A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hetedik tanács)

2024. július 4.*

„Előzetes döntéshozatal – Adózás – Hozzáadottérték-adó (héa) – 2006/112/EK irányelv – A 2. cikk (1) bekezdésének c) pontja – Ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás – A 9. cikk (1) bekezdése – Az »adóalany« és a »gazdasági tevékenység« fogalma – Az Európai Regionális Fejlesztési Alap (ERFA) által finanszírozott projekteket végrehajtó nonprofit egyesület – Képzési szolgáltatások alvállalkozók bevonásával történő nyújtása – A támogatási összeg adóalapba történő beszámítása – 73. cikk”

A C-87/23. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet az Administratīvā apgabaltiesa (regionális közigazgatási bíróság, Lettország) a Bírósághoz 2023. február 15-én érkezett, 2023. február 14-i határozatával terjesztett elő

a **Biedrība „Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloijas asociācija**”

és

a **Valsts ieņēmumu dienests**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hetedik tanács),

tagjai: F. Biltgen 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 Biedrība „Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija” képviseletében A. Leškoviča advokāte,

– a lett kormány képviseletében J. Davidoviča, K. Pommere és E. Bārdiņš, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: lett.

– az Európai Bizottság képviseletében P. Carlin, M. Herold és L. Ozola, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2024. március 7-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) bekezdése c) pontjának, 9. cikke (1) bekezdésének, valamint 28. cikkének és 73. cikkének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Biedrība „Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloijas asociācija”, egy lett információs és kommunikációs technológiai egyesület (a továbbiakban: egyesület) és a Valsts ieņēmumu dienests (adóhatóság, Lettország) között annak tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő, hogy az utóbbi megtagadta az egyesülettől az általa alvállalkozásba adott képzési szolgáltatásokat nyújtó vállalkozások által részére kiállított számlák alapján előzetesen megfizetett hozzáadottérték-adó (héa) levonását.

Jogi háttér

Az uniós jog

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

„A HÉA hatálya alá a következő ügyletek tartoznak:

[…]

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

[…]”

4 Ezen irányelv 9. cikkének (1) bekezdése ekképp rendelkezik:

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

»Gazdasági tevékenység« a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a 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 28. cikke kimondja:

„Azt az adóalanyt, aki a szolgáltatások nyújtásakor saját nevében, de harmadik személyek megbízásából jár el, úgy kell tekinteni, mintha e szolgáltatásokat saját maga vette volna igénybe és nyújtotta volna.”

6 Ugyanezen irányelv 73. cikkének szövege a következő:

„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.”

7 A 2006/112 irányelv 132. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„A tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:

[…]

i) gyermek- és ifjúságnevelés, az iskolai, illetve egyetemi oktatás, a továbbképzés, illetve szakmai átképzés, beleértve az ezekhez szorosan kapcsolódó szolgáltatásokat vagy termékértékesítéseket, amelyeket az ilyen céllal létrehozott közintézmények vagy egyéb, az érintett tagállam által elismerten hasonló céllal létrehozott intézmények nyújtanak;

[…]”

A lett szabályozás

A hozzáadottérték-adóról szóló törvény

8 A 2012. november 29-i Pievienotās vērtības nodokļa likums (a hozzáadottérték-adóról szóló törvény) (Latvijas Vēstnesis, 2012, 197. szám) célja a 2006/112 irányelv lett jogba történő átültetése.

Az egyesületekről és alapítványokról szóló törvény

9 A 2003. október 30-i Biedrību un nodibinājumu likums (az egyesületekről és alapítványokról szóló törvény) (Latvijas Vēstnesis, 2003, 161. szám) 2. cikkének (1) bekezdése úgy rendelkezik, hogy az egyesület önkéntes személyek olyan közössége, amelyet az alapszabályában meghatározott nonprofit cél elérése érdekében hoztak létre.

10 E törvény 7. cikkének (1) bekezdése értelmében az egyesület és az alapítvány kiegészítő jelleggel jogosult a vagyonának fenntartásával vagy kezelésével összefüggő gazdasági tevékenység gyakorlására, valamint más gazdasági tevékenység gyakorlására egyesületi, illetve alapítványi céljainak elérése érdekében.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

11 2016-ban a lettországi székhelyű egyesület két szerződést kötött a Centrālā finanšu un līgumu aentūrával (központi pénzügyi és szerződéskötő ügynökség, Lettország) (a továbbiakban: CFLA) az Európai Regionális Fejlesztési Alap (ERFA) által finanszírozott két képzési projekt megvalósítása tárgyában. Egyrészt egy, az információs és kommunikációs technológiai szakemberek képzési projektjéről (a továbbiakban: IKT-projekt), másrészt pedig egy, a kis- és mikrogazdasági szereplők képzési projektjéről (a továbbiakban: KMV-projekt) volt szó. Az első projekt keretében ajánlattevő lehetett egyesület, a második projekt keretében pedig egyesület vagy közigazgatási szerv.

12 Az IKT-projekt keretében az egyesület a kedvezményezetteknek nyújtott képzési szolgáltatásokról szóló szerződéseket kötött. E szerződések értelmében e kedvezményezetteknek meg kellett fizetniük az egyesületnek a képzési költségeket és a kapcsolódó héát, valamint bizonyos esetekben a CFLA által az egyesületnek nyújtott és a IKT-projekt végén az említett kedvezményezetteknek átutalandó támogatás összegének 5%-át vagy 10%-át kitevő igazgatási díjat, amely összeghez hozzáadták a héát. Az egyesület képzési szolgáltatásokat nyújtó szolgáltatókkal is szerződéseket kötött annak érdekében, hogy a nevében elvégezzék a szóban forgó képzési tevékenységeket. A képzések végén e szolgáltatók kiszámlázták e szolgáltatások teljes értékét, és héát számítottak fel. Az egyesület kifizette az említett szolgáltatásnyújtók számláit, és a héát előzetesen megfizetett adóként vallotta be. A projekt végén az egyesület kifizette a CFLA-tól kapott pénzeszközöket a képzések kedvezményezettjeinek (ezek a kifizetések változó összegűek, és a nyújtott szolgáltatás értékének 30–70%-át is elérhetik), és nekik a CFLA által nyújtott támogatás összegének 5%-át vagy 10%-át kitevő projektigazgatási díjat.

13 A KMV-projekt keretében az egyesület teljes egészében kifizette a képzési szolgáltatásokat nyújtó szolgáltatókat, amely kifizetés magában foglalta a héát is. Azt a szerződést, amelynek értelmében az említett kifizetést teljesítették, az egyesület, a képzési szolgáltató és e szolgáltatások igénybevevője kötötte meg. E szerződés értelmében e kedvezményezett kötelezettséget vállalt a képzés társfinanszírozására, és a szolgáltató köteles volt megfizetni az egyesületnek az e társfinanszírozásnak megfelelő összeget (a héát is magában foglaló teljes összeg 30%-a). Az ERFA által nyújtott finanszírozás a teljes kifizetés 70%-át tette ki, amelyet a CFLA a projekt végén héa nélkül fizetett meg az egyesületnek.

14 Egy ellenőrzést követően az adóhatóság megkérdőjelezte az egyesület azon lehetőségét, hogy levonja az előzetesen felszámított héát. Következésképpen 2019-ben és 2021-ben nyolc határozatot fogadott el, amelyekben az egyesületet 87 299,37 euró héa megfizetésére kötelezte a 2018 januárja és októbere közötti időszak tekintetében, 611,96 euró összegű bírságot és 707,52 euró összegű késedelmi pótlékot szabott ki. Elutasította továbbá az egyesület által a 2018 júliusa és szeptemberétől decemberig, valamint 2019 februárja, márciusa, májusa és decembere tekintetében megállapított, összesen 101 363,24 euró összegű héakülönbözetre vonatkozóan benyújtott visszatérítés iránti kérelmet.

15 Az adóhatóság szerint a IKT- és KMV-projekteket csak egyesület vagy közigazgatási szerv hajthatta végre, gazdasági szereplő azonban nem. Tekintettel az egyesület nyereségszerzési céljának hiányára és arra a tényre, hogy e projektek megvalósítása során nem terveznek nyereséget elérni, az említett projektek megvalósítása nem tekinthető az egyesület gazdasági tevékenységének. Ez utóbbi igazgatta a projekteket, és teljesítette az uniós alapokból származó

kifizetéseket, amelyekből a képzési szolgáltatások kedvezményezettjei részesültek, azonban ő maga nem nyújtott ilyen szolgáltatásokat, és így nem volt jogosult az előzetesen felszámított héa levonására.

16 Az egyesület vitatta az adóhatóság határozatait, mivel úgy ítélte meg, hogy egyesületi jogállása nincs hatással az előzetesen felszámított héa levonásához való jogára. Arra hivatkozott, hogy szerepel a lett héaalanyok nyilvántartásában, és hogy az IKT- és a KMV-projektek keretében közvetítőként nyújtott képzési szolgáltatásokat.

17 Az Administratīvā rajona tiesa (körzeti közigazgatási bíróság, Lettország) helyt adott az e határozatok megsemmisítése iránti kereseteknek. Az adóhatóság fellebbezést nyújtott be a szóban forgó ítéletekkel szemben a kérdést előterjesztő bíróság, az Administratīvā apgabaltiesa (regionális közigazgatási bíróság, Lettország) előtt, amely egyesítette az ezen ítéletekkel kapcsolatban elé terjesztett valamennyi ügyet.

18 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 9. cikkének (1) bekezdését, hogy gazdasági tevékenységet folytató adóalanynak kell tekinteni azt a nonprofit szervezetet, amelynek tevékenysége az [ERFÁ-ból] finanszírozott állami támogatási programok végrehajtására irányul?

2) Úgy kell-e értelmezni a [2006/112] 28. cikkét, hogy az olyan egyesületet, amely a gyakorlatban nem nyújt képzési szolgáltatásokat, mindazonáltal egy szolgáltatóval egyenértékűnek kell tekinteni, amennyiben a szolgáltatásokat az [ERFÁ-ból] finanszírozott állami támogatási projekt végrehajtásának lehetővé tétele érdekében egy másik gazdasági szereplőtől veszi igénybe?

3) Amennyiben a szolgáltató a szolgáltatás igénybevevőjétől a nyújtott szolgáltatás ellenértékének csak egy részét (30%-át) kapja meg, és a szolgáltatás fennmaradó értékét az [ERFÁ-ból] származó támogatás formájában egyenlítik ki, az a teljes összeg, amelyet a szolgáltató a szolgáltatás igénybevevőjétől, valamint harmadik személytől támogatás formájában kap, a [2006/112] 73. cikke értelmében vett adóköteles ellenértéknek tekinthető-e?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

19 Meg kell állapítani, hogy a kérdést előterjesztő bíróság által feltett első kérdés a 2006/112 irányelv 9. cikkének (1) bekezdésében szereplő „gazdasági tevékenység” fogalmának értelmezésére vonatkozik, míg az e bíróság által előterjesztett második kérdés lényegében az ezen irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében vett, az említett irányelv 28. cikkével összefüggésben értelmezett „ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás” fogalmát érinti.

20 Márpedig valamely tevékenység kizárólag akkor minősíthető a 2006/112 irányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében vett gazdasági tevékenységnek, ha megfelel az ezen irányelv 2. cikke szerinti egyik ügyletnek (2016. május 12-i Gemeente Borsele és Staatssecretaris van Financiën ítélet, C-520/14, EU:C:2016:334, 21. pont).

21 Ezért előzetesen a második kérdésre kell válaszolni. Az erre adandó válasz ezt követően adott esetben lehetővé teszi a harmadik kérdés megválaszolását annak meghatározásával, hogy az olyan támogatások, mint amelyeket a jelen esetben a CFLA nyújtott azt követően, hogy az ERFA maga folyósította e támogatásokat a CFLA részére, olyan szolgáltatások adóalapjába tartoznak-e, mint amelyeket az egyesület a IKT és a KMV-projektek keretében nyújtott. Végül szükség esetén meg kell vizsgálni az első kérdést.

A második kérdésről

22 Előzetes döntéshozatal iránti kérelmében a kérdést előterjesztő bíróság az egyesület által kiszámlázott szolgáltatásokat két, azok összefüggésein alapuló jellemzőre támaszkodva írja le, nevezetesen, hogy az egyesület alvállalkozást vesz igénybe e szolgáltatások teljesítése érdekében, és hogy az említett szolgáltatásokat az ERFA a CFLA közvetítésével támogatta.

23 Ebből következik, hogy e kérdésével e bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 2006/112 irányelv 28. cikkével összefüggésben értelmezett 2. cikke (1) bekezdésének c) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak minősülnek a valamely nonprofit egyesület által kiszámlázott, lényegében harmadik személyeknek alvállalkozásba adott képzési szolgáltatások, amelyek uniós forrásokból származó olyan támogatásokban részesültek, amelyek elérhetik e szolgáltatások teljes összegének 70%-át is.

24 Emlékeztetni kell arra, hogy a kérdést előterjesztő, a tények értékelésére kizárólagos hatáskörrel rendelkező bíróság feladata az alapügyben szóban forgó ügylet jellegének meghatározása (2023. március 30-i Gmina L. ítélet, C-616/21, EU:C:2023:280, 22. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

25 Mindemellett a Bíróság feladata, hogy e bíróságnak az uniós jog értelmezéséhez minden olyan információt megadjon, amely hasznos lehet az előtte folyamatban lévő ügy elbírálásához (2023. március 30-i Gmina L. ítélet, C-616/21, EU:C:2023:280, 23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

26 E tekintetben az ítélkezési gyakorlatból kitűnik, hogy valamely szolgáltatásnyújtás csak akkor minősül a 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében vett „ellenszolgáltatás fejében” teljesítettnek, és ennélfogva csak akkor adóköteles, ha közvetlen kapcsolat áll fenn egyrészt e szolgáltatásnyújtás, másrészt pedig az adóalany által ténylegesen kapott ellenszolgáltatás között. Az ilyen közvetlen kapcsolat akkor áll fenn, ha egyrészt az említett szolgáltatás nyújtója, másrészt pedig a szolgáltatás igénybevevője között olyan jogviszony áll fenn, amelynek keretében szolgáltatások kölcsönös nyújtása történik úgy, hogy az ezen ügyletek szerzője által kapott juttatás képezi az említett igénybevevő részére teljesített szolgáltatásnyújtás tényleges ellenértékét (lásd ebben az értelemben: 2023. március 30-i Gmina O. ítélet, C-612/21, EU:C:2023:279, 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

27 Ahhoz, hogy az ilyen ügyletet ezen irányelv értelmében „ellenérték fejében” teljesítettnek lehessen tekinteni, nem szükséges – amint az az említett irányelv 73. cikkéből is következik –, hogy a szolgáltatás ellenértékét közvetlenül annak igénybevevőjétől kapják, hanem azt harmadik személytől is lehet kapni (lásd ebben az értelemben: 2023. március 30-i Gmina O. ítélet, C-612/21, EU:C:2023:279, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

28 Az a tény, hogy a szóban forgó ügyletet az önköltségi árnál magasabb vagy alacsonyabb áron, következésképpen pedig a rendes piaci árnál magasabb vagy alacsonyabb áron teljesítették, 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: 2023. március 30-i Gmina O. ítélet, C-612/21, EU:C:2023:279, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

29 A jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság által szolgáltatott információkból az következik, hogy az egyesület szervezi, készíti elő és ellenőrzi az információs és kommunikációs technológiai szakemberek (IKT-projekt), valamint a kis- és mikrogazdasági szereplők (KMV-projekt) részére szóló képzéseket, e képzések lebonyolítását azonban alvállalkozókra bízza.

30 Úgy tűnik, hogy a IKT projekt keretében – a kérdést előterjesztő bíróság által elvégzendő vizsgálatra is figyelemmel – párhuzamosan történik két szolgáltatásnyújtás. Az első a képzés igénybevevőjét az egyesülethez köti, amelynek e kedvezményezett a kért teljes díjat megfizeti. Miután a CFLA megkapta a támogatást, az egyesület a képzési szolgáltatás minden egyes kedvezményezettjének átutalja az összeget, ami azzal a hatással jár, hogy csökkenti az egyesületnek eredetileg fizetett árat. A második az egyesület és a képzési vállalkozás között létrejött szerződésből ered, és az egyesület a nyújtott szolgáltatásért díjat fizet.

31 Egyértelmű tehát, hogy az egyesületet a képzés kedvezményezettje részére nyújtott képzési szolgáltatások nyújtójának kell tekinteni. E tekintetben közömbös, hogy az egyesület a saját személyzet felvétele helyett úgy döntött, hogy alvállalkozó szolgáltatásait veszi igénybe.

32 A 2006/112 irányelv 28. cikke, amelynek szövege megköveteli, hogy az adóalany a saját nevében más javára járjon el, nem releváns tehát az olyan projekt keretében, mint a IKT-projekt, mivel egyrészt az egyesület saját nevében és javára járt el, amikor a képzésben részesülőknek kiszámlázta ez utóbbi árát, másrészt pedig a képzési vállalkozás más, azaz az egyesület nevében és javára járt el a szóban forgó képzési szolgáltatások nyújtásával, amelyeket ezt követően az egyesület kifizetett.

33 A KMV-projekt keretében – továbbra is a kérdést előterjesztő bíróság általi vizsgálat fenntartása mellett – a dolgok kissé eltérőnek tűnnek, mivel – amint az a jelen ítélet 13. pontjából is következik – mint az IKT-projekt keretében, az egyesület és az alvállalkozó között szerződés áll fenn az e projekt kedvezményezettjei részére nyújtandó képzési szolgáltatás vonatkozásában, azonban az utóbbiakkal fennálló kapcsolatot egy másik háromoldalú szerződés határozza meg, amely az egyesület, a képzési vállalkozás és az egyes képzési kedvezményezettek között jött létre. Ez a másik szerződés úgy rendelkezik, hogy e kedvezményezett viseli a szolgáltatás költségeinek 30%-át, és úgy tűnik, hogy e százalékos aránynak megfelelő összeget maga az egyesület számlázza ki. A CFLA által a képzési szolgáltatások ára 70%-ának erejéig nyújtott támogatás tehát lehetővé teszi az egyesület számára, hogy ezen árat teljes egészében megkapja.

34 Ennélfogva úgy tűnik – fenntartva, hogy a kérdést előterjesztő bíróságnak meg kell vizsgálnia az egyesület és a képzési vállalkozás közötti megbízási szerződés hiányát –, hogy az IKT-projekttel kapcsolatos, többek között háromoldalú szerződés fennállására vonatkozó különbség ellenére az egyesület a saját nevében és javára is nyújtotta a szóban forgó képzési szolgáltatásokat

alvállalkozón keresztül, mivel e szolgáltatásokat nem az alvállalkozó nevében és javára végezte. A 2006/112 irányelv 28. cikke tehát az előzetes döntéshozatal iránti kérelemre tekintettel nem alkalmazható.

35 A két projekttel kapcsolatban hozzá kell tenni először is, hogy az a körülmény, hogy a képzési szolgáltatások finanszírozása, még ha nagy részben is, olyan intézménytől származik, mint a CFLA, amely maga kapta meg a szóban forgó összegeket az ERFÁ-tól, nem akadálya annak, hogy e szolgáltatásnyújtások ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásoknak minősüljenek, amint az a jelen ítélet 27. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatból kifejezetten kitűnik, amely szerint a szolgáltatásnyújtás ellenértékét harmadik személytől is lehet kapni.

36 Másodszor az a körülmény, hogy az egyrészt a CFLA-n keresztül az ERFÁ-ból származó támogatás kifizetéséből, másrészt pedig a képzési szolgáltatások kedvezményezettjei által fizetett díjazásból származó jövedelem teljes mértékben fedezi az egyesület költségeit, de nem teszi lehetővé számára, hogy nonprofit egyesületi jogállásának megfelelően nyereségre tegyen szert, nem akadályozza meg azt sem, hogy az alapügyben szóban forgó szolgáltatásnyújtások ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásoknak minősüljenek, amint az a jelen ítélet 28. pontjában említett ítélkezési gyakorlatból kifejezetten következik, amely szerint valamely ügylet akkor is ellenérték fejében teljesített ügyletnek minősíthető, ha azt az önköltségi árnál alacsonyabb áron valósítják meg.

37 A második kérdésre tehát azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontját úgy kell értelmezni, hogy ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak minősülnek a valamely nonprofit egyesület által kiszámlázott, lényegében harmadik személyeknek alvállalkozásba adott képzési szolgáltatások, amelyek az uniós alapokból származó olyan támogatásokban részesültek, amelyek elérhetik e szolgáltatások teljes összegének 70%-át is, anélkül hogy ezen irányelv 28. cikkét alkalmazni kellene, mivel nem áll fenn kifejezett megbízási szerződés, amely lehetővé teszi annak megállapítását, hogy valamely adóalany saját nevében és harmadik személy javára nyújtott szolgáltatást.

A harmadik kérdésről

38 Harmadik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság arra vár választ, hogy a 2006/112 irányelv 73. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy amennyiben a szolgáltatásnyújtó e szolgáltatás igénybevevőjétől az említett szolgáltatásért csak részleges ellenértéket kap, mivel az az ERFÁ-ból származó forrásokból nyújtott támogatás formájában fedezi ugyanezen szolgáltatás fennmaradó értékét, az adóalap mindazonáltal megfelel a szolgáltatásnyújtó által kapott teljes összegnek.

39 Mind a jelen ítélet 27. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatból, mind pedig az ezen ítélet 35. pontjában kifejtett megfontolásokból az következik, hogy e kérdésre igenlő választ kell adni. Ezen irányelv 73. cikkét tehát úgy kell értelmezni, hogy az uniós alap által a szolgáltatás nyújtója részére valamely konkrét szolgáltatásnyújtás céljából fizetett támogatásokat e rendelkezésnek megfelelően harmadik személytől kapott kifizetésként be kell számítani az adóalapba.

Az első kérdésről

40 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság arra vár választ, hogy a 2006/112 irányelv 9. cikkének (1) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy gazdasági tevékenységet folytató adóalanynak kell tekinteni azt a nonprofit szervezetet, amelynek tevékenysége az ERFÁ-ból finanszírozott állami támogatási programok végrehajtására irányul.

41 E tekintetben először is emlékeztetni kell arra, hogy – a kérdést előterjesztő bíróság által az alapügy tényállására vonatkozóan elvégzendő értékelésre is figyelemmel – a második kérdésre adott válaszból az következik, hogy a szóban forgó képzési szolgáltatások tekintetében teljesülnek azok a kritériumok, amelyek alapján azokat a 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak lehet minősíteni, így teljesül a gazdasági tevékenység gyakorlásának megállapításához szükséges, de nem elégséges feltétel.

42 Másodszor, ezen 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 (2023. március 30-i Gmina O. ítélet, C-612/21, EU:C:2023:279, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2023. március 30-i Gmina L. ítélet, C-616/21, EU:C:2023:280, 41. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

43 Következésképpen az a tény, hogy társasági formája miatt valamely jogi személy csupán kiegészítő jelleggel folytathat üzletszerű gazdasági tevékenységet, nem befolyásolja a tartós bevétel elérése érdekében folytatott gazdasági tevékenység fennállását, ami az említett irányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében a gazdasági tevékenység kritériumának minősül (lásd ebben az értelemben: 2016. június 2-i Lajvér ítélet, C-263/15, EU:C:2016:392, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

44 Következésképpen az alapügyben az adóhatóság e rendelkezés téves értelmezése miatt állapította meg, hogy az alapeljárás felperesének pusztán a nonprofit szervezet jogállása képezi akadályát annak, hogy az említett rendelkezés értelmében vett gazdasági tevékenységet folytasson.

45 Harmadszor az a körülmény, hogy az érintett képzéseket nagyrészt az ERFÁ-ból származó támogatásokból finanszírozták, nem befolyásolhatja az egyesület által végzett tevékenység gazdasági vagy nem gazdasági jellegét, mivel a jelen ítélet 42. pontjában felidézett objektív jellege miatt a „gazdasági tevékenység” fogalma az érintett gazdasági szereplő által választott finanszírozás módjától függetlenül alkalmazandó, ideértve a közpénzből kapott támogatások esetét is (2016. június 2-i Lajvér ítélet, C-263/15, EU:C:2016:392, 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

46 Negyedszer, tekintettel arra, hogy nehéz kidolgozni a gazdasági tevékenység pontos meghatározását, a teljesítési feltételeinek összességét kell vizsgálni, eseti értékelést végezve az érintett területen tevékenykedő vállalkozó tipikus magatartása alapján (2023. március 30-i Gmina O. ítélet, C-612/21, EU:C:2023:279, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2023. március 30-i Gmina L. ítélet, C-616/21, EU:C:2023:280, 43. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat), vagyis a jelen ügyben egy képzési szolgáltatások szervezése és nyújtása területén tevékenykedő vállalkozás.

47 E tekintetben igaz, hogy az a tény, hogy az egyesület az általa az e szolgáltatások igénybevevőinek kiszámlázott képzési szolgáltatások árának rögzítésével kizárólag a működési költségeit kívánja fedezni a pénzügyi egyensúly elérése érdekében, úgy tűnik, nem felel meg a vállalkozók tipikus magatartásának, amely a vállalkozás jövedelmezőségére való törekvés.

48 Ez az elemzés azonban nem felel meg a 2006/112 irányelv 9. cikke (1) bekezdése szövegének, és azt az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban szereplő ténybeli elemek sem támasztják alá.

49 Először is e rendelkezés szövegéből az következik, hogy adóalany az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére. Ebből következik, hogy az egyesület által elérni kívánt, egyszerű számviteli egyensúly elérésére irányuló cél nem elegendő azon lehetőség kizárásához, hogy az egyesület gazdasági tevékenységet folytat. Ugyanezen okból az a vállalkozás, amely nyereségre törekszik, de amelynek tevékenysége – például alulteljesítés miatt – tartósan veszteségesnek bizonyul, továbbra is adóalany marad, ha az e tevékenység gyakorlására vonatkozó, a jelen ítélet 46. pontjában felidézett feltételek összességének elemzése alapján az említett tevékenységet gazdasági jellegűnek kell tekinteni.

50 Az egyesület továbbá képzéseket szervező és biztosító vállalkozásként jár el az ERFA által a CFLA közvetítésével finanszírozott képzési projektek végrehajtása során. Különösen projekteket, ügyfeleket és oktatókat keres, akik szolgáltatásait alvállalkozás keretében veszi igénybe. Az egyesület megfizetteti a képzési szolgáltatások igénybevevőivel a díj egy részét, értékeli a tudásuk szintjét, és összegyűjti a képzéssel kapcsolatos megjegyzéseiket, ami egy tipikus minőségvizsgálatnak felel meg.

51 Az sem vitatott, hogy az egyesület az általa igénybe vett alvállalkozókon kívül saját személyzettel rendelkezik projektjeinek megszervezésére. Ez utóbbi tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az alvállalkozásba adás nagyon gyakori a gazdasági életben.

52 Ebből következik, hogy kívülről az egyesület úgy tűnik, hogy képzési vagy szervezési szolgáltatást nyújt, amely összehasonlítható az ugyanazon a piacon jelen lévő bármely más gazdasági szereplővel, amellyel tehát versenyben áll.

53 Végül, még ha úgy is tűnik, hogy az a tény, hogy finanszírozásának nagy része állami támogatásokból származik, bizonytalanságot okoz az egyesület gazdasági életképességét illetően, hangsúlyozni kell, hogy e támogatások és azok előre látható összege olyan elemek, amelyek alapján az egyesület kidolgozza munkatervét és végzi az ügyfelek felkutatását.

54 E megfontolások összességéből következik, hogy az egyesülethez hasonló nonprofit szervezetet a 2006/112 irányelv 9. cikkének (1) bekezdése szerinti gazdasági tevékenységet folytató adóalanynak kell tekinteni, és így az általa kiszámlázott képzési szolgáltatások e rendelkezés hatálya alá tartoznak.

55 Mindemellett a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy az ilyen szolgáltatásnyújtások nem tartoznak-e az ezen irányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontjában előírt, a „továbbképzés, illetve szakmai átképzés” vonatkozásában fennálló adómentesség hatálya alá, mivel a Bírósághoz nem fordultak e kérdéssel, és nem rendelkeztek az ügy irataiban szereplő olyan információkkal, amelyek lehetővé tennék annak eldöntését.

56 A fenti megfontolásokra tekintettel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelv 9. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az egyesület nonprofit szervezet jogállása nem akadálya annak, hogy az egyesület tevékenységének valamennyi körülményét, és különösen azt a tényt figyelembe vevő elemzést követően, hogy e tevékenység összehasonlítható az ugyanezen ágazat valamely gazdasági szereplőjének tipikus magatartásával, ezen egyesületet az e rendelkezés értelmében vett gazdasági tevékenységet folytató adóalanynak lehessen tekinteni.

A költségekről

57 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:

1) A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontját

a következőképpen kell értelmezni:

ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak minősülnek a valamely nonprofit egyesület által kiszámlázott, lényegében harmadik személyeknek alvállalkozásba adott képzési szolgáltatások, amelyek az uniós alapokból származó olyan támogatásokban részesültek, amelyek elérhetik e szolgáltatások teljes összegének 70%-át is, anélkül hogy ezen irányelv 28. cikkét alkalmazni kellene, mivel nem áll fenn kifejezett megbízási szerződés, amely lehetővé teszi annak megállapítását, hogy valamely adóalany saját nevében és harmadik személy javára nyújtott szolgáltatást.

2) A 2006/112/EK irányelv 73. cikkét

a következőképpen kell értelmezni:

az uniós alap által a szolgáltatás nyújtója részére valamely konkrét szolgáltatásnyújtás céljából fizetett támogatásokat e rendelkezésnek megfelelően harmadik személytől kapott kifizetésként be kell számítani az adóalapba.

3) A 2006/112 irányelv 9. cikkének (1) bekezdését

a következőképpen kell értelmezni:

az egyesület nonprofit szervezet jogállása nem akadálya annak, hogy az egyesület tevékenységének valamennyi körülményét, és különösen azt a tényt figyelembe vevő elemzést követően, hogy e tevékenység összehasonlítható az ugyanezen ágazat valamely gazdasági szereplőjének tipikus magatartásával, ezen egyesületet az e rendelkezés értelmében vett gazdasági tevékenységet folytató adóalanynak lehessen tekinteni.

Aláírások