A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hetedik tanács)

2023. március 30.*

„Előzetes döntéshozatal – Adózás – Hozzáadottérték-adó (héa) – 2006/112/EK irányelv – A 2. cikk (1) bekezdésének a) és c) pontja – Ellenérték fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás – A 9. cikk (1) bekezdése – Az »adóalany« és a »gazdasági tevékenység« fogalma – Település, amely a területén a megújulóenergia-rendszerek telepítése iránti igényüket kifejező ingatlantulajdonos lakosai számára megszervezi a megújuló energiaforrások fejlesztését – A támogatható költségek 25%–át kitevő önrész, amely nem haladhatja meg a település és az érintett tulajdonos által megállapított maximális értéket – A településnek az illetékes vajdaság támogatása útján nyújtott, a támogatható költségek 75%-ának megfelelő visszatérítés – A 13. cikk (1) bekezdése – A települések hatóságként ellátott tevékenységek vagy teljesített ügyletek tekintetében fennálló adókötelezettségének a hiánya”

A C-612/21. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország) a Bírósághoz 2021. szeptember 30-án érkezett, 2021. április 16-i határozatával terjesztett elő

a **Gmina O**.

és

a **Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hetedik tanács),

tagjai: M. L. Arastey Sahún tanácselnök, N. Wahl (előadó) és J. Passer bírák,

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Gmina O. képviseletében J. Wyrzykowski doradca podatkowy,

* Az eljárás nyelve: lengyel.

– a Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej képviseletében B. Kołodziej, D. Pach és T. Wojciechowski,

– a lengyel kormány képviseletében B. Majczyna, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében A. Armenia és U. Małecka, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2022. november 10-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.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.) 2. cikke (1) bekezdésének, 9. cikke (1) bekezdésésnek, 13. cikke (1) bekezdésének és 73. cikkének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Lengyelországban található Gmina O. (a továbbiakban: O. település) és a Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (a nemzeti adóinformációs hivatal igazgatója, Lengyelország) között, az említett település egyes lakosaival az ingatlanjaikon, megújulóenergia-rendszerek e lakosok részéről pénzbeli ellenszolgáltatás fejében történő telepítésére irányuló szerződés megkötésében álló ügylet vonatkozásában, az e településnek címzett, a hozzáadottérték-adó (héa) fizetésére vonatkozó adójogi állásfoglalás tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A 2006/112 irányelv 2. cikkének (1) bekezdése előírja:

„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 Ezen irányelv 9. cikkének (1) bekezdése előírja:

„»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.”

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

„Az állami, regionális és helyi közigazgatási szervek [helyesen: az államok, a régiók, a megyék és a települések] 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 A 2006/112 irányelv 73. cikke a következőképpen fogalmaz:

„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.”

A lengyel jog

7 A 2004. március 11-i ustawa o podatku od towarów i usług (a termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó adóról szóló törvény; Dz. U. 2004., 54. sz., 535. tétel) alapügyre alkalmazandó változatának célja a 2006/112 irányelv lengyel jogba való átültetése.

8 E törvény 29a. cikkének (1) bekezdése, amely az adóalapra vonatkozik, a következőképpen rendelkezik:

„A (2), (3) és (5) bekezdésre, a 30a–30c. cikkre, a 32. cikkre, a 119. cikkre, valamint a 120. cikk (4) és (5) bekezdésére figyelemmel 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.”

9 A 2001. április 27-i ustawa Prawo ochrony środowiska (a környezetvédelemről szóló törvény; Dz. U. 2001, 62. sz., 627. tétel) alapeljárásra alkalmazandó változata 400a. cikkének (1) bekezdése a következőket írja elő:

„A környezetvédelem és a vízgazdálkodás finanszírozása a következőket foglalja magában:

[…]

21. a levegőminőség védelmére vonatkozó projektek;

22. a helyi megújulóenergia-források használatának és környezetbarátabb energiahordozók bevezetésének előmozdítása

[…]”

10 E törvény 403. cikkének (2) bekezdése így rendelkezik:

„A település feladatkörébe tartozik a környezetvédelem finanszírozása a 400a. cikk (1) bekezdésének 2., 5., 8., 9., 15., 16., 21–25., 29., 31., 32. és 38–42. pontjában meghatározott körben, olyan összegben, amely nem lehet kevesebb, mint a 402. cikk (4), (5) és (6) bekezdésében említett, a települési költségvetés bevételét képező díjakból és bírságokból származó bevételek összege, csökkentve a bevételek alapján a vajdasági alapokhoz rendelt többlettel […]”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

11 O. település, amely Lengyelországban héanyilvántartási számmal rendelkezik, partnerségi megállapodást kötött egy városi közösséggel és két másik, szintén Lengyelországban található településsel a megújulóenergia-rendszerek e négy önkormányzat területén történő telepítésére irányuló projekt (a továbbiakban: projekt) megvalósítása céljából.

12 A projekt az érintett vajdaság 2014 és 2020 közötti időszakra vonatkozó regionális operatív programjának részét képezi, és célja, hogy lehetővé tegye az alacsony szén-dioxid-kibocsátású gazdaságra való átállást. A városi közösség a projekt vezetőjeként a négy érintett területi önkormányzat nevében megállapodást kötött e vajdasággal a projekt finanszírozására vonatkozóan. E megállapodás értelmében a projekt vezetője az érintett vajdaság támogatásaiban részesül, amelyek a támogatott költségek csak egy részét fedezik, amelyet követően folyósítja partnereinek az őket megillető részt. O. település az összes támogatható költség 75%-át kitevő finanszírozásban részesül.

13 Minden szerződő település külön számol el az ajánlati felhívás alapján kiválasztott vállalkozással, amely így az egyes települések megrendelései után településenként állít ki számlát.

14 Az önrészét tekintve minden szerződő fél település szabadon dönthet annak finanszírozásának a módjáról. O. település úgy határozott, hogy azon ingatlantulajdonosoktól, akik kérelmükre megújulóenergia-rendszerekben részesülnek, a támogatható költségek 25%-ának megfelelő hozzájárulást kér, anélkül azonban, hogy az meghaladhatná a szerződésben kikötött maximális értéket. Egyébiránt az O. település által az érintett tulajdonosokkal kötött mintaszerződés kiköti, hogy az összes telepített megújulóenergia-rendszer a projekt érvényességi ideje alatt, vagyis az azon utolsó kifizetés – amelyet a település az érintett vajdasági támogatás rá eső részének megtérítése címén kapni fog – kézhezvételétől számított öt évig a település tulajdonában marad. Ezen időszak végén a megújulóenergia-rendszerek tulajdonjoga átszáll az érintett ingatlan tulajdonosára.

15 E körülmények között O. település adójogi állásfoglalás iránti kérelmet intézett a nemzeti adóinformációs hivatal igazgatójához annak megállapítása érdekében, hogy az érintett tulajdonosok által megfizetett hozzájárulás és az érintett vajdaságtól kapott támogatás héamentes-e.

16 2019. augusztus 7-i adójogi állásfoglalásában a nemzeti adóinformációs hivatal igazgatója megállapította, hogy O. települést „héaalanynak” kell minősíteni az alapügyben szóban forgó ügyletek keretében.

17 O. település megtámadta ezen adójogi állásfoglalást a Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (varsói vajdasági közigazgatási bíróság, Lengyelország) előtt. 2020. július 10-i ítéletével ez utóbbi elutasította a keresetet, mivel úgy ítélte meg, hogy e település az alapügyben szóban forgó műveletek keretében gazdasági tevékenységet végzett, és hogy e tevékenységet O. település nem hatóságként gyakorolta.

18 O. település felülvizsgálati kérelmet nyújtott be ezen ítélettel szemben a Naczelny Sąd Administracyjnyhoz (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország), a kérdést előterjesztő bírósághoz.

19 E bíróság elsősorban arra keresi a választ, hogy milyen következtetéseket kell levonni abból a tényből, hogy O. település szerződő fél az azon vállalkozással kötött szerződésben, amely elnyerte az ajánlati felhívást, és megfizeti a neki járó összegeket, amely társaságtól az e település által végzett esetleges gazdasági tevékenységről szóló, a nevére kiállított számlát kap. Másodszor a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy – feltételezve, hogy ez utóbbi ténylegesen ilyen tevékenységet végez – az alapügyben szóban forgó ügyleteket közjogi szabályozás keretében végzik-e. Harmadszor elismerve, hogy olyan gazdasági tevékenységről van szó, amelyet nem ilyen szabályozás keretében végeznek, a kérdést előterjesztő bíróság ezen ügyletek adóalapjának meghatározásával kapcsolatban terjeszt elő kérdést.

20 E körülmények között a Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Úgy kell e értelmezni a [2006/112] irányelv rendelkezéseit, különösen ezen irányelv 2. cikkének (1) bekezdését, 9. cikkének (1) bekezdését és 13. cikkének (1) bekezdését, hogy a település (hatóság) héaalanyként jár el, amikor a megújuló energiaforrások arányának növelésére irányuló projektet valósít meg oly módon, hogy ingatlantulajdonosokkal kötött polgári jogi szerződés alapján kötelezettséget vállal arra, hogy ezeken az ingatlanokon megújulóenergia-rendszereket épít ki és telepít, valamint meghatározott idő elteltét követően e rendszerek tulajdonjogát átruházza az ingatlantulajdonosokra?

2) Az első kérdésre adott igenlő válasz esetén: bele kell-e számítani az ezen irányelv 73. cikke szerinti adóalapba azt a támogatást, amelyet a település (hatóság) uniós forrásokból a megújuló energiaforrásokra vonatkozó projektek megvalósítására kapott?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

21 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 2006/112 irányelv 2. cikkének (1) bekezdését, 9. cikkének (1) bekezdését és 13. cikkének (1) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy héaköteles termékértékesítésnek és szolgáltatásnyújtásnak minősül az, ha valamely település vállalkozáson keresztül megújulóenergia-rendszereket értékesít és telepít olyan ingatlantulajdonos lakosai javára, akik kinyilvánították az azok telepítésére irányuló

igényüket, amennyiben az ilyen tevékenység nem tartós bevételszerzésre irányul, és e lakosok részéről csak a felmerült költségek legfeljebb egynegyedét kitevő kifizetésre kerül sor, a fennmaradó részt pedig állami forrásokból finanszírozzák.

22 Először is emlékeztetni kell arra, hogy a kérdést előterjesztő, a tényállás értékelésére kizárólagos hatáskörrel rendelkező bíróság feladata az alapügyben szóban forgó műveletek jellegének meghatározása (2022. január 13-i Termas Sulfurosas de Alcafache ítélet, C-513/20, EU:C:2022:18, 36. pont).

23 Mindemellett a Bíróság feladata, hogy e bíróságnak az uniós jog értelmezéséhez minden olyan információt megadjon, amely hasznos lehet az előtte folyamatban lévő ügy elbírálásához (2021. április 15-i Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA ítélet, C-846/19, EU:C:2021:277, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

24 E tekintetben ahhoz, hogy valamely település által a megújuló energiaforrások támogatása keretében végzett tevékenységek a 2006/112 irányelv hatálya alá tartozzanak, először is az ezen település által a lakói számára az ezen irányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) és c) pontja értelmében ellenérték fejében teljesített termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak kell, hogy minősüljenek, másodszor pedig az említett irányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében vett gazdasági tevékenység keretében kell történniük, így az említett település szintén adóalanyként járt el.

Az ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás fennállásáról

25 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint ahhoz, hogy az ilyen ügyleteket a 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) és c) pontja értelmében „ellenszolgáltatás fejében" teljesítsék, közvetlen kapcsolatnak kell fennállnia egyrészt a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás, másrészt pedig az adóalany által ténylegesen kapott ellenszolgáltatás között. Az ilyen közvetlen kapcsolat akkor áll fenn, ha egyrészt a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás nyújtója, másrészt pedig a vevő vagy a szolgáltatást igénybevevő között olyan jogviszony áll fenn, amelynek keretében szolgáltatások kölcsönös nyújtása történik úgy, hogy az ezen ügyletek szerzője által kapott juttatás képezi az említett vevő vagy igénybevevő részére teljesített termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás tényleges ellenértékét (lásd ebben az értelemben: 2021. április 15-i Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA ítélet, C-846/19, EU:C:2021:277, 36. pont).

26 E tekintetben egyrészt emlékeztetni kell arra, hogy ahhoz, hogy ezen ügyleteket a 2006/112 irányelv értelmében vett „ellenszolgáltatás fejében" teljesítettnek lehessen tekinteni, nem szükséges, hogy e termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás ellenértékét közvetlenül annak vevőjétől vagy igénybevevőjétől kapják, amint az ezen irányelv 73. cikkéből is következik, hanem azt harmadik személytől is lehet kapni (lásd ebben az értelemben: 2021. április 15-i Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA ítélet, C-846/19, EU:C:2021:277, 40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

27 Másrészt az a tény, hogy az említett ügyleteket az önköltségi árnál magasabb vagy alacsonyabb áron, következésképpen pedig a rendes piaci árnál magasabb vagy alacsonyabb áron teljesítettek, nem releváns az ellenérték fejében teljesített ügyletként való minősítés szempontjából, mivel az ilyen körülmény nem befolyásolja a teljesített vagy teljesítendő szolgáltatások és a kapott vagy behajtandó ellenérték közötti közvetlen kapcsolatot, amelynek összegét előzetesen és világosan

lefektetett szempontok szerint határozták meg (lásd ebben az értelemben: 2021. április 15-i Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA ítélet, C-846/19, EU:C:2021:277, 43. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

28 A jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság által tett pontosításokból kitűnik, hogy O. település megbízza a közbeszerzési eljárásban nyertes vállalkozást azzal, hogy az e kezdeményezésben való részvétel iránti érdeklődésüket kinyilvánító tulajdonosok ingatlanaira megújulóenergia-rendszereket értékesítsen és telepítsen. E tekintetben meg kell jegyezni, hogy az ilyen rendszerek tulajdonjogának átruházása a 2006/112 irányelv 14. cikke értelmében vett termékértékesítésnek minősül, és a használatuk rendelkezésre bocsátása az ezen irányelv 24. cikkének (1) bekezdése értelmében vett szolgáltatásnyújtásnak minősül.

29 Nem kétséges, hogy az O. település és e vállalkozás közötti, a megújulóenergia-rendszerek üzembe helyezéséről és ez utóbbiak tulajdonjogának a projekt időtartama alatt e településre történő átruházásáról szóló szerződés fennállása lehetővé teszi annak megállapítását, hogy az említett vállalkozás az említett település számára ellenérték fejében teljesített ügyletet hajt végre, tekintettel arra, hogy egyébiránt ugyanezen település e címen ugyanezen vállalkozástól egyedi számlát kap, amelyet egyedül fizet meg. Ezen ügylet az előző pontban kifejtett megfontolásokra tekintettel részben O. település részére történő termék – vagyis azon megújulóenergia-rendszerek – értékesítését foglalja magában, amelyeknek ez utóbbi lesz a tulajdonosa, részben pedig olyan szolgáltatásnyújtást, amely e megújulóenergia-rendszereknek az érintett lakosok ingatlanain való telepítésében áll. Az ezen településnek a kifizetés ellenében nyújtott előny nemcsak az említett megújulóenergia-rendszerek tulajdonjogában rejlik, hanem a lakosai életminőségének a környezetkímélőbb energiatermelési mód révén történő javításában is.

30 Mindazonáltal nem kizárt, hogy azon ingatlanok – amelyekre az megújulóenergia-rendszereket telepítették vagy telepíteni fogják – tulajdonosai, e termékértékesítés és e szolgáltatásnyújtás végső kedvezményezettjei, amelyeket ebben az esetben O. település által az ajánlati felhívás alapján kiválasztott vállalkozás közvetítésével teljesítettek, aminek meghatározása a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

31 Nem vitatott ugyanis egyrészt, hogy e lakosok a közöttük és ezen település között létrejött szerződés értelmében a projekt végén a megújulóenergia-rendszerek tulajdonosaivá válnak, és annak előnyeiből már azok telepítésekor részesülnek, másrészt pedig, hogy főszabály szerint a megújulóenergia-rendszerek értékesítésének és telepítésének a kifizetéséhez a támogatott költségek 25%–ával járulnak hozzá, anélkül azonban, hogy e százalékarány meghaladhatná az említett szerződésben kikötött összeget, amint az a jelen ítélet 14. pontjában említésre került. E tekintetben a jelen ítélet 25–27. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatra tekintettel nem minősül lényegesnek az a tény, hogy az O. településnek folyósított támogatás révén harmadik személy, azaz az érintett vajdaság viseli a támogatható költségek 75%-át, sem pedig az, hogy az e 25%-os és 75%-os aránynak megfelelő teljes összeg alacsonyabb, mint a piaci költség, vagyis az e település által a közbeszerzési eljárásban nyertes vállalkozás javára ténylegesen kifizetett díj, mivel mind az említett lakosok hozzájárulása, mind pedig e vajdasági támogatás csak a támogatható költségekre, nem pedig a teljes tényleges költségekre vonatkozik.

32 Amennyiben e megfontolásokra tekintettel a kérdést előterjesztő bíróság arra a következtetésre jut, hogy O. település a 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) és c) pontja értelmében vett „belföldi illetőségű személyek részére ellenérték fejében történő termékértékesítést és szolgáltatásnyújtást” végez, e bíróság feladata annak meghatározása, hogy ezen ügyleteket gazdasági tevékenység keretében teljesítik-e, mivel az ítélkezési gyakorlat szerint valamely

tevékenység csak akkor minősíthető az ezen irányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése értelmében vett „gazdasági tevékenységnek”, ha megfelel az említett irányelv 2. cikkének (1) bekezdésében említett ügyletek valamelyikének (2021. április 15-i Administration de l’Enregistrement, des Domaines et de la TVA ítélet, C-846/19, EU:C:2021:277, 32. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

A gazdasági tevékenység keretében végzett termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás teljesítéséről

33 Elöljáróban emlékeztetni kell arra, hogy a 2006/112 irányelv 9. cikke (1) bekezdése szövegének elemzése, miközben nyilvánvalóvá teszi a „gazdasági tevékenység” fogalma alkalmazási körének terjedelmét, egyúttal pontosítja annak objektív jellegét abban az értelemben, hogy az magát a tevékenységet veszi alapul, függetlenül annak céljától és eredményétől (2021. február 25-i Gmina Wrocław [A földhasználati jog átalakítása] ítélet, C-604/19, EU:C:2021:132, 69. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

34 Így valamely tevékenység általában akkor minősül gazdasági tevékenységnek, ha tartós jellegű, és a tevékenység gyakorlója ellenérték fejében végzi azt (2021. április 15-i Administration de l’Enregistrement, des Domaines et de la TVA ítélet, C-846/19, EU:C:2021:277, 47. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

35 Tekintettel arra, hogy nehéz kidolgozni a gazdasági tevékenység pontos meghatározását, a teljesítési feltételeinek összességét kell vizsgálni (lásd ebben az értelemben: 2016. május 12-i Gemeente Borsele és Staatssecretaris van Financiën ítélet, C-520/14, EU:C:2016:334, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat) eseti értékelést végezve az érintett területen tevékenykedő vállalkozó, azaz jelen esetben a megújulóenergia-rendszereket telepítő tipikus magatartása alapján.

36 E tekintetben először is meg kell állapítani, hogy míg valamely vállalkozó tartós bevétel elérése érdekében végez tevékenységeket (lásd ebben az értelemben: 2021. január 20-i AJFP Sibiu és DGRFP Braşov ítélet, C-655/19, EU:C:2021:40, 27–29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat) O. település az adómegállapítás iránti kérelmében jelezte – amint az az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik –, hogy nem áll szándékában rendszeresen nyújtani a megújulóenergia-rendszerek telepítésére irányuló szolgáltatásokat, és nem alkalmaz és nem is tervez munkavállalókat alkalmazni e célból, ami megkülönbözteti a jelen ügyet azoktól, amelyekben a települési ellátások tartós jellegűek.

37 Másodszor, a kérdést előterjesztő bíróság által szolgáltatott információkból kitűnik, hogy úgy tűnik, O. település arra szorítkozik, hogy az alacsony szén-dioxid-kibocsátású gazdaságra való áttérést lehetővé tevő regionális program keretében olyan ingatlantulajdonnal rendelkező lakosok számára kínálja fel e megújulóenergia-rendszerek ajánlati felhívás alapján kiválasztott vállalkozáson keresztül történő értékesítését és telepítését, akiket esetlegesen érdeklik a megújulóenergia-rendszerek, a részükről az ezen értékesítéshez és e telepítéshez kapcsolódó támogatható költségek 25%-át meg nem haladó hozzájárulásuk mellett, miközben e település a szóban forgó vállalkozásnak ugyanezen értékesítésért és telepítésért a piaci áron fizet.

38 Márpedig a Bíróságnak már volt alkalma kimondani, hogy amennyiben valamely település a kapott hozzájárulások révén csak a felmerült költségek csekély részét szerzi vissza, a fennmaradó részt pedig állami pénzeszközökből finanszírozzák, e költségek és a szolgáltatások ellenértéke közötti ilyen különbség azt sugallja, hogy a hozzájárulást inkább díjnak kell tekinteni, mintsem ellenszolgáltatásnak (lásd ebben az értelemben: 2016. május 12-i Gemeente Borsele és

Staatssecretaris van Financiën ítélet, C-520/14, EU:C:2016:334, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Következésképpen, még ha figyelembe is vesszük az érintett vajdaság által az O. településnek odaítélt kifizetéseket, amelyek a támogatható költségek 75%-ára vonatkoznak, egyrészt az érintett tulajdonosoktól, másrészt pedig e vajdaságtól kapott összegek strukturálisan alacsonyabbak az ezen településnél ténylegesen felmerült költségek teljes összegénél, amint az a jelen ítélet 31. pontjában megállapításra került, ami nem felel meg annak az eljárásnak, amelyet adott esetben a megújulóenergia-rendszerek telepítője alkalmazott volna, amely az árai rögzítése révén igyekezett volna fedezni a költségeit, és nyereséget elérni. Ezzel szemben az említett település csak a veszteségek kockázatát viseli, nyereségre való kilátás nélkül.

39 Harmadszor, a megújulóenergia-rendszerek ilyen telepítője számára nem tűnik gazdaságilag életképesnek az, hogy azokra a személyekre, akik javára a termékeket értékesítették, és a szolgáltatásokat nyújtották, csak az általa viselt költségek egynegyedének viselését hárítja, miközben e költségek fennmaradó háromnegyedének támogatás útján történő ellentételezésére vár. Az ilyen mechanizmus nemcsak hogy strukturálisan veszteséges helyzetbe hozná a likviditását, hanem ezenkívül a valamely adóalany számára szokatlan bizonytalanságot is okozna neki, mivel az a kérdés, hogy egy harmadik személy a felmerült költségek ilyen jelentős részét megtéríti-e, és ha igen, milyen mértékben téríti azt meg, ténylegesen nyitva marad az e harmadik személynek a szóban forgó ügyleteket követő döntéséig.

40 Következésképpen – a kérdést előterjesztő bíróság által elvégzendő vizsgálat fenntartása mellett – nem tűnik úgy, hogy O. település a jelen ügyben a 2006/112 irányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése értelmében vett gazdasági jellegű tevékenységet végez.

A közintézmények által hatóságként végzett tevékenységekből eredő adóalanyiság hiányáról

41 Mivel O. település a fent említett megfontolásokra tekintettel nem végez a 2006/112 irányelv hatálya alá tartozó tevékenységet, nem szükséges meghatározni, hogy e tevékenységet az ezen irányelv 13. cikkének (1) bekezdése alapján szintén kizárták-e ezen irányelv hatálya alól.

42 A fenti megfontolásokra tekintettel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelv 2. cikkének (1) bekezdését, 9. cikkének (1) bekezdését és 13. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy nem minősül a héa hatálya alá tartozó termékértékesítésnek és szolgáltatásnyújtásnak az, ha valamely település valamely vállalkozáson keresztül megújulóenergia-rendszereket értékesít és telepít olyan ingatlantulajdonos lakosai javára, akik kinyilvánították az azok telepítésére irányuló igényüket, amennyiben az ilyen tevékenység nem tartós bevételszerzésre irányul, és e lakosok részéről csak a felmerült költségek legfeljebb egynegyedét kitevő kifizetésre kerül sor, a fennmaradó részt pedig állami forrásokból finanszírozzák.

A második kérdésről

43 Tekintettel a Bíróságnak az első kérdésre adott válaszára, a második kérdésre nem szükséges válaszolni.

A költségekről

44 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 (hetedik tanács) a következőképpen határozott:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 2. cikkének (1) bekezdését, 9. cikkének (1) bekezdését és 13. cikkének (1) bekezdését

a következőképpen kell értelmezni:

nem minősül a hozzáadottérték-adó hatálya alá tartozó termékértékesítésnek és szolgáltatásnyújtásnak az, ha valamely település valamely vállalkozáson keresztül megújulóenergia-rendszereket értékesít és telepít olyan ingatlantulajdonos lakosai javára, akik kinyilvánították az azok telepítésére irányuló igényüket, amennyiben az ilyen tevékenység nem tartós bevételszerzésre irányul, és e lakosok részéről csak a felmerült költségek legfeljebb egynegyedét kitevő kifizetésre kerül sor, a fennmaradó részt pedig állami forrásokból finanszírozzák.

Aláírások