JULIANE KOKOTT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2025. február 13. [1]

C-615/23. sz. ügy

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
kontra
P. S.A.

(a Naczelny Sąd Administracyjny [legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – 2006/112/EK irányelv – Ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásnyújtások – Adóalap – A veszteségek fedezését szolgáló ellentételezés – Az árral közvetlenül összefüggő támogatás – Harmadik személy által nyújtott támogatott közszolgáltatás – A szolgáltatásnyújtás és az ellenszolgáltatás közötti jogviszony és közvetlen kapcsolat – Harmadik személytől kapott ellenérték”

I. Bevezetés

1. A jelen eljárásban a Bíróság azzal az alapvető kérdéssel foglalkozik, hogy a héajog szerint hogyan kell kezelni az adóalany önkormányzat általi közérdekű (jelen esetben a közösségi közlekedés biztosításáért nyújtott) támogatását. Amennyiben a támogatás az adóalany által a támogatást nyújtónak vagy a szolgáltatás igénybevevői részére nyújtott szolgáltatás ellenértékének részét képezi, az adóalanynak a támogatás után héát kell fizetnie (illetve a támogatásnak ennek megfelelően magasabbnak kell lennie). Ha viszont a támogatás nem egy (a támogatás nyújtója vagy a szolgáltatás igénybevevői javára nyújtott) szolgáltatás ellenértékének része, hanem az adóalany javára nyújtott általános támogatás, akkor nincs adóköteles ügylet, így héát sem kell fizetni.

2. A két esetet nem mindig könnyű elhatárolni, és a Bíróság már több eljárásban is foglalkozott a kérdéssel. [2] Ebben az előzetes döntéshozatali eljárásban a Bíróságnak most egy olyan közösségi közlekedési vállalkozás tervezett támogatásával kell foglalkoznia, amely a közösségi közlekedési szolgáltatások nyújtásával kapcsolatos veszteségeket fedező ellentételezésben részesül. Ezen ellentételezést nem az igénybevevők száma alapján számítják ki, hanem a megtett

[1] Eredeti nyelv: német.

[2] 2021. szeptember 16-i Balgarska natsionalna televizia ítélet (C-21/20, EU:C:2021:743); 2019. október 9-i C és C (héa és mezőgazdasági támogatások) ítélet (C-573/18 és C-574/18, EU:C:2019:847); 2004. július 15-i Bizottság kontra Németország ítélet (C-144/02, EU:C:2004:444); 2001. november 22-i Office des produits wallons ítélet (C-184/00, EU:C:2001:629); 2002. június 13-i Keeping Newcastle Warm ítélet (C-353/00, EU:C:2002:369); 1997. december 18-i Landboden-Agrardienste ítélet (C-384/95, EU:C:1997:627); 1996. február 29-i Mohr ítélet (C-215/94, EU:C:1996:72); 1988. március 8-i Apple and Pear Development Council ítélet (102/86, EU:C:1988:120).

járműkilométerek alapján átalánydíjas alapon. E tekintetben a Bíróságnak lehetősége van arra, hogy továbbfejlessze az *egy* szolgáltatásért nyújtott támogatás és a szolgáltatástól *független* általános támogatás megkülönböztetésének kritériumait.

II. Jogi háttér

A. Az uniós jog

3. Az uniós jogi hátteret a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv[3] (a továbbiakban: héairányelv) határozza meg. A héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) és c) pontja a következőképpen rendelkezik:

„(1) A HÉA hatálya alá a következő ügyletek tartoznak:

a) egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy vagy szervezet (a továbbiakban: adóalanyként eljáró személy) által ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés;

[…]

c) egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás;”

4. A héairányelv 73. cikke az adóalapra vonatkozik, és a következőképpen szól:

„A 74–77. cikkben foglaltaktól eltérő termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás esetén az adóalap tartalmaz mindent, ami azon teljesítés ellenértékét képezi, amelyet ezért az ügyletért 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.”

B. A lengyel jog

5. Lengyelország a héairányelvet a termékeket és a szolgáltatásokat terhelő adóról szóló, 2004. március 11-i törvénnyel (Ustawa o podatku od towarów i usług, Dz. U. 2011., 177. szám, 1054. tétel, módosításokkal; a továbbiakban: héatörvény) ültette át.

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

[3] A 2006. november 28-i tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.) a jelenleg hatályos – legutóbb a 2022. június 3-i (EU) 2022/890 tanácsi irányelvvel (HL 2022. L 155., 1. o.) módosított – változata.

7. Ezenkívül létezik a közösségi közlekedésről szóló, 2018. december 16-i törvény (Ustawa o publicznym transporcie zbiorowym, Dz.U. 2018, 2016. tétel, módosításokkal). E törvény 50. cikke (1) bekezdése 2. pontjának c) alpontja kimondja, hogy a közszolgáltatásnak minősülő szállítási szolgáltatások finanszírozására különösen oly módon kerül sor, hogy a szolgáltató részére a közösségi közlekedési szolgáltatások nyújtásával kapcsolatban felmerült költségeiért ellentételezést fizetnek.

III. A tényállás és az előzetes döntéshozatali eljárás

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

9. A társaság gazdasági tevékenységet folytató vállalkozás. A kérdést előterjesztő bíróság szerint nem olyan jogi személy, amely tőke vagy személyek révén kapcsolódik a helyi önkormányzati egységekhez, vagyis nem az 1370/2007/EK rendelet[4] értelmében vett belső szolgáltató. Ez nyilván úgy értendő, hogy a társaság független magánvállalkozás.

10. A társaság teljes körű könyvelést folytat, társaságiadó-alany és aktív héaalany. A társaság elsősorban személyszállítási tevékenységet végez. Az 1370/2007 rendelet és a közösségi közlekedésről szóló törvény hatálybalépésével összefüggésben a társaság mérlegeli annak lehetőségét, hogy közúti közlekedési közszolgáltatási szerződéseket kössön a helyi önkormányzati egységekkel, amelyek a közösségi közlekedésről szóló törvény 50. cikke (1) bekezdése 2. pontjának c) alpontjában említett ellentételezés kifizetését írnák elő a társaság számára. A társaság szolgáltatói minőségben járna el, míg a másik szerződő fél a közösségi közlekedés szervezője, azaz a helyi önkormányzat lenne.

11. A társaság a közösségi közlekedési tevékenység részeként menetjegyek értékesítéséből bevételre tenne szert, amelyből a szállítási tevékenység költségeit fedezné. A menetjegyek árait az alábbi lehetőségek alapján állapítanák meg: 1) a közösségi közlekedés szervezője a hatáskörrel rendelkező hatóságok határozatai alapján; 2) a szervező a közösségi közlekedési szolgáltatások nyújtására vonatkozó mintaszerződés formájában.

12. A társaság a következő forrásokból szerezne bevételt:

1) a menetjegyek értékesítéséből és egyéb, a (főszabály szerint 8%) héa hatálya alá tartozó viteldíjakból származó bevétel;

2) a törvényben foglalt utazási kedvezmények alkalmazása miatti bevételkiesés után járó objektív jellegű, (8%) héa hatálya alá tartozó ellentételezés;

3) a szervező illetékességi területén megállapított utazási kedvezmények alkalmazásából eredő bevételkiesés után járó ellentételezés;

4) egyéb bevételek (például hirdetési felületek biztosítása); a 2–4. pont szerinti bevételi források az adott megállapodás vagy jogszabályi rendelkezések tartalmától függően egyidejűleg vagy részben, illetve egyáltalán nem merülhetnek fel.

[4] A vasúti és közúti személyszállítási közszolgáltatásról, valamint az 1191/69/EGK és az 1107/70/EGK tanácsi rendelet hatályon kívül helyezéséről szóló, 2007. október 23-i európai parlamenti és tanácsi rendelet (HL 2007. L 315., 1. o.).

13. A nyújtott közösségi közlekedési szolgáltatásoknak a fent említett bevételekből való finanszírozása nem fedezné a végzett szállítási tevékenység költségeit, ezért a társaság a szervezőtől ellentételezésben részesülne az e szolgáltatások nyújtásából származó veszteségek fedezéséhez. Az ellentételezés összege nem haladhatja meg az 1370/2007 rendelet szerint kiszámított, a helyi közösségi közlekedési szolgáltatás nyújtása nettó pénzügyi hatásának megfelelő összeget.

14. A szervezővel kötött szerződésben részletesen meg kell határozni a szolgáltatásnyújtás nettó pénzügyi hatásának kiszámítására vonatkozó szabályokat, az ellentételezés kifizetésének módját és az adott időszakra vonatkozó maximális ellentételezés összegét. A negatív pénzügyi hatás jelenti az ellentételezés alapját. Az ellentételezés nem befolyásolná a menetjegyek árát, azaz a nyújtott szolgáltatás árát. Az ellentételezés általános jellegű, és a szerződés alapján végzett szállítási tevékenység teljes költségei támogatásának minősül.

15. A társaság többek között azt kérdezte az adóhatóságtól, hogy az ilyen ellentételezés (a továbbiakban: támogatás) a héatörvény 29a. cikkének (1) bekezdése értelmében héaköteles árbevételnek minősül-e. A társaság szerint a támogatás nem növelné meg a héatörvény 29a. cikkének (1) bekezdése értelmében vett adóalapot, mivel nem befolyásolja közvetlenül a nyújtott közösségi közlekedési szolgáltatások árát.

16. A hatóság 2019. május 14-i adójogi állásfoglalásában ezen álláspontot tévesnek ítélte, és megállapította, hogy a társaság a kérelemben leírt, a héatörvény 15. cikkének (2) bekezdése szerinti gazdasági tevékenység fogalommeghatározásának megfelelő tevékenységek végzése során héaalanyként jár el. A hatóság megállapította, hogy e támogatás a héatörvény 29a. cikkének (1) bekezdése értelmében kifizetésnek minősül, amely közvetlenül befolyásolja a nyújtott szolgáltatások értékét.

17. A 2019. november 26-i ítéletével az elsőfokú bíróság a megtámadott adójogi állásfoglalást hatályon kívül helyezte. Az indoklásában az eljáró bíróság megállapította, hogy a kérelemből az következik, hogy a támogatás a menetjegyek árainak a szervező általi megállapítása miatt nem befolyásolja a menetjegy (szolgáltatás) árát. Elutasította, hogy a nyújtott szállítási szolgáltatások ára és a támogatás között egyértelmű és felismerhető kapcsolat áll fenn. Az adóhatóság jogorvoslati kérelmet nyújtott be ezzel szemben.

18. A jogvitában jelenleg eljáró Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország) a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni a héairányelv 73. cikkét, hogy az adójogi állásfoglalás iránti kérelemben leírthoz hasonló, a helyi önkormányzat által különálló gazdasági szereplő (szolgáltató) részére közösségi közlekedési szolgáltatások nyújtásáért fizetett ellentételezés az e rendelkezésben említett adóalapba tartozik?”

19. E kérdésekhez a Bíróság előtti eljárásban a lengyel adóhatóság, a Lengyel Köztársaság, Magyarország és az Európai Bizottság nyújtott be írásbeli észrevételeket. A Bíróság az eljárási szabályzat 76. cikkének (2) bekezdése alapján mellőzte a tárgyalás tartását.

IV. A jogkérdésről

A. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről és a vizsgálat menetéről

20. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy a támogatás (a jelen ügyben a veszteségek fedezésére szolgáló ellentételezés) kifizetése milyen szempontok alapján számít bele a támogatás kedvezményezettje által a héairányelv 73. cikke szerint adóztatandó és adóköteles ügylet adóalapjába.

21. Nem szokatlan, hogy egy helyi önkormányzati egység (a továbbiakban: „támogatást nyújtó") közérdekből (itt a közösségi közlekedés fenntartása érdekében) ellentételezéseket teljesít a költségek fedezésére, mivel ehhez bizonyos (köz)érdeke fűződik.

22. Az összes állami támogatásnak a héaalapba történő általános bevonása azzal a következménnyel járna, hogy minden egyes támogatás vagy csökkenne a fizetendő héával, mivel a kedvezményezett már nem tudná ezt a részt a támogatott célra felhasználni, vagy a finanszírozás összegét kellene a héa összegével növelni, ami a szűkös állami költségvetések idején nem mindig lehetséges. Valószínűleg ez az egyik oka annak, hogy egyetértés van abban, hogy nem minden olyan kifizetés, amelyet a hatóság közérdekből teljesít egy vállalkozásnak, a héaköteles termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás a héajog szempontjából releváns [5] ellenértékének tekintendő.

23. A héairányelv 73. cikkének szövegéből az is kitűnik, hogy nem minden támogatás számít bele a héa adóalapjába. Ellenkezőleg, abba csak az értékesítési árhoz közvetlenül kapcsolódó támogatások számítanak bele. E tekintetben különbséget kell tenni a héajog szempontjából irreleváns támogatások és az értékesítési árhoz közvetlenül kapcsolódó támogatások között. Ez utóbbit (ebben az ügyben: a támogatás nyújtója személyében egy harmadik személy) ellenszolgáltatásának is nevezhetjük.

24. A kérdést előterjesztő bíróság előzetes döntéshozatal iránti kérelemben kifejtett indokolásából azonban kitűnik, hogy a bíróság azt is feltételezheti, hogy a társaság közvetlen szolgáltatást nyújt a támogatás nyújtójának (közösségi közlekedési szolgáltatás nyújtása). Ebben az esetben a támogatás szintén adóztatandó és adóköteles szolgáltatás ellenértékének minősülne. Következésképpen a bíróság valójában arra keresi a választ, hogy a támogatás a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontjának (ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás) vagy 73. cikkének (harmadik személytől kapott ellenérték, beleértve az ezen értékesítés árát közvetlenül befolyásoló támogatásokat) hatálya alá tartozik.

25. A Bíróság már többször is megkísérelte a kritériumok kidolgozását erre az értelmezésre. Így a tagok által az értékesítés előmozdítását célzó egyesületnek [6] teljesített kifizetéseket, valamint a mezőgazdasági termelőknek a tejtermelés abbahagyásáért [7] vagy a betakarításról való lemondásért [8] nyújtott támogatásokat a Bíróság nem tekintette termékértékesítésért vagy szolgáltatásnyújtásért fizetett ellenértéknek. Ugyanez vonatkozik a közszolgálati

[5] Lásd csak azokat az ítéleteket, amelyekben a Bíróság ezt elutasította: 2021. szeptember 16-i Balgarska natsionalna televizia ítélet (C-21/20, EU:C:2021:743); 2004. július 15-i Bizottság kontra Németország ítélet (C-144/02, EU:C:2004:444); 1997. december 18-i Landboden-Agrardienste ítélet (C-384/95, EU:C:1997:627); 1996. február 29-i Mohr ítélet (C-215/94, EU:C:1996:72); 1988. március 8-i Apple and Pear Development Council ítélet (102/86, EU:C:1988:120).

[6] 1988. március 8-i Apple and Pear Development Council ítélet (102/86, EU:C:1988:120).

[7] 1996. február 29-i Mohr ítélet (C-215/94, EU:C:1996:72).

[8] 1997. december 18-i Landboden-Agrardienste ítélet (C-384/95, EU:C:1997:627).

műsorszolgáltatónak a programja fenntartásához nyújtott támogatásra is.[9] Ezzel szemben a Bíróság úgy ítélte meg, hogy valószínűleg ellenértékről van szó, ha a támogatás és a harmadik személynek nyújtott szolgáltatás ára között meghatározott kapcsolat áll fenn.[10] A Bíróság ezt megerősítette az elvégzett energetikai konzultációnként felszámított 10 font sterling (GBP)os támogatás esetében[11] és a működési alapból egy termelői szervezet által a tagjainak nyújtott egyedi szállításokért járó kiegészítő kifizetések esetében[12], a szárított takarmány termelőinek nyújtott, a világpiaci árfolyammal összehasonlítható áron való termelést lehetővé tevő támogatás esetében azonban nem.[13]

26. Annak a kérdésnek a megválaszolásához, hogy a vállalkozás támogatott tevékenysége ebben az ügyben ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak tekinthető-e, a kiindulópont – mint oly gyakran – a héa általános fogyasztási adó jellege (lásd erről: B.1. pont). Ezt követően felvázolom a héairányelv által e kérdés megválaszolásához szükséges kritériumokat (B.2. pont), hogy hasznos választ adhassak a konkrét esetben (B.3. pont).

B. A héajog szempontjából irreleváns támogatás és a héajog szempontjából releváns ellenérték elhatárolásáról

1. A héa jellege

27. A jellegét tekintve a héa általános fogyasztási adó, amelynek célja, hogy megadóztassa a szolgáltatás igénybevevőjénél a termékértékesítésért vagy szolgáltatásnyújtásért fizetett összeget (általában pénzfizetést),[14] amelyet szolgáltatásnyújtó a szolgáltatás igénybevevőjétől kap. A héairányelv 73. cikke kiterjeszti ezt az összeget a harmadik személy által fizetett összegre is. Következésképpen a szolgáltatásnyújtó által „ezért az ügyletért” kapott ellenértékbe egy harmadik személytől kapott ellenértéket is bele kell érteni. Mindkét esetben azonban a pénzfizetésben részesülő fél, a jelen esetben a társaság ügylete ellenértékekét kell figyelembe venni.

28. Az adóztatandó ügyletek fogalmát a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) és c) pontja határozza meg. Eszerint a következő ügyletek tartoznak a héa hatálya alá: egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás. Különösen a héairányelv 14. cikkében szereplő termékértékesítés fogalommeghatározása („birtokba vehető dolog átengedése”) teszi egyértelművé, hogy a szolgáltatásnyújtónak konkrét fogyasztható előnyt (termékértékesítés esetén terméket) kell nyújtania a szolgáltatás igénybevevője részére. Az irányelv tehát a fogyasztási cikkek két személy közötti, ellenérték fejében történő átruházásának adóztatására vonatkozik.

29. A héa általános fogyasztási adó, amelynek célja a fogyasztó elfogyasztható haszon megszerzésére fordított vagyoni kiadásaiban megmutatkozó pénzügyi teljesítőképességének megadóztatása. Következésképpen a héajog szerinti ügylet csak akkor állhat fenn, ha az adóalany

9 2021. szeptember 16-i Balgarska natsionalna televizia ítélet (C-21/20, EU:C:2021:743).

10 2001. november 22-i Office des produits wallons ítélet (C-184/00, EU:C:2001:629).

11 2002. június 13-i Keeping Newcastle Warm ítélet (C-353/00, EU:C:2002:369).

12 2019. október 9-i C és C (TVA és subventions agricoles) ítélet (C-573/18 és C-574/18, EU:C:2019:847).

13 2004. július 15-i Bizottság kontra Németország ítélet (C-144/02, EU:C:2004:444).

14 Lásd például: 2012. május 3-i Lebara ítélet (C-520/10, EU:C:2012:264, 23. pont); 2007. október 11-i KÖGÁZ és társai ítélet (C-283/06 és C-312/06, EU:C:2007:598, 37. pont – „a HÉA összegének az adóalany által az értékesített termékek, illetve nyújtott szolgáltatások ellenében kapott árral arányos megállapítása”); 1997. december 18-i Landboden-Agrardienste ítélet (C-384/95, EU:C:1997:627, 20. és 23. pont – „E tekintetben kizárólag a vállalt kötelezettséget kell figyelembe venni: ahhoz, hogy az ilyen kötelezettség a közös héarendszer hatálya alá kerüljön, annak valamilyen fogyasztással kell járnia”).

egy *meghatározott* fogyasztónak *konkrét* előnyt biztosít. Ha viszont a támogatás kedvezményezettje csupán egy *általános* előnyt nyújt a *köznek*, ez nem eredményez adóztatandó ügyletet.

30. A támogatások természete, hogy a támogatást nyújtó mindig a saját érdekében, illetve – hatósági támogatások esetén – a saját hatáskörén belül ítéli oda a támogatást. Ugyanakkor pusztán az a körülmény, hogy a támogatás kedvezményezettje (jelen esetben a társaság) olyan célt követ, amely átfedésben van a támogatást nyújtó céljaival (jelen esetben a saját területén működő közösségi közlekedéshez fűződő érdek), vagy akár egybe is eshet azokkal, nem vezethet a héajog értelmében vett fogyasztható előny feltevéséhez. Ellenkező esetben a héairányelv 73. cikkének megfogalmazása, miszerint a támogatásnak *közvetlenül* kell befolyásolnia ezen ügyletek árát, okafogyottá válna, és minden támogatás fogyasztható előny ellenértékének minősülne.

2. Az elhatárolás kritériumai

31. A Bíróság ezért a kezdetektől fogva különbséget tett aszerint, hogy a héajog értelmében vett szolgáltatásnyújtásról van-e szó, amelyre a támogatást felhasználták.[15] A Bíróság[16] ezt elutasította, ha a vállalkozó csupán beleegyezett abba, hogy kevesebb tejet termeljen, és cserébe díjazást (támogatást) kapjon. A Bíróság megállapította, hogy az, hogy a mezőgazdasági termelő abbahagyta a tejtermelést, a támogatás nyújtójának érdekét szolgálta, de számára nem fogyasztható előnyt biztosított, hanem az Európai Unió tejpiacának megfelelő működéséhez fűződő általános érdekét.[17] A Bíróság kifejezetten megállapította, hogy a mezőgazdasági termelő különösen nem nyújt szolgáltatást azonosítható fogyasztónak, és nem biztosít olyan előnyt, amely más gazdasági szereplő tevékenységében költségtényezőnek minősülhetne.[18]

32. Ugyanez vonatkozott egy olyan egyesületre is, amely bizonyos regionális termékeket népszerűsített, és támogatást kapott a régiótól. Itt a Bíróság egyértelművé tette, hogy a támogatást pontosan egy meghatározott termék értékesítéséért vagy egy meghatározott szolgáltatás nyújtásáért kell fizetni,[19] és ezért meg kell vizsgálni, hogy „minden egyes tevékenység különös, meghatározható kifizetést vált-e ki”.[20] A Bíróság nem találta elegendőnek, hogy a régiónak érdeke fűződik a régióból származó termékek jobb értékesítéséhez. Hasonló volt egy olyan televíziós vállalkozásnak nyújtott állami támogatások megítélése, amely nem szedett díjakat a nézőitől.[21] A műsorszolgáltatási tevékenység finanszírozására nyújtott támogatásokat nem tekintette egy konkrét nézőnek nyújtott konkrét szolgáltatás ellenértékének. A műsorszolgáltatási tevékenység léte sem jelentett előnyt a támogatás nyújtója számára, amelyért a támogatás nyújtója ellentételezésként támogatást nyújtott.

15 Lásd erről a Bíróság ítélkezési gyakorlatát: 2001. november 22-i Office des produits wallons ítélet (C-184/00, EU:C:2001:629, 12. és azt követő pontok); 1997. december 18-i Landboden-Agrardienste ítélet (C-384/95, EU:C:1997:627, 21. és azt követő pontok); 1996. február 29-i Mohr ítélet (C-215/94, EU:C:1996:72, 19. és azt követő pontok).

16 1996. február 29-i Mohr ítélet (C-215/94, EU:C:1996:72).

17 Kifejezetten így: 1996. február 29-i Mohr ítélet (C-215/94, EU:C:1996:72, 21. és azt követő pont).

18 Kifejezetten így: 1997. december 18-i Landboden-Agrardienste ítélet (C-384/95, EU:C:1997:627, 23. pont).

19 2001. november 22-i Office des produits wallons ítélet (C-184/00, EU:C:2001:629, 12. pont); már így: 1988. március 8-i Apple and Pear Development Council ítélet (102/86, EU:C:1988:120, 14. és azt követő pontok).

20 2001. november 22-i Office des produits wallons ítélet (C-184/00, EU:C:2001:629, 15. pont); 1988. március 8-i Apple and Pear Development Council ítélet (102/86, EU:C:1988:120, 14. és azt követő pontok).

21 2021. szeptember 16-i Balgarska natsionalna televizia ítélet (C-21/20, EU:C:2021:743).

33. Ezzel szemben egy energetikai tanácsadási szolgáltatásonként nyújtott 10 GBP összegű támogatás esetében [22] a Bíróság úgy ítélte meg, hogy az állami szerv által egy gazdasági szereplőnek a lakástulajdonosok bizonyos kategóriái számára nyújtott energetikai tanácsadási szolgáltatással kapcsolatban kifizetett összeg a szolgáltatásnyújtás ellenértékének minősül. Hasonlóképpen, a működési alapokból egy termelői szervezetnek a beruházási javak értékesítéséért teljesített kifizetéseket, amelyeknek az érintett termelők voltak a kedvezményezettjei, egy harmadik személytől a termékértékesítésért fizetett ellenértéknek tekintette. [23]

34. A héa jellegét és a Bíróság ítélkezési gyakorlatát figyelembe véve tehát akkor nincs szó ellenérték fejében teljesített termékértékesítésről vagy szolgáltatásnyújtásról, ha a támogatás kifizetése a kedvezményezett részére elsősorban közérdekből történik. [24] Ebben az esetben ugyanis a szolgáltatásnyújtásnak nincs konkrét igénybevevője. A támogatást nyújtó akkor sem válik a szolgáltatásnyújtás konkrét igénybevevőjévé pusztán azért, mert közvetett módon érdeke fűződik a támogatott tevékenységhez.

35. Ezért tisztázni kell, hogy a támogatás kifizetése ellentételezi-e a szolgáltatásnyújtás egy konkrét igénybevevője számára nyújtott konkrét előnyt. Ehhez különbséget kell tenni a két elképzelhető eset között. A támogatás így kifizethető például a támogatást nyújtónak nyújtott szolgáltatásért (ebben az ügyben például az önkormányzat javára nyújtott közösségi közlekedésért – erről lásd: a) pont) vagy a szállított személyeknek nyújtott szolgáltatásért (az utasok javára nyújtott személyszállítási szolgáltatásért – erről lásd: b) pont).

a) Ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás (a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja)

36. Csak akkor beszélhetünk a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében vett ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásról, azaz adóköteles szolgáltatásról, ha a támogatás kedvezményezettje olyan konkrét előnyt nyújt a támogatást nyújtó számára, amelyet ellentételezi a támogatást.

37. A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint valamely szolgáltatásnyújtás e rendelkezés értelmében csak akkor minősül „ellenérték” fejében teljesítettnek, ha a szolgáltatásnyújtó és a szolgáltatás igénybevevője között létezik olyan jogviszony, amelynek keretében kölcsönös szolgáltatások kerülnek átadásra úgy, hogy a szolgáltatásnyújtó által kapott juttatás képezi a szolgáltatás igénybevevője számára nyújtott szolgáltatás tényleges ellenértékét. Erről van szó abban az esetben, ha a nyújtott szolgáltatás és a kapott ellenérték között *közvetlen kapcsolat* áll fenn. [25]

38. Ez megkérdőjelezhető a veszteségek utólagos kiegyenlítésére nyújtott támogatás esetében. Rendszerint ugyan van egy megállapodás a támogatás nyújtója és a támogatás kedvezményezettje között. Ahogy azonban Magyarország is hangsúlyozza írásbeli észrevételében, nincs olyan konkrét

[22] 2002. június 13-i Keeping Newcastle Warm ítélet (C-353/00, EU:C:2002:369).

[23] 2019. október 9-i C és C (héa és mezőgazdasági támogatások) ítélet (C-573/18 és C-574/18, EU:C:2019:847).

[24] Egy társaság esetében a Bíróság is különbséget tesz aszerint, hogy a tagok általános érdekeit védi-e (nincs konkrét szolgáltatásnyújtás), vagy sem – lásd: 2009. február 12-i Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie ítélet (C-515/07, EU:C:2009:88, 31. pont); 1988. március 8-i Apple and Pear Development Council ítélet (102/86, EU:C:1988:120, 14. pont, amelyben a közös érdekről van szó).

[25] 2021. szeptember 16-i Balgarska natsionalna televizia ítélet (C-21/20, EU:C:2021:743, 31. pont); lásd ebben az értelemben: 2018. november 22-i MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia ítélet (C-295/17, EU:C:2018:942, 39. pont); 2016. június 22-i Český rozhlas ítélet (C-11/15, EU:C:2016:470, 22. pont); 1988. március 8-i Apple and Pear Development Council ítélet (102/86, EU:C:1988:120, 11., 12. és 16. pont).

tevékenység, amelyet a korábbi tevékenységből származó veszteségek kiegyenlítésére nyújtott támogatásért cserébe el kell végezni. E tekintetben a támogatás nyújtója nem részesül konkrét előnyben.

39. Valószínűleg más lenne a helyzet, ha a helyi önkormányzatot törvény kötelezné a közösségi közlekedés biztosítására, és *e kötelezettség teljesítésére* magánvállalkozást venne igénybe, és ennek megfelelően támogatná azt. Ebben az esetben a támogatás kifizetése és a helyi hatóság konkrét előnye (a jogszabályban előírt kötelezettség alóli mentesítés) közötti közvetlen kapcsolat világossá válik. Ilyen kötelezettség nélkül azonban a közösségi közlekedés megléte elsősorban közérdek, nem pedig a támogatás nyújtójának (konkrét) érdeke.

40. Még ha a Bíróság a Fluvius ügyben egyértelművé is tette, hogy az adóköteles ügylet fennállásához szükséges jogviszonynak tág jelentést kell adni [26] annak érdekében, hogy feltételezhető legyen az ellenérték fejében teljesített termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás, ennek feltétele mégis a konkrét, egyénre szabható előny, amelyet a támogatás nyújtója számára kell biztosítani. Az áramtolvaj jogellenes áramfogyasztása vitathatatlanul konkrét egyéni előny. Ha ezért a konkrét fogyasztástól (az ellopott áramtól) függő ellenértéket kell fizetni, akkor ezt lehet kártérítésnek nevezni, de ez a legkevésbé sem különbözik a törvényes áramfogyasztásáért fizetendő díjtól, [27] azaz a konkrét, egyéni előnyért fizetendő díjtól.

41. Ugyanez vonatkozik a támogatással összefüggésben is. Az, hogy ezt a pénzösszeget támogatásnak vagy ellenértéknek nevezik-e, ugyancsak nem jelenthet különbséget a héajog szerint. Az önkormányzattal szembeni egyéni előny tehát minden további nélkül feltételezhető, ha például egy adóalany bizonyos tevékenységeket (parkkarbantartás) vállal át egy „kompenzációnak” nevezett összeg megfizetése ellenében. [28] Az önkormányzat részére ellenérték fejében teljesített parkkarbantartás az ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás prototípusa. Ez annál is inkább igaz, mivel a szóban forgó ügyben [29] az önkormányzatot törvény kötelezte a parkkarbantartásra, és e kötelezettségének teljesítéséhez harmadik személyt vett igénybe, és a harmadik személynek megtérítette a költségeit. A harmadik személynek fizetett kompenzáció, mint minden szokásos ellenszolgáltatás, nem volt sem korlátozva, sem csak utólag meghatározva.

42. Ezzel szemben egy közérdekű létesítmény (pl. egy múzeum) fenntartása, amelynek működési költségeiért az önkormányzat a konkrét látogatók számától független támogatást fizet, nem az ellenérték fejében teljesített konkrét szolgáltatásnyújtás prototípusa. Ez az ügylet elvileg főszabály szerint nem adóköteles (mivel nincs olyan konkrét előny, amely ellentételezi a támogatást). Valószínűleg megint más lenne a helyzet, ha a települési önkormányzatot törvény kötelezné a múzeum fenntartására, és e kötelezettség teljesítésére harmadik személyt vonna be és fizetne meg ezért.

[26] 2023. április 27-i Fluvius Antwerpen (C-677/21, EU:C:2023:348, 31. pont). Következésképpen elegendő lehet egy jogszabályban előírt jogviszony is.

[27] 2023. április 27-i Fluvius Antwerpen (C-677/21, EU:C:2023:348, 33. pont).

[28] 2018. február 22-i Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. ítélet (C-182/17, EU:C:2018:91, 35. és azt követő pontok).

[29] 2018. február 22-i Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. ítélet (C-182/17, EU:C:2018:91; 38. és 39. pont).

b) Szolgáltatásnyújtás és harmadik személytől kapott ellenérték (a héairányelv 73. cikke)

43. A támogatás azonban (harmadik személytől kapott) ellenértéknek is tekinthető, ha a támogatás kedvezményezettje (a jelen ügyben a társaság) egy másik félnek (a jelen ügyben az utasoknak) nyújt konkrét előnyt (a jelen ügyben személyszállítást), és a támogatást nyújtó éppen ezért fizet (ún. árkiegészítés). Ez utóbbit egyértelművé teszi a héairányelv 73. cikke.

44. Megfogalmazásának megfelelően ez a rendelkezés akkor alkalmazandó, ha a támogatás közvetlenül összefügg az érintett tevékenység árával. Hogy ez teljesüljön, a támogatást kifejezetten valamely meghatározott szolgáltatás nyújtására kell kifizetni a támogatott gazdasági szereplő részére. A támogatás csak ebben az esetben tekinthető úgy, mint a szolgáltatásnyújtás ellenértékének része. [30]

45. A kedvezményezettnek nyújtott támogatásnak a szolgáltatás igénybevevője (jelen esetben az utasok) számára is előnyösnek kell lennie. A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a kedvezményezett által fizetendő árat úgy kell megállapítani, hogy az a szolgáltatónak nyújtott támogatással arányosan csökkenjen. [31] Ily módon az „árral közvetlenül összefüggő támogatásnak” a héairányelv 73. cikke szerinti fogalma csak azokra a támogatásokra terjed ki, amelyek termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás teljes vagy részleges ellenértékét képezik, és amelyeket harmadik személyek nyújtanak az eladónak vagy a szolgáltatás nyújtójának. [32]

c) Közbenső következtetés

46. Ha komolyan vesszük mind a fogyasztási adó jelleget, mind a héairányelv 73. cikkének szövegét, akkor különbséget kell tenni azon támogatások között, amelyeket nem ellentételez konkrét egyéni előny, vagy amelyek csak közvetve kapcsolódnak az ügyletek árához, és azon támogatások között, amelyek közvetlenül kapcsolódnak egyéni előnyhöz, illetve közvetlenül a kedvezményezett ügyleteinek árához.

47. Ilyen közvetlen kapcsolat csak a konkrét támogatási feltételekből és az egyedi eset körülményeiből derülhet ki. Ezek értékelése elsősorban a kérdést előterjesztő bíróság feladata. A Bíróság azonban hasznos útmutatást adhat e tekintetben, mivel egy rendelkezés értelmezése és alkalmazása valójában aligha választható el egymástól.

[30] 2019. október 9-i C és C (héa és mezőgazdasági támogatások) ítélet (C-573/18 és C-574/18, EU:C:2019:847, 31. pont); 2004. július 15-i Bizottság kontra Németország ítélet (C-144/02, EU:C:2004:444, 27. és 28. pont).

[31] Lásd ebben az értelemben: 2019. október 9-i C és C (héa és mezőgazdasági támogatások) ítélet (C-573/18 és C-574/18, EU:C:2019:847, 32. pont); 2004. július 15-i Bizottság kontra Németország ítélet (C-144/02, EU:C:2004:444, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[32] Lásd a hatodik irányelvben található korábbi rendelkezéshez: 2019. október 9-i C és C (héa és mezőgazdasági támogatások) ítélet (C-573/18 és C-574/18, EU:C:2019:847, 34. pont); 2004. július 15-i Bizottság kontra Németország ítélet (C-144/02, EU:C:2004:444, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

3. A konkrét ügyre történő alkalmazás

a) A támogatás nyújtója részére nyújtott szolgáltatás ellenértéke

48. A jelen ügyben a helyi önkormányzatnak kétségtelenül érdeke fűződik a területén közösségi közlekedés biztosításához. A támogatás azt is szolgálja, hogy a kedvezményezett továbbra is képes legyen a közösségi közlekedés biztosítására. A kérdés csak az, hogy ez elegendő-e a támogatást nyújtó számára a támogatást ellentételező konkrét előny feltevéséhez, vagy a támogatás nem inkább közérdekűnek számít-e.

49. A jelen esetben a támogatás nem kötődik a támogatást nyújtót terhelő konkrét kötelezettségekhez, mivel azt csak utólag, az esetlegesen felmerült veszteségek ellentételezéseként nyújtják. Azt, hogy mely járatokat és hány járatot biztosít, nem a támogatást nyújtó, hanem a kedvezményezett dönti el. Ezen túlmenően az e szolgáltatások nyújtásából eredő veszteségek fedezésére szolgáló támogatás összege korlátozott, és azt átalányalapon számítják ki a támogatás kedvezményezettje által közszolgáltatásként a lakosság rendelkezésére bocsátott járműkilométerek alapján, anélkül hogy a közösségi közlekedési szolgáltatásokat konkrétan igénybevevők száma releváns lenne.

50. A kedvezményezett egyedi tevékenysége tehát nem vált ki konkrét, meghatározható kifizetést a támogatást nyújtó részéről, hanem a támogatás csupán a veszteségeket egyenlíti ki egy bizonyos összeg erejéig (amelyet uniós rendelet határoz meg), hogy a kedvezményezett továbbra is képes legyen közösségi közlekedési szolgáltatásokat nyújtani a konkrét utasok számára. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből nem derül ki, hogy a támogatást nyújtó számára konkrét kötelezettség állna fenn a megfelelő közösségi közlekedési szolgáltatás nyújtására, amely alól a kedvezményezett mentesítené.

51. A közösségi közlekedési szolgáltatás biztosítása tehát a támogatást nyújtó érdeke is, de nem a támogatást nyújtónak biztosít konkrét fogyasztható előnyt, hanem csak a közösségi közlekedést igénybevevőknek, amikor igénybe veszik azt. Véleményem szerint tehát hiányzik a Bíróság ítélkezési gyakorlata[33] által az adóköteles szolgáltatáshoz szükséges, „a nyújtott szolgáltatás és a kapott ellenérték közötti közvetlen kapcsolat megléte”, amit az írásbeli észrevételében maga a lengyel adóhatóság is nyilvánvalóan alapul vesz.

52. Az Európai Bíróságnak a Balgarska natsionalna televizia[34] ügyben hozott ítéletének 37. pontjában kifejtett érvelését követve a következőképpen is fogalmazhatunk: márpedig a jelen ügyben nem áll fenn az egészségbiztosítási pénztár és a biztosítottjai[35] közöttihez hasonló kapcsolat a közösségi közlekedési szolgáltatások finanszírozása céljából a költségvetéséből származó támogatást folyósító állam és az e szolgáltatásokat igénybe vevő utasok között. Ezek a szolgáltatások ugyanis nem az egyértelműen azonosítható személyeknek, hanem minden potenciális utasnak kedveznek. Ezenkívül az érintett támogatás összege a járműkilométerek után megszabott átalány alapján kerül meghatározásra, anélkül hogy figyelembe vennék a nyújtott szolgáltatás igénybevevőinek személyét és számát.

[33] 1988. március 8-i Apple and Pear Development Council ítélet (102/86, EU:C:1988:120, 12. pont).

[34] 2021. szeptember 16-i Balgarska natsionalna televizia ítélet (C-21/20, EU:C:2021:743, 37. pont).

[35] E tekintetben a Bíróság kifejezetten a Le Rayon d’Or ügyre utal – lásd: 2014. március 27-i Le Rayon d’Or (C-151/13, EU:C:2014:185).

b) Harmadik személy által az utasoknak nyújtott szolgáltatásokért fizetett ellenérték

53. Feltételezve, hogy a tényállás ezen értékelése helytálló, csak azok az utasok tekinthetők a támogatott közösségi közlekedési szolgáltatás konkrét igénybevevőinek, akiknek a kedvezményezett a személyszállítást (szolgáltatást) biztosítja. Csak ha a helyi önkormányzat által nyújtott támogatás „árral közvetlenül összefüggő támogatásnak" minősül, növelné a közösségi közlekedési szolgáltatások adóalapját a támogatás összegével.

54. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemben szintén említett, a társaság által nyújtandó viteldíjkedvezményekhez nyújtott támogatásokkal ellentétben – amelyek egy konkrét igénybevevőnek nyújtott konkrét szolgáltatáshoz kapcsolódnak – a veszteségek fedezésére nyújtott támogatások nem kapcsolódnak meghatározott ügyletekhez. A (veszteséges) tevékenységgel csak általános kapcsolat áll fenn. Ezért csak közvetett kapcsolat áll fenn az egyes közösségi közlekedési szolgáltatásokkal. Az összegét tekintve korlátozott támogatás nem befolyásolhatja az egyes közösségi közlekedési szolgáltatások árát, mivel egyrészt utólag biztosítják, másrészt pedig független a közösségi közlekedési szolgáltatások konkrét igénybevételétől. Ellenkezőleg, a biztosított járműkilométereken és így a lakosság általi potenciális igénybevételen alapul.

55. E tekintetben azt állapította meg az elsőfokú bíróság, hogy a társaságnak a kötelező érvényű felvilagágosítás iránti kérelméből az következik, hogy az ellentételezés a menetjegyek árainak a szervező általi megállapítása miatt nem befolyásolja a menetjegy (szolgáltatás) árát. Ilyen körülmények között a támogatás célja csak az, hogy a támogatás kedvezményezettje általánosságban legyen képes a megfelelő szolgáltatások nyújtására, anélkül hogy közvetlenül kapcsolat állna fenn e szolgáltatások árával. Ha a személyszállítási szolgáltatást igénybevevők számára az árakat nem a támogatás kedvezményezettje, hanem a hatáskörrel rendelkező hatóságok vagy a támogatás nyújtója határozza meg előzetesen, akkor a költségek fedezésére nyújtott utólagos támogatásnak nem lehet közvetlen hatása a szolgáltatás áraira.

56. A Bizottság és a Lengyel Köztársaság nyilvánvaló véleményével szemben ez az ügy e tekintetben is egyértelműen különbözik a Le Rayon d'Or [36] ügy alapjául szolgáló esettől, amelyre a kérdést előterjesztő bíróság kifejezetten hivatkozik. Ott az egészségbiztosítási pénztár az ellátást igénylő betegenként fizetett ápolási átalányt. Ezt az „ellentételezést" a Bíróság teljes joggal tekintette ellenérték fizetésének (ha a betegeknek is hozzá kellett járulniuk, akkor árkiegészítő ellenértékről lenne szó), mivel mind a szolgáltatásnyújtást és a szolgáltatás igénybevevőjét, mind az összeget „előzetesen és világosan lefektetett szempontok szerint határozták meg".

57. Ezen nem változtat a kérdést előterjesztő bíróság az előzetes döntéshozatal iránti kérelemben és a Lengyel Köztársaság az írásbeli észrevételeiben hangsúlyozott tény sem, hogy az ellentételezés következtében a teljes ellenérték valószínűleg alacsonyabb lesz, mint a támogatás nélkül. Egyrészt ez több mint kérdéses, ha a közösségi közlekedési szolgáltatás ellenértékét nem a szolgáltató határozhatja meg. Ebben az esetben a támogatás nélkül valószínűleg egyáltalán nem lenne ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásnyújtás.

[36] 2014. március 27-i Le Rayon d'Or ítélet (C-151/13, EU:C:2014:185, 32. és azt követő pontok).

58. E következmény másrészt valójában minden támogatás jellemzője. Minden egyes támogatás lehetővé teszi a támogatás kedvezményezettje számára, hogy eltérő árkalkulációt végezzen. Amint azonban a Bíróság már megállapította, „(e)gyedül az a lehetőség, hogy a támogatás befolyásolja a támogatott szervezet által szállított termékek vagy nyújtott szolgáltatások árát, […] önmagában nem teszi a támogatást adókötelessé”. [37]

59. Azt, hogy egy ilyen közvetett kapcsolat nem lehet elegendő, a Bíróságnak a Bizottság kontra Németország ügyben hozott ítélete is mutatja, [38] mert ezzel az érveléssel a szárított takarmány termelőinek nyújtott támogatás is adóztatandó és adóköteles lett volna. A termelők számára e támogatás is lehetővé tette az eltérő árkalkulációt. Mivel azonban a támogatás a közérdekeket szolgálta, nem pedig a szárított takarmány egyes vásárlóinak az érdekeit, és különösen nem az egyes esetekben eladott mennyiséghez kapcsolódott, a Bíróság – helytállóan – elutasította, hogy ez harmadik személytől kapott ellenértéknek minősül. A harmadik személytől támogatás formájában kapott, megfelelő ellenérték feltevéséhez következésképpen nem elegendőek az árkalkulációra gyakorolt általános hatások, amelyek minden támogatást jellemeznek.

V. Végkövetkeztetések

60. Azt javasolom tehát, hogy a Bíróság a következő választ adja a Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország) által előterjesztett kérdésre:

A héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontját és 73. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az összegében uniós rendelet által korlátozott és nem az igénybevevők számán, hanem az átalányalapon biztosított járműkilométereken alapuló, a pénzügyi veszteségekért utólagosan fizetett ellentételezés nem minősül a helyi önkormányzat kifizető egységé számára nyújtott szolgáltatás ellenértékének. Az ilyen ellentételezés nem minősül harmadik személytől kapott, a helyi közösségi közlekedést ténylegesen igénybevevők javára teljesített ellenértéknek sem, mivel nem közvetlenül, hanem legfeljebb közvetve befolyásolja a támogatott vállalkozás árkalkulációját.

[37] 2001. november 22-i Office des produits wallons ítélet (C-184/00, EU:C:2001:629, 12. pont)

[38] 2004. július 15-i Bizottság kontra Németország ítélet (C-144/02, EU:C:2004:444, 34. és azt követő pontok).