbosch ítélet (C-92/13, EU:C:2014:2188); ugyancsak épület megépítésével összefüggésben a még folyamatban lévő Gemeente Woerden ügy (C-267/15); lásd továbbá: az építési telkek értékesítésének adómentességével összefüggésben a Gemeente Emmen ítélet (C-468/93, EU:C:1996:139); sportpálya hozzárendelésének adóztatásával összefüggésben a Gemeente Vlaardingen ítélet (C-299/11, EU:C:2012:698).

3 — Ezzel kapcsolatban lásd: Hong-Kong Trade Development Council ítélet (89/81, EU:C:1982:121); Bizottság kontra Hollandia ítélet (235/85, EU:C:1987:161); University of Huddersfield ítélet (C-223/03, EU:C:2006:124), T-Mobile Austria és társai ítélet (C-284/04, EU:C:2007:381); Hutchison 3G és társai ítélet (C-369/04, EU:C:2007:382); Götz-ítélet (C-408/06, EU:C:2007:789); SPÖ Landesorganisation Kärnten ítélet (C-267/08, EU:C:2009:619); Bizottság kontra Finnország ítélet (C-246/08, EU:C:2009:671); Saudaçor-ítélet (C-174/14, EU:C:2015:733).

## II – **Jogi háttér**

4. Az Unióban a hozzáadottérték-adó kivetését a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv [4] (a továbbiakban: héairányelv) szabályozza. Igaz ugyan, hogy a 2006. december 31-ig alkalmazandó hatodik irányelv [5] nem közvetlenül releváns az alapügy szempontjából, a messzemenőkig egyező rendelkezések [6] miatt azonban a jelen ügyben figyelembe kell venni a Bíróság hatodik irányelvvel kapcsolatos ítélkezési gyakorlatát is.

5. A héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja szerint a héa hatálya alá tartozik többek között az „egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás”.

6. Az „adóalany” személyét a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése (korábban a hatodik irányelv 4. cikkének (1) és (2) bekezdése) a következőképpen határozza meg:„(1) »Adóalany« az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

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

7. Az állami tevékenységek tekintetében a héairányelv 13. cikkének (1) bekezdése (korábban a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének első, második és harmadik albekezdése) különös szabályozást tartalmaz:„(1) 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.”

8. A héairányelv 13. cikke (1) bekezdésének harmadik albekezdésében hivatkozott I. melléklete az 5. pontban tartalmazza a „személyszállítás” tevékenységet.

## III – **Az alapügy**

9. Az alapügy tárgya a holland Borsele település (a továbbiakban: település) 2008. decemberi héafizetési kötelezettsége, valamint a települést 2008-ban a holland Héakompenzációs Alapból megillető juttatások.

10. A település a 2008/2009-es tanévben megszervezte a település területén lakó egyes diákok iskolákba szállítását. Ezzel különböző közlekedési vállalkozásokat bízott meg, amelyek a szállításról héát tartalmazó számlát állítottak ki a település részére. A településnek ezzel összefüggésben 458 231 euró költsége keletkezett.

4 — HL L 347., 1. o.; helyesbítés: HL 2007. L 335., 60. o.

5 — 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.).

6 — Lásd: a héairányelv (3) preambulumbekezdése.

11. A település hozzájárulást kért azon diákok szüleitől, akiknek igényelniük kellett a településtől a diákszállítást. Annak összegét hat és húsz kilométer közötti távolság esetén a hat kilométerre történő tömegközlekedés költségei határozták meg; húsz kilométert meghaladó távolság esetén ezenfelül figyelembe vették a szülők jövedelmét is. Végeredményben csak a szülők harmada fizetett hozzájárulást. 2008-ban e hozzájárulások összege összesen 13 958 eurót tett ki.

12. A település úgy véli, hogy a diákszállítás keretében végzett tevékenysége héaköteles. Ezért egyrészt héát kell fizetnie a szülőktől beszedett 13 958 euró hozzájárulás után, másrészt jogosult a közlekedési vállalkozások által a szállításért kiszámlázott 458 231 euróra eső héarész levonására. A települést ezért adó-visszatérítés illeti meg. A holland adóhatóság azonban úgy véli, hogy a diákszállítás település általi megszervezése nem tartozik a héa hatálya alá, mivel nem gazdasági tevékenység.

## IV – **A Bíróság előtti eljárás**

13. Az időközben a jogvitában eljáró Hoge Raad der Nederlanden (holland legfelsőbb bíróság) a vita szempontjából döntőnek tartja az uniós héajogot, és ezért az EUMSZ 267. cikk alapján 2014. november 18-án a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

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

14. A Bíróság előtti eljárásban a Holland Királyság, Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága, valamint az Európai Bizottság nyújtott be írásbeli észrevételeket. A 2015. november 26-i tárgyaláson ezen túlmenően részt vett a település is.

## V – **A jogkérdésről**

15. A kérdést előterjesztő bíróság a kérdéseivel azt szeretné megtudni, hogy a jelen ügyben a diákszállítás bemutatott megszervezése során a település a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése szerinti adóalanyként járt-e el, és ezért a héa hatálya alá tartozik-e, és ha igen, milyen mértékben.

16. Ez a rendelkezés első albekezdése alapján két feltételtől függ. Először, a településnek „gazdasági tevékenységet” kell végeznie, és ezt, másodszor, „önállóan” kell tennie. A jelen eljárásban e két feltétel közül csak az elsőt kérdőjelezik meg, mégpedig hogy a település a diákszállítás megszervezése során gazdasági tevékenységet végzett.

17. A gazdasági tevékenység fogalmának jogi meghatározását a héairányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése tartalmazza. Annak értelmében gazdasági tevékenység – a jelen ügy vonatkozásában[7] – „a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermelő-ipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású vagy azzal egyenértékű tevékenységeket is”.

7 — A héairányelv 9. cikke (1) bekezdése második albekezdésének második mondata különösen a „materiális vagy immateriális javak […] hasznosítását” említi gazdasági tevékenységként, ez alá azonban semmiképpen nem sorolható be a diákszállítás szóban forgó megszervezése.

18. Ez a meghatározás elsőre igazán szűknek tűnik a jelen ügy szempontjából. Csupán szövegéből kiindulva kétségesnek tűnik, hogy valamely település a felsorolt vállalkozók és szakmák kategóriáiba tartozhat. A Bíróság azonban állandó ítélkezési gyakorlatában tágan értelmezi a gazdasági tevékenység fogalmát,[8] és ezt a tág értelmezést éppen a jelen ügy vonatkozásában megerősíti a héairányelv 13. cikkében szereplő, az állami tevékenységekre vonatkozó különös szabályozás is.

19. A héairányelv 13. cikke (1) bekezdésének első albekezdése ugyanis úgy rendelkezik, hogy a közjog által szabályozott szervek – amelyekbe kifejezetten beletartoznak a helyi közigazgatási szervek, mint amilyen a település, is – nem minősülnek adóalanynak, ha hatóságként járnak el. E szabályozás ezzel azt feltételezi, hogy különböző közjog által szabályozott szerveivel együtt az állam is végezhet a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése szerinti gazdasági tevékenységet, és ezzel a héa hatálya alá tartozhat. Az állami személyszállítás szóban forgó esetében ez ezen túlmenően közvetlenül következik a héairányelv I. mellékletének 5. pontjával összefüggésben értelmezett 13. cikke (1) bekezdésének harmadik albekezdéséből is. E rendelkezés értelmében a közjog által szabályozott szervek – még abban az esetben is, ha a rendelkezés első albekezdése értelmében hatóságként járnak el – adóalanynak minősülnek a személyszállítást illetően, amennyiben annak mértéke nem elhanyagolható.

20. Az utóbbi rendelkezés mindazonáltal nem enged arra következtetni, hogy a személyszállítási tevékenység minden esetben adóalannyá teszi a közjog által szabályozott szervet. A Bíróság ugyanis többször hangsúlyozta, hogy a héairányelv 13. cikkében szereplő, az állami tevékenységre vonatkozó különös szabályozás alkalmazhatóságának az a feltétele, hogy a konkrét esetben az állam egyáltalán gazdasági tevékenységet végezzen.[9] Tehát csak ha a közjog által szabályozott szerv által végzett személyszállítás egyúttal a 9. cikk (1) bekezdése szerinti gazdasági tevékenységnek minősül, jár el e szerv adóalanyként a héairányelv I. mellékletének 5. pontja és 13. cikke (1) bekezdésének harmadik albekezdése értelmében még akkor is, ha hatóságként végzi a személyszállítást.

21. Mivel az utóbbi szabályozás máskülönben kiüresedne, abból a vizsgálat jelen ügybeli tárgya vonatkozásában mindenképpen arra kell következtetni, hogy az állami személyszállítás *lehet* gazdasági tevékenység. Azt azonban a következőkben kell tisztázni, hogy ez a konkrét esetben mikor állapítható meg.

### A – *Az állami tevékenység adóztatásának értelmével kapcsolatos előzetes észrevételek*

22. A jelen ügy lehetőséget teremt alapvető gondolatok megfogalmazására arról, hogy milyen körülmények között jelenthet gazdasági tevékenységet és kerülhet ezzel a héa hatálya alá éppen az állami tevékenység.

23. Ahogyan azt Jacobs főtanácsnok más összefüggésben egyszer már megállapította, elsőre nem egyértelmű az állami szolgáltatások héa hatálya alá vonásának értelme. Ha a különböző állami szervek a héa kedvezményezettjei és kötelezettjei, akkor végeredményben csak az államon belüli pénzügyi kiegyenlítés körülményes módjáról van szó.[10] Így van ez a jelen ügyben is. A településnek a tevékenysége adóztatásából származó előnye vagy hátránya ugyanakkor hátrány, illetve előny a holland adóhatóság által beszedett adóbevételek szempontjából. A holland állam adóügyei szempontjából tehát összességében nincs jelentősége annak, hogy a szóban forgó esetben a héa hatálya alá tartozik-e a település tevékenysége.

8 — Lásd többek között: Bizottság kontra Hollandia ítélet (235/85, EU:C:1987:161, 8. pont); Bizottság kontra Görögország ítélet (C-260/98, EU:C:2000:429, 26. pont); University of Huddersfield ítélet (C-223/03, EU:C:2006:124, 47. pont); Bizottság kontra Finnország ítélet (C-246/08, EU:C:2009:671, 34. és 37. pont) és Saudaçor-ítélet (C-174/14, EU:C:2015:733, 31. pont).

9 — Lásd: T-Mobile Austria és társai ítélet (C-284/04, EU:C:2007:381, 48. pont); Hutchison 3G és társai ítélet (C-369/04, EU:C:2007:382, 42. pont); Götz-ítélet (C-408/06, EU:C:2007:789, 15. pont); Bizottság kontra Finnország ítélet (C-246/08, EU:C:2009:671, 53. pont) és Bizottság kontra Spanyolország ítélet (C-154/08, EU:C:2009:695, 99. pont).

10 — Lásd: Jacobs főtanácsnok Landboden-Agrardienste-ügyre vonatkozó indítványa (C-384/95, EU:C:1997:433, 12. pont).

24. Ahogyan azonban a héairányelv 13. cikke szerinti különös szabályozásból fordított következtetéssel levezethető, az uniós jogalkotó úgy döntött, hogy főszabály szerint az állami tevékenységet is a héa hatálya alá vonja, amennyiben az egyúttal a héairányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése szerinti gazdasági tevékenységnek is minősül. Két alapos ok szól emellett.

25. Először, az állami gazdasági tevékenység megadóztatása a héa versenytorzító hatásainak elkerülését szolgálja. Amennyiben ugyanis az állami szervek magánvállalkozások szolgáltatásaival versenyben álló szolgáltatásokat nyújtanak, úgy az állami szervek jelentős versenyelőnnyel rendelkeznének, ha tevékenységük nem tartozna ugyancsak a héa hatálya alá. Az állami tevékenység megadóztatásának ezen okát figyelembe veszi továbbá a héairányelv 13. cikke szerinti különös szabályozás is. Igaz ugyan, hogy e rendelkezés első albekezdése kiveszi a héa hatálya alól az állam hatóságként folytatott gazdasági tevékenységét, e kivételt azonban nyomban újból leszűkíti a második és harmadik albekezdéssel annyiban, amennyiben versenytorzulás veszélye fenyeget az adott piacon.

26. Másodszor, azért is meg kell adóztatni az állam gazdasági tevékenységét, hogy lehetőleg hiánytalanul meghatározható legyen a héa tárgya. A hatályos héát az (5) preambulumbekezdés értelmében „a lehető legáltalánosabb módon” kell kivetni. Az adóztatási rendszer alapján végeredményben főszabály szerint csak a végső fogyasztást adóztatják,[11] és az ítélkezési gyakorlat értelmében csak a végső felhasználóra terhelhető adó.[12] Ha az állam az áruk ilyen végső felhasználásához vezető szolgáltatást nyújt, akkor végeredményben az a végső fogyasztás, amelyet az állam elégít ki, legalább részben nem adózna, ha az állami gazdasági tevékenység nem tartozhatna ugyancsak a héa hatálya alá. Ez az Unió azon saját forrásai tekintetében is jelentőséggel bír, amelyek részben a héából származnak.[13]

27. A Bíróság ítélkezési gyakorlata egyértelműen megmutatja, hogy az állami tevékenység héával történő megadóztatása nem magától értetődő, hanem különös indokolást igényel. A Bíróság ítélkezési gyakorlata a magánszemélyek tevékenységéhez képest nyilvánvalóan szigorúbb kritériumok alapján vizsgálja, hogy a konkrét esetben a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése szerinti gazdasági tevékenységet valósít-e meg az állami vagy államközeli tevékenység.[14] Ez jogos. A mindenkori vizsgálat keretében ugyanis mindig mérlegelni kell az állami tevékenység adóztathatóságával kapcsolatban általam imént bemutatott két különös okot is annak biztosítása érdekében, hogy a konkrét esetben értelme is van az állam „önadóztatásának”.

## B – *A gazdasági tevékenység feltételei*

28. Mindezek alapján most azt kell tisztázni, hogy a jelen ügyben a héairányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése szerinti gazdasági tevékenységet valósít-e meg a diákszállítás település általi megszervezése.

29. Először még foglalkozni kell a Bizottság azon kifogásával, hogy a település egyáltalán csak akkor járhatott el gazdasági tevékenység keretében, ha a diákok szüleinek a diákszállítás megszervezésért kiállított számlán feltüntette a héát. Ez nem derül a kérdést előterjesztő bíróság által szolgáltatott információkból.

11 — Lásd: a héairányelv 1. cikkének (2) bekezdése.

12 — Lebara-ítélet (C-520/10, EU:C:2012:264, 25. pont); Tulică és Plavoşin ítélet (C-249/12 és C-250/12, EU:C:2013:722, 34. pont); lásd továbbá: az adóalany pusztán „az állam nevében eljáró adóbeszedő” szerepével összefüggésben a Netto Supermarkt ítélet (C-271/06, EU:C:2008:105, 21. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat) és a héa alapvető jellemzőivel összefüggésben a Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski ítélet (C-188/09, EU:C:2010:454, 47. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

13 — Lásd: az Európai Közösségek saját forrásainak rendszeréről szóló, 2007. június 7-i 2007/436/EK, Euratom tanácsi határozat (HL L 163., 17. o.) 2. cikke (1) bekezdésének b) pontja.

14 — Lásd: T-Mobile Austria és társai ítélet (C-284/04, EU:C:2007:381); Hutchison 3G és társai ítélet (C-369/04, EU:C:2007:382); SPÖ Landesorganisation Kärnten ítélet (C-267/08, EU:C:2009:619); Bizottság kontra Finnország ítélet (C-246/08, EU:C:2009:671, 53. pont); lásd továbbá az állam által finanszírozott szolgáltatások adóztatása tekintetében: Mohr-ítélet (C-215/94, EU:C:1996:72); Landboden-Agrardienste-ítélet (C-384/95, EU:C:1997:627).

30. A Bizottság ezen álláspontja mindazonáltal tévedésen alapul. Azt, hogy valamely személy gazdasági tevékenység keretében járt-e el, attól a körülménytől függetlenül kell megítélni, hogy ennek körében feltüntette-e a héát a számlán, vagy sem. Sokkal inkább fordítva, adott esetben azt kell vizsgálni, hogy helyesen járt-e el így. Ez többek között éppen attól függ, hogy tevékenysége gazdaságinak minősül-e a héairányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése értelmében. Máskülönben minden adóalany önmagában azzal kivonhatná magát az adókötelezettség alól, hogy nem tüntet fel héát az ügyfeleinek kiállított számlán.

1. Szolgáltatásnyújtás

31. A Holland Királyság a jelen ügyben először azzal kérdőjelezi meg a gazdasági tevékenység fennállását, hogy álláspontja szerint a település nem is nyújtott a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja szerinti adóztatandó tényállás szerinti szolgáltatásokat.

32. Igaz ugyan, hogy a Holland Királyságnak igazat kell adni annyiban, amennyiben nem állapítható meg a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése szerinti gazdasági tevékenység, ha a tevékenység nem valósítja meg a héairányelv 2. cikkében szereplő különböző adóztatandó tényállások egyikét sem. Így kell érteni a Bíróságnak a héairányelv 2. cikke szerinti adóztatandó tényállásokra való többszöri hivatkozásait is a 9. cikk értelmezése keretében.[15]

33. A jelen ügyben valóban csak a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja szerinti adóztatandó tényállás jöhet szóba, amely szerint az ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtások tartoznak a héa hatálya alá. Ezért a település gazdasági tevékenységének megállapításához elengedhetetlen, hogy a diákszállítás megszervezése keretében a héairányelv 24. és 25. cikke szerinti, erre vonatkozó meghatározások szerinti szolgáltatást nyújtson.

34. Amennyiben mindazonáltal a Holland Királyság azért kérdőjelezi meg ilyen szolgáltatásnyújtás megvalósulását, mert a település csak törvényben meghatározott kötelezettségének tett eleget a diákszállítás megszervezésével, elegendő a héairányelv 25. cikkének c) pontjára utalni, amelynek értelmében héaköteles szolgáltatás végrehajtható „törvény által” is. A Bíróság ezért már kimondta, hogy a gazdasági tevékenység megállapítása vonatkozásában nem releváns az a tény, hogy valamely tevékenység a törvény által átruházott és szabályozott feladatok közérdekű célból történő elvégzéséből áll.[16]

35. Ezen túlmenően azonban a Holland Királyság arra is hivatkozott, hogy a szóban forgó esetben a szolgáltatásnyújtási viszonyok eltérnek a kérdést előterjesztő bíróság által bemutatottaktól. Ahogyan az az alsó tagozatos oktatásról szóló holland törvény 4. cikkéből és a település megfelelő végrehajtási rendelkezéseiből kiderül, a település nem nyújt a diákok szüleinek szolgáltatásokat. A szülőket ugyanis nem illeti meg jogosultság a településsel szemben gyermekeik szállítására, és nem is fizetnek ezért a településnek. A szülők sokkal inkább csak a diákszállítással összefüggésben felmerült saját költségeik egy részének átvállalását kérhetik a településtől.

36. Mivel azonban a Bíróság az előzetes döntéshozatal iránti kérelmek keretében nem rendelkezik hatáskörrel az alapügy előzetes döntéshozatalra utaló határozatban bemutatott tényállási elemeinek ellenőrzésére,[17] és nem feladata, hogy a nemzeti jog kérdést előterjesztő bíróság általi értelmezésének helyességét vizsgálja,[18] az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések megválaszolása során azon szolgáltatásnyújtási viszonyokból kell kiindulnia, amelyeket a kérdést előterjesztő bíróság bemutatott.

15 — Lásd például: Saudaçor-ítélet (C-174/14, EU:C:2015:733, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

16 — Bizottság kontra Hollandia ítélet (235/85, EU:C:1987:161, 10. pont) és Bizottság kontra Finnország ítélet (C-246/08, EU:C:2009:671, 40. pont).

17 — Lásd csak: Mecsek-Gabona-ítélet (C-273/11, EU:C:2012:547, 53. pont).

18 — Lásd csak: Târșia-ítélet (C-69/14, EU:C:2015:662, 13. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

Ezek alapján maga a település adott megbízást különböző közlekedési vállalkozásoknak szállítási szolgáltatások nyújtására, és fizetett azokért. E szállítási szolgáltatásokat a település kérelemre bocsátotta a diákok szüleinek rendelkezésére. Ezért a település adott esetben jogosult volt a szülőktől származó hozzájárulásra.

37. A kérdést előterjesztő bíróság e megállapításai alapján következésképpen a település a diákszállítás megszervezésével a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja szerinti szolgáltatásokat nyújtotta. Ennyiben tehát nem kérdéses tevékenységének gazdasági jellege.

2. Bevétel elérése

38. Az ítélkezési gyakorlat értelmében a tevékenység azonban csak akkor minősül gazdaságinak, ha azt tartós bevétel elérése érdekében végzik. [19]

39. A Bíróság részben e feltételt fogalmazta meg oly módon is, hogy a tevékenységnek tartósnak kell lennie, és azt „ellenérték fejében” kell teljesíteni. [20] A Bíróság mindazonáltal ekkor is kifejezetten hivatkozott a héairányelv 9. cikke (1) bekezdése második albekezdésének második mondata szerinti szabályozásra, amelynek értelmében gazdasági tevékenységnek minősül a javak hasznosítása, ha „tartós bevétel elérése érdekében történik”. Ez a követelmény ugyanis nemcsak a javak hasznosítására, hanem valamennyi tevékenységre vonatkozik. [21]

40. A jelen ügyben nem kérdéses a település tevékenységének tartós jellege, az azonban igen, hogy az ítélkezési gyakorlat értelmében bevétel elérése érdekében, illetve ellenérték fejében szervezte-e meg a diákszállítást.

41. A Holland Királyság és a Bizottság szerint mindenképpen kizárja a település gazdasági tevékenységének megállapítását, hogy az nem ellenérték fejében szervezte a diákszállítást. A diákok szülei által a településnek fizetett hozzájárulások ugyanis nem kapcsolódtak a szolgáltatásnyújtás költségeihez. Ezzel kapcsolatban egy a Bizottság és Finnország közötti ügyben hozott ítéletre hivatkoznak, amelyben a Bíróság azért állapította meg valamely állami tevékenység gazdasági jellegének hiányát, mert annak fejében a szolgáltatás tényleges értékéhez képest csak részbeni térítést kértek, amelynek nagysága a kedvezményezettek jövedelmétől és vagyonától függött. [22]

42. Az Egyesült Királyság azonban úgy véli, hogy ez az ítélet ellentmond a Hotel Scandic Gåsabäck ítéletnek, amelyben a Bíróság kifejezetten leszögezte, hogy az önköltségi árnál alacsonyabb díj is megállapíthatóvá teszi az ellenérték fejében teljesített ügyletet. [23]

a) Az ellenérték és a bevétel elérése közötti kapcsolat

43. E különböző álláspontok azt mutatják, hogy félreértelmezésük elkerülése érdekében először is eltérően kell megközelíteni a Bíróság hivatkozott ítéleteit.

19 — Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr ítélet (C-219/12, EU:C:2013:413, 18. pont).

20 — Götz-ítélet (C-408/06, EU:C:2007:789, 18. pont) és Bizottság kontra Finnország ítélet (C-246/08, EU:C:2009:671, 37. pont); lásd már a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a közös hozzáadottértékadó-rendszer struktúrájáról és alkalmazási módjairól szóló, 1967. április 11-i 67/228/EGK második tanácsi irányelv (HL L 71., 1303. o.) 4. cikkével kapcsolatban: Hong-Kong Trade Development Council ítélet (89/81, EU:C:1982:121).

21 — Lásd: Götz-ítélet (C-408/06, EU:C:2007:789, 18. pont); lásd továbbá: az e tekintetben az előző ítéletre hivatkozó Bizottság kontra Finnország ítélet (C-246/08, EU:C:2009:671, 37. pont),

22 — Lásd: Bizottság kontra Finnország ítélet (C-246/08, EU:C:2009:671, 47–51. pont).

23 — Lásd: Hotel Scandic Gåsabäck ítélet (C-412/03, EU:C:2005:47, 22. pont).

44. Meg kell ugyanis különböztetni egymástól a bevétel elérését, amelyet a 9. cikk (1) bekezdése ír elő, és a konkrét szolgáltatásnyújtásnak vagy termékértékesítésnek a 2. cikk által az adóztathatóság feltételeként előírt visszterhességét, amelyből ugyanakkor a héairányelv 73. cikke szerinti adóalap is következik.

45. Ami a szolgáltatásnyújtásnak a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja szerinti adóztatandó tényállásban szereplő visszterhességének megállapítását illeti, a Bíróság a Hotel Scandic Gåsabäck ítéletben valóban félreérthetetlenül tisztázta, hogy a szolgáltatásnyújtás vagy a termékértékesítés teljesítésére akkor is „ellenérték, illetve ellenszolgáltatás fejében" kerül sor a héairányelv 2. cikkének (1) bekezdése értelmében, ha azt az önköltségi árnál alacsonyabb áron teljesítik.[24] Indokolatlan is lenne kivonni a héa hatálya alól a gazdasági életben bizonyos körülmények között szükséges és ésszerű, az önköltségi árnál alacsonyabb áron teljesített értékesítéseket. Ugyanígy az olyan ár sem biztosíthat héamentességet, amelyet bármilyen formában az ügyfél jövedelméhez vagy vagyonához igazítanak, ahogyan ez például a diákoknak vagy nyugdíjasoknak kínált kedvezmények esetében megvalósul a gazdasági életben.

46. Kétségtelenül ugyanez vonatkozik a héaalap keretében az ellenérték meghatározására is. Az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében a héairányelv 73. cikke szerint jelentőséggel bíró „ellenérték" „szubjektív" – azaz ténylegesen megkapott – „érték", és nem pedig objektív feltételek alapján becsült érték.[25] A Bíróság ezzel azt fejezi ki, hogy az adót mindig a konkrét eset szerinti ellenérték határozza meg, nem pedig a szolgáltatás vagy az értékesített termék „objektív" értéke. Ez *a contrario* egyértelműen kiderül a héairányelv 80. cikke szerinti szabályozásból is, amely bizonyos esetekben lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy a ténylegesen kapott ellenérték helyett a szolgáltatás objektív piaci értékét[26] vegyék figyelembe adóalapként.

47. Annak megállapítására azonban, hogy valamely tevékenység gazdaságinak minősül-e a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében, más kritériumok vonatkoznak.

48. Igaz ugyan, hogy a Bíróság a hivatkozott Bizottság kontra Finnország ítéletben a 9. cikk (1) bekezdése tekintetében látszólag úgy vizsgálta azt a feltételt, hogy az állam a tevékenységét ellenszolgáltatás, illetve ellenérték fejében és ezzel bevétel elérése érdekében végzi-e, hogy visszanyúlt a héairányelv jelenlegi 2. cikke (1) bekezdésének a) és c) pontja szerinti adóztatandó tényállásokhoz.[27] Ahogyan azonban a – tanácskozás nyelvét képező – francia nyelvi változat szövegéből kiderül, a Bíróság semmiképpen nem abból indult ki, hogy az ellenszolgáltatás, illetve ellenérték fogalma azonos a két rendelkezésben.[28] A Bíróság a gazdasági tevékenység meghatározásakor sokkal inkább csak azért beszél részben a tevékenység „ellenértékéről", mert a gazdasági tevékenység feltétele, ahogyan láttuk, bevétel elérése. Kizárólag térítésmentesen végzett tevékenységgel azonban nem érhető el bevétel.[29]

49. Ugyanakkor nem pontosan ugyanazt kell érteni az alatt, amikor a Bíróság a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése keretében „ellenszolgáltatásról, illetve ellenértékről" beszél a Bizottság kontra Finnország ítéletben, és az alatt, amikor a héairányelv 2. cikkének (1) bekezdése szerinti „ellenszolgáltatás, illetve ellenérték" fogalmát értelmezi a Hotel Scandic Gåsabäck ítéletben. Még ha gyakran ugyanaz az

24 — Lásd: Hotel Scandic Gåsabäck ítélet (C-412/03, EU:C:2005:47, 22–24. pont).

25 — Lásd csak: Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats ítélet (154/80, EU:C:1981:38, 13. pont); Hotel Scandic Gåsabäck ítélet (C-412/03, EU:C:2005:47, 21. pont); Tulică és Plavoşin ítélet (C-249/12 és C-250/12, EU:C:2013:722, 33. pont).

26 — Ez az úgynevezett szabadpiaci forgalmi érték, amelyet a héairányelv 72. cikke határoz meg.

27 — Lásd: Bizottság kontra Finnország ítélet (C-246/08, EU:C:2009:671, 42–51. pont); lásd továbbá már: Bizottság kontra Franciaország ítélet (C-276/97, EU:C:2000:424, 32–36. pont).

28 — Lásd: a Bizottság kontra Finnország ítélet (C-246/08, EU:C:2009:671, 37. pont) francia nyelvi változata, amely a gazdasági tevékenység meghatározásával összefüggésben az „effectuée contre une rémunération" kifejezést használja, amely nem felel meg a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének a)–c) pontjában szereplő „à titre onéreux" kifejezésnek; ugyancsak lásd: Götz-ítélet (C-408/06, EU:C:2007:789, 18. pont).

29 — Lásd ebben az értelemben már: Hong-Kong Trade Development Council ítélet (89/81, EU:C:1982:121, 12. pont).

eredmény várható is, szigorúan el kell választani egymástól egyrészt a 2. cikk értelmében vett ellenszolgáltatás, illetve ellenérték meghatározását, másrészt a bevétel héairányelv 9. cikke keretében vizsgálandó elérését. Így megoldódnak aztán a Bíróság ítélkezési gyakorlatán belüli állítólagos ellentmondások is. [30]

50. Összefoglalásképpen elmondható, hogy egyrészt igaz ugyan, hogy minden olyan esetben, amelyben valamely tevékenységért *nem* kérnek a héairányelv 2. cikkének (1) bekezdése szerinti ellenszolgáltatást, illetve ellenértéket, soha nem is beszélhetünk gazdasági tevékenységről, mivel a tevékenység nem a héairányelv 9. cikke (1) bekezdése második albekezdésének második mondata szerinti bevétel elérésére irányul. Másrészt azonban az ítélkezési gyakorlat értelmében az a körülmény, hogy tevékenysége keretében valamely adóalany az adóztatandó tényállások szerinti ellenszolgáltatást, illetve ellenértéket kér, nem elegendő annak a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése keretében megkövetelt megállapításához, hogy tevékenysége bevétel elérése érdekében is folyik, és ezért nem elegendő a gazdasági tevékenység megállapításához. [31]

b) Bevétel elérése a szóban forgó esetben

51. Így a jelen ügyben azt kell megvizsgálni, hogy a település bevétel elérése érdekében végezte-e a diákszállítás megszervezését.

– Az adóztatandó tényállás szerinti ellenérték

52. Erre először is nem lehet nemleges választ adni arra hivatkozva, hogy a település a tevékenységéért egyáltalán nem kért a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja szerinti ellenértéket. Ennek ugyanis éppen az ellenkezője igaz.

53. A héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) és c) pontja szerinti adóztatandó tényállások szerinti ellenszolgáltatás, illetve ellenérték fejében teljesített termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás ugyanis az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében csak a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás és az adóalany által ténylegesen kapott ellenszolgáltatás közötti közvetlen kapcsolat fennállását feltételezi. [32] Ehhez csupán az szükséges, hogy a szolgáltatásnyújtó és a szolgáltatást igénybe vevő között létezzen olyan jogviszony, amelynek keretében kölcsönös szolgáltatások kerülnek átadásra, [33] valamint az, hogy a szolgáltatás és az ellenszolgáltatás kölcsönösen feltételezze egymást. [34]

54. Amennyiben a szülők harmadának hozzájárulást kell fizetnie a diákszállítás ellenében, annyiban e követelmények nyilvánvalóan teljesülnek. Ahogyan az ezen túlmenően a már hivatkozott Hotel Scandic Gåsabäck ítéletből kiderül, ezekben az esetekben nem zárja ki az ellenérték megállapítását, hogy a település az önköltségi árnál alacsonyabb ellenértéket kért. [35] A település tehát nem kizárólag térítésmentesen végezte a diákszállítás szervezését.

30 — Lásd: fenti 41. és 42. pont.

31 — Ebben az értelemben lásd: Götz-ítélet (C-408/06, EU:C:2007:789, 21. pont) és Bizottság kontra Finnország ítélet (C-246/08, EU:C:2009:671, 38. pont).

32 — Lásd csak: Serebryannay vek ítélet (C-283/12, EU:C:2013:599, 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

33 — Lásd többek között: Tolsma-ítélet (C-16/93, EU:C:1994:80, 14. pont); MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring-ítélet (C-305/01, EU:C:2003:377, 47. pont) és Le Rayon d'Or ítélet (C-151/13, EU:C:2014:185, 29. pont).

34 — Lásd többek között: Tolsma-ítélet (C-16/93, EU:C:1994:80, 13–20. pont) és Fillibeck-ítélet (C-258/95, EU:C:1997:491, 12–17. pont); lásd ugyancsak: Stix-Hackl főtanácsnok Bertelsmann-ügyre vonatkozó indítványa (C-380/99, EU:C:2001:129, 32. pont).

35 — Lásd: Hotel Scandic Gåsabäck ítélet (C-412/03, EU:C:2005:47, 22–24. pont).

– A szűkebb értelemben vett bevételelérés

55. Ahogyan bemutattam, a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja szerinti ellenérték fennállása azonban nem elegendő ahhoz, hogy megállapítsuk a tevékenységről, hogy azt a héairányelv 9. cikke (1) bekezdése második albekezdésének második mondata értelmében bevétel elérése érdekében végzik.

56. A jelen ügyben különösen azért tűnik kétségesnek a bevétel elérésére irányuló tevékenység, mert a Bíróság a Bizottság kontra Finnország ítéletben azzal az indokolással adott nemleges választ az állami szervek jogi tanácsadási szolgáltatások területén végzett gazdasági tevékenységére, hogy csak részbeni ellenszolgáltatást kértek a tevékenységért, amely a szolgáltatás igénybevevőjének jövedelmétől és vagyonától függött. A jelen ügyben fennálló helyzet pedig ehhez hasonlónak tűnik.

57. A Bíróság a hivatkozott ítéletben mindazonáltal elsődlegesen azt vette alapul, hogy a térítés minden esetben csak a jogi tanácsadási szolgáltatások tekintetében törvényben általánosan meghatározott tiszteletdíjak egy részét képviselte.[36] A jelen ügyben azonban nem tűnik úgy, hogy létezne törvényben meghatározott általános szállítási díj.

58. A Bíróság számára ezen túlmenően a döntés szempontjából jelentőséggel bírt az is, hogy a térítés összege a jogi tanácsadási szolgáltatásokat igénybevevő személy jövedelmétől és vagyonától függött.[37] A jelen ügyben a szülők jövedelme tekintetében legalább részben fennáll ilyen függőségi kapcsolat.

59. A Bíróság ezen kívül a hivatkozott ítéletben azzal látta igazoltnak a tevékenység gazdasági jellegének hiányát, hogy a bevételek csupán töredékét fedezték a jogi tanácsadási szolgáltatások miatt felmerült költségeknek.[38] A jelen ügyben éppen ez a helyzet. A település összesen csak a diákszállítás rendelkezésre bocsátásából eredő költségei körülbelül 3%-ának megfelelő részbeni térítést kap a szülőktől.

60. Bár emiatt kétségtelenül fennáll néhány párhuzam a két ügy között, a jelen ügyben mindazonáltal nem zárható ki eleve, hogy a település tevékenysége – legalább részben – bevétel elérésére szolgál. A bevételelérés különösen nem keverhető ugyanis össze a nyereségszerzési céllal, amely az ítélkezési gyakorlat értelmében éppen nem feltétele a gazdasági tevékenység megállapításának.[39]

61. Igaz ugyan, hogy a Bíróság kifejezetten nem mondta ki a Bizottság kontra Finnország ítéletben, de döntésének végső soron alapjául szolgált, hogy hiányzott a héairányelv 9. cikke (1) bekezdése második albekezdésének második mondata szerinti bevétel elérésére irányuló tevékenység különös, hallgatólagos feltétele: a piaci részvétel.

36 — Lásd: Bizottság kontra Finnország ítélet (C-246/08, EU:C:2009:671, 47. pont).

37 — Lásd: Bizottság kontra Finnország ítélet (C-246/08, EU:C:2009:671, 48. pont).

38 — Lásd: Bizottság kontra Finnország ítélet (C-246/08, EU:C:2009:671, 50. pont).

39 — Ebben az értelemben lásd: Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr ítélete (C-219/12, EU:C:2013:413, 25. pont); ez egyértelműen kiderül a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének l) és m) pontja, valamint 133. cikkének a) pontja szerinti rendelkezésekből is, amelyek kifejezetten a nonprofit jellegű szervezetekkel foglalkoznak.

– A piaci részvétel

62. A Bíróság ugyanis már a SPÖ Landesorganisation Kärnten ítéletben a héairányelv 9. cikke (1) bekezdése második albekezdésének második mondata szerinti bevétel elérésére irányuló tevékenység hiányát állapította meg azért, mert a politikai párt e tagszervezete tevékenységével nem vett részt piacon.[40] További határozataiban végeredményben ugyancsak az állami szervek gazdasági tevékenysége fennállásának hiányát állapította meg azért, mert nem volt megállapítható ilyen piaci részvétel.[41]

63. A piaci részvétel e követelményét megerősíti és kiegészíti, hogy a Bíróság a gazdasági tevékenység megállapításához többek között megvizsgálja, hogy a tevékenységet ugyanúgy végzik-e, ahogyan rendszerint a megfelelő gazdasági tevékenységet végzik. E tekintetben különösen a héairányelv 9. cikke (1) bekezdése második albekezdésének első mondatában szereplő szakmacsoportok szokásos tevékenységeivel való összehasonlításra van szükség.[42]

64. A település ilyen tipikus piaci részvétele azonban a jelen ügyben nem állapítható meg. A település a tevékenységével nem szolgáltat a szállítási szolgáltatások általános piacán. Sokkal inkább a közlekedési vállalkozások szolgáltatásainak végső felhasználójaként jelenik meg, amelyek szállítási szolgáltatásait csak a közérdekű szolgáltatások keretében bocsátja a diákok szüleinek rendelkezésére, akkor is, ha ennek körében részben finanszírozási hozzájárulást szed be.

65. Ezt különösen az a körülmény támasztja alá, hogy a település az általa igénybe vett szolgáltatások költségeinek csak csekély százalékához jut hozzá újból az általa nyújtott szolgáltatásokért felszámított hozzájárulásból. Az ilyen magatartás nem jellemző a piaci résztvevőkre.

66. E tekintetben a Bíróság is már korán egyértelművé tette, hogy bizonyos kapcsolat áll fenn az ellenérték *nagysága* és a gazdasági tevékenység fennállása között.[43] A Bíróság aztán később éppen ezt a kapcsolatot erősítette meg a Bizottság kontra Finnország ítéletben is.[44] Az általános héarendszeren belül az egyes költségek és árak szerkezete alapján csak adó-visszatérítésekhez vezető tevékenység ugyanis nem vezet a névadó hozzáadott érték adóztatásához, mivel szerkezetileg egyáltalán nem is tud ilyet létrehozni.

67. A jelen ügyben a települési diákszállítás megszervezésének megadóztatására nincs szükség azon két ok egyike alapján sem, amelyeket korábban az állami tevékenység héa hatálya alá tartozásával összefüggésben megneveztem.[45]

68. Először, – bár végső soron kizárólag a kérdést előterjesztő bíróság feladata ennek mint ténykérdésnek a megállapítása – nem állapíthatók meg a héakivetés hiányából fakadó versenytorzulások. Amennyiben a szülők a települési szállítási szolgáltatások miatt nem veszik igénybe a közlekedési magánvállalkozók szolgáltatásait, annyiban ez nem a héakivetés hiányára vezethető vissza, hanem arra, hogy a település a szülőktől hozzájárulást kér, amely eleve az összehasonlítható szállítási szolgáltatások piaci ára alatt lévőnek tűnik, ha egyáltalán kér hozzájárulást. E tevékenység megadóztatásával ellenben tovább romlana a magánszereplők versenyhelyzete, mert a település a szerkezetileg tartósan létrejövő negatív héa miatt tovább csökkenthetné a szülők hozzájárulását.

40 — SPÖ Landesorganisation Kärnten ítélet (C-267/08, EU:C:2009:619, 21. és 24. pont).

41 — T-Mobile Austria és társai ítélet (C-284/04, EU:C:2007:381, 42. pont) és Hutchison 3G és társai ítélet (C-369/04, EU:C:2007:382, 36. pont); ebben az értelemben lásd továbbá: Götz-ítélet (C-408/06, EU:C:2007:789, 19. pont).

42 — Lásd: Enkler-ítélet (C-230/94, EU:C:1996:352, 28. pont); Słaby és társai ítélet (C-180/10 és C-181/10, EU:C:2011:589, 39–41. pont); Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr ítélet (C-219/12, EU:C:2013:413, 21. pont); Trgovina Prizma ítélet (C-331/14, EU:C:2015:456, 24. pont).

43 — Lásd: Bizottság kontra Franciaország ítélet (50/87, EU:C:1988:429, 21. pont).

44 — Lásd: Bizottság kontra Finnország ítélet (C-246/08, EU:C:2009:671, 50. pont).

45 — Lásd: fenti 25. és 26. pont.

69. Másodszor, a héa tárgya a jelen ügyben csak akkor határozható meg megfelelően a végső felhasználás adóztatása formájában, ha *nem* adóztatják a település tevékenységét. Ha ugyanis a héa hatálya alá vonjuk a diákszállítás település általi megszervezését, amelynek végrehajtásához a település külső közlekedési vállalkozásokat vesz igénybe, akkor az előzetesen megfizetett héa levonása miatt végeredményben csak a szülők által fizetendő hozzájárulás adóalapjára kellene adót kivetni. Ez azonban csak töredékét képezi e szállítási szolgáltatások piaci árának, mivel a hozzájárulások összesen csak a szállítás külső végrehajtása költségeinek 3%-át képviselik. E szállítási szolgáltatások végső felhasználása így lényegében mentesülne a héa alól. Ennek elkerülése és a szállítási szolgáltatások piaci áron való adóztatása érdekében már a település által igénybe vett szolgáltatások szintjén meg kell valósulnia a végleges adókivetésnek. Ennek feltétele, hogy a diákszállítás település általi megszervezése *ne* minősüljön gazdasági tevékenységnek.

– Egységes vagy egyedi szempontok szerinti megközelítés

70. Az Egyesült Királyság javaslata értelmében mindazonáltal a konkrét eset vizsgálata útján a település legalább azon szállítási tevékenységei gazdasági tevékenységnek tekintendők, amelyek esetében legalább megközelítőleg piaci árat kap a szülőktől.

71. Igaz ugyan, hogy az állami tevékenység piaci részvételének követelményét főszabály szerint a tevékenység egészére kell megállapítani, és nem kell valamennyi ügyletet egyenként vizsgálni. A versenytorzulások megelőzésének az állami tevékenység adóztatása mellett szóló indoka a konkrét esetben mégis a tevékenység gazdasági és nem gazdasági részre történő felosztását teheti szükségessé.

72. A kérdést előterjesztő bíróságnak ezért még meg kell vizsgálnia, hogy a jelen ügyben az egyes szállítási szolgáltatások esetében éppen a héa kivetésének mellőzése mennyiben vezethet a szállítási szolgáltatások magánszolgáltatóival szembeni versenytorzuláshoz. Ennek körében minden esetben figyelembe kell venni az adólevonás hatásait is.

73. Nem szükséges különbséget tenni a település tevékenységének gazdasági és nem gazdasági része között, ha a jelen ügyben csak elhanyagolható számú olyan konkrét eset állapítható meg, ahol a települési diákszállítás adóztatásának hiánya torzítaná a versenyt. Ez felel meg ugyanis azoknak az értékeléseknek, amelyek a héairányelv 13. cikke (1) bekezdése második és harmadik albekezdésében szereplő, az állami tevékenységre vonatkozó különös szabályozásból következnek [46].

– Közbenső következtetés

74. Először azonban – a versenyhelyzet kérdést előterjesztő bíróság általi vizsgálatának függvényében – azt kell megállapítani, hogy a diákszállítás település általi megszervezése nem szolgál a héairányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése szerinti bevételelérésre.

C – *Következtetés*

75. A település ezért a szóban forgó esetben – ismét a versenyhelyzet kérdést előterjesztő bíróság általi vizsgálatának függvényében – a diákszállítás megszervezésével nem folytat a héairányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése szerinti gazdasági tevékenységet. Következésképpen e tevékenység keretében nem tekinthető a héairányelv 9. cikke (1) bekezdésének első albekezdése szerinti adóalanynak.

46 — Ezen értékelésekkel kapcsolatban lásd különösen: Isle of Wight Council és társai ítélet (C-288/07, EU:C:2008:505).

## VI – **Végkövetkeztetések**

76. Azt javasolom tehát a Bíróságnak, hogy az alábbiak szerint válaszoljon a Hoge Raad der Nederlanden által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre:

Az a település, amely az alapügyben szereplőhöz hasonlóan külső közlekedési vállalkozások igénybevételével szervezi meg a diákszállítást, és csak a szállítás végrehajtási költségei 3%-ának megfelelő mértékben részesül hozzájárulásban a diákok szüleitől, nem a 2006/112/EK irányelv 9. cikkének (1) bekezdése szerinti adóalanyként jár el. Amennyiben azonban a kérdést előterjesztő bíróság nem csak egyes, elhanyagolható számú szállítási szolgáltatásnál állapítja meg a verseny torzulását, a település ennyiben adóalanyként jár el.