A TÖRVÉNYSZÉK ÍTÉLETE (előzetes döntéshozatali tanács)

2026. február 25.*

„Előzetes döntéshozatal – Adózás – Közös héarendszer – Hatály – Adóalanyiság – Közjog által szabályozott szerv – A 2006/112/EK irányelv 2., 9 és 13. cikke – Önkormányzatok közötti együttműködés – Az igazgatási hatáskörök átruházása – Megbízott társulás – Telematikai szolgáltatások nyújtása a társulás tagjai számára”

A T-575/24. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a hof van beroep te Antwerpen (antwerpeni fellebbviteli bíróság, Belgium) a Bírósághoz 2024. október 22-én érkezett, 2024. október 11-i határozatával terjesztett elő

a **Belgische Staat/Federale Overheidsdienst Financiën**

és

a **Digipolis Antwerpen AG**,

a **District09 AG**

között folyamatban lévő eljárásban,

A TÖRVÉNYSZÉK (előzetes döntéshozatali tanács),

a tanácskozások során tagjai: S. Papasavvas elnök, N. Półtorak, M. Sampol Pucurull, G. Steinfatt (előadó) és W. Valasidis bírák,

főtanácsnok: J. Martín y Pérez de Nanclares,

hivatalvezető: L. Ramette tanácsos,

tekintettel arra, hogy a Bíróság az Európai Unió Bírósága alapokmánya 50b. cikkének harmadik bekezdése alapján 2024. november 8-án továbbította az előzetes döntéshozatal iránti kérelmet a Törvényszékhez,

tekintettel az Európai Unió Bírósága alapokmánya 50b. cikke első bekezdésének a) pontjában említett ügycsoportra és az említett alapokmány 50b. cikkének második bekezdése értelmében vett, értelmezéssel kapcsolatos önálló kérdés hiányára,

* Az eljárás nyelve: holland.

tekintettel az eljárás írásbeli szakaszára és a 2025. szeptember 5-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a belga kormány képviseletében D. Carmen és F. Lambotte, meghatalmazotti minőségben,

– a Digipolis Antwerpen AG és a District09 AG képviseletében F. Soetaert advocaat,

– az Európai Bizottság képviseletében M. Herold és W. Roels, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2025. október 22-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.; a továbbiakban: héairányelv) 2., 9. és 13. cikkének, valamint a hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) semlegessége elvének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Belgische Staat/Federale Overheidsdienst Financiën (belga állam/szövetségi pénzügyi hivatal), valamint a Digipolis Antwerpen AG és a District09 AG – a Digipolis közjogi társulás jogutódjai – között, az utóbbi által az egyes tagjai részére nyújtott szolgáltatások héa hatálya alá tartozása hiányának tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv 2. cikke 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 9. cikkének (1) bekezdése szerint:

„»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. […]”

5 A héairányelv 11. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A hozzáadottérték-adóval foglalkozó bizottsággal […] folytatott konzultáció után minden tagállam egyetlen adóalanyként kezelheti azon ugyanebben a tagállamban letelepedett alanyokat, amelyek ugyan jogilag függetlenek, de amelyeket kölcsönös pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatok egymással szorosan összefűznek.

[…]”

6 A héairányelv 13. cikkének (1) bekezdése a következőképpen szól:

„Az állami, regionális és helyi közigazgatási szervek és egyéb közjog által szabályozott szervek nem minősülnek adóalanynak az olyan tevékenységek, illetve ügyletek vonatkozásában, amelyeket hatóságként folytatnak, még akkor sem, ha e tevékenységekkel, illetve ügyletekkel összefüggésben adókat, díjakat, illetékeket, járulékokat vagy egyéb közterheket szednek be.

Amennyiben azonban e szervek nem adóalanyként való kezelése a verseny jelentős torzulását eredményezné, az ilyen tevékenységek vagy ügyletek folytatása tekintetében adóalanynak minősülnek.

A közjog által szabályozott szervek minden esetben adóalanynak minősülnek az I. mellékletben meghatározott tevékenységeket illetően, amennyiben e tevékenységek mértéke nem elhanyagolható.”

7 A héairányelv I. melléklete felsorolja az említett irányelv 13. cikke (1) bekezdésének harmadik albekezdésében említett tevékenységeket. E melléklet 1. pontja említi „[a] távközlési szolgáltatásokat”.

A belga jog

A héatörvénykönyv

8 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem anélkül tartalmaz hivatkozásokat a Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde-ra (a hozzáadottérték-adóról szóló törvénykönyv, a továbbiakban: héatörvénykönyv), hogy meghatározná az alapügyre alkalmazandó változatot, és anélkül, hogy megismételné a hivatkozott rendelkezéseket.

9 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat azonban lehetővé teszi annak megértését, hogy e törvénykönyv 4., 6. és 44. cikke a héairányelv 9., 13. és 132. cikkének átültetésére irányul. Így e törvénykönyv 4. cikke meghatározza az „adóalany” fogalmát, e törvénykönyv 6. cikke bizonyos közjog által szabályozott szervek nem adóalanyként való kezelését szabályozza, az említett törvénykönyv 44. cikke pedig bizonyos közhasznú tevékenységek adómentességét tartalmazza.

Az önkormányzatok közötti együttműködés szabályozásáról szóló rendelet

10 A 2001. július 6-i decreet houdende de Intergemeentelijke samenwerking (az önkormányzatok közötti együttműködés szabályozásáról szóló rendelet, *Belgisch Staatsblad*, 2001. október 31., 37836. o.) 10. cikke előírja:

„Két vagy több település jogi személyiséggel rendelkező együttműködési társulást hozhat létre egy vagy több, egymással tartalmilag összefüggő szakpolitikai területre tartozó célok elérése érdekében. Az ezzel ellentétes rendeleti rendelkezések sérelme nélkül a településeken és megyéken kívül csak az önálló önkormányzati szervek, a szociális közellátási központok és társulásaik – amennyiben azok kizárólag közjogi jogi személyekből állnak –, valamint a jelen rendelet rendelkezéseinek megfelelően létrehozott egyéb együttműködési struktúrák vehetnek részt.

[…]”

11 Az önkormányzatok közötti együttműködés szabályozásáról szóló rendelet 12. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) A települések az együttműködési társulás alapító okiratával összhangban döntenek az igazgatási hatáskörök átruházásáról.

Az igazgatási hatáskörök átruházása azt jelenti, hogy a tagnak minősülő települések az együttműködési társulást bízzák meg az általuk a társulás céljainak keretében hozott döntések végrehajtásával abban az értelemben, hogy a tagnak minősülő települések lemondanak arról a jogról, hogy ugyanazt a feladatot önállóan vagy harmadik felekkel közösen végezzék el.

(2) A jogi személyiséggel rendelkező együttműködési társulásoknak három formája létezik:

[…]

3° a megbízott társulás: az igazgatási hatáskörök átruházásával létrejövő együttműködési társulás, amelyet a tagnak minősülő települések egy vagy több pontosan meghatározott hatáskör gyakorlásával bíznak meg egy vagy több funkcionálisan összefüggő szakpolitikai területen.”

Az emanációs elmélet

12 Mind az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből, mind pedig a Belgische Staat/Service public fédéral Finances által a tárgyaláson feltett kérdésre adott válaszból kitűnik, hogy az „emanációs” elmélet egy „közigazgatási tűrés”, vagyis egy olyan adózási gyakorlat alapját képezi, amelynek alapja az 1971. október 5-i 148/1971. sz. aanschrijving nr. 148/1971 (148/1971. sz. körlevél) és az 1975. február 27-i aanschrijving nr. 6/1975 (6/1975. sz. körlevél).

13 E gyakorlat hatályát illetően a kérdést előterjesztő bíróság megismételte a minister van Financiën (pénzügyminiszter, Belgium) 2018. április 19-i 2188. sz. parlamenti kérdésre 2018. május 25-án adott válaszát, amely a következőket mondja ki:

„A megbízott társulások a forgalmi adó szempontjából ténylegesen az önkormányzatközi vállalkozásokkal esnek egy tekintet alá, minek körében a tagnak minősülő önkormányzatok lemondtak szabályozási és igazgatási jogaikról. […] Ha a tagok lemondtak [ezekről a jogokról], az úgynevezett »emanációs elméletet« kell alkalmazni.

Az [emanációs] elmélet szerint figyelmen kívül marad, hogy a tevékenységet a megbízott társulás végzi. A forgalmi adó szempontjából a tevékenységet úgy kell tekinteni, hogy azt a megbízott társulás tagjai maguk végzik.

Ez azt jelenti, hogy a megbízott társulás által harmadik személyek javára (az igazgatási hatáskörök átruházása mellett) végzett tevékenységek nem tartoznak a forgalmi adó hatálya alá, ha e tevékenységek akkor sem tartoznának a forgalmi adó hatálya alá, ha a tagok maguk végeznék azokat.

Ha a megbízott társulás olyan tevékenységeket végez harmadik személyek részére, amelyek nem tartoznának a forgalmi adó hatálya alá, vagy mentesülnének a forgalmi adó alól, ha a tagok maguk végeznék azokat, akkor e tevékenységek a megbízott társulás tekintetében szintén nem forgalmiadó-kötelesek, illetve forgalmiadó-mentesek.

Ezzel szemben a megbízott társulás által harmadik személyek részére végzett tevékenységek a forgalmi adó hatálya alá tartoznak, [abban az esetben,] ha akkor is forgalmiadó-kötelesek lennének, ha a tagok maguk végeznék azokat. A tag forgalmiadó-jogállása ezért ebben az esetben jelentőséggel bír, mivel a [h]éatörvénykönyv 4., 6. és/vagy 44. cikkének alkalmazása során meg kell vizsgálni, hogy magának a tagnak fel kellene-e számítania forgalmi adót, vagy sem.

Az a tény, hogy az [emanációs] elmélet szerint figyelmen kívül marad, hogy a tevékenységet a társulás végzi, és a forgalmi adó szempontjából úgy kell tekinteni, hogy azt maguk a tagok végzik, a megbízott társulás által a tagok részére nyújtott szolgáltatásokra nézve is következményekkel jár. A megbízott társulás által a tagjai részére nyújtott szolgáltatások saját maga részére nyújtott szolgáltatásoknak minősülnek.

Az igazgatási hatáskörök átruházása keretében a megbízott társulás a tagjai »helyett«, nem pedig »nevében« jár el. A saját maga részére nyújtott szolgáltatások főszabály szerint nem tartoznak a forgalmi adó hatálya alá, és így a megbízott társulás és a tagjai közötti viszonyban főszabály szerint szintén nem forgalmiadó-kötelesek a szolgáltatások.

A tagok forgalmiadó-jogállása ebben az esetben nem bír jelentőséggel, mivel a belső ügyletek nem tartoznak a forgalmi adó hatálya alá, mégpedig függetlenül attól, hogy a tag a [h]éatörvénykönyv 6. cikke szerinti közintézménynek vagy a [h]éatörvénykönyv 4. cikke szerinti rendes adóalanynak minősül-e.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

14 2003-ban a Stad Gent (Gent városa, Belgium), az Openbaar centrum voor maatschappelijk welzijn Gent (genti szociális közellátási központ, Belgium), a Stad Antwerpen (Antwerpen városa, Belgium) és az Openbaar centrum voor maatschappelijk welzijn Antwerpen (antwerpeni szociális közellátási központ, Belgium) (a továbbiakban együttesen: alapító tagok) létrehozta a Digipolist, egy közjogi jogi személyt, jogi személyiséggel rendelkező és az igazgatási hatáskörök átruházásával létrejövő megbízott társulás formájában.

15 A Digipolis alapító okiratának 2. cikke előírta, hogy a Digipolis az önkormányzatok közötti együttműködés szabályozásáról szóló rendelet rendelkezéseinek hatálya alá tartozik.

16 A Digipolis alapító okiratának 4. cikke szerint e társulás tevékenységi köre telematika és alkalmazásainak igazgatása, működtetése, fejlesztése és előmozdítása. A Digipolis folyamatosan az egyes tagjainak stratégiai eszközeként fog működni. E célból politikáját, stratégiáját és működését összehangolja a tagjaiéval. Ennek keretében a tagállamoknak azt a célt kellett kitűzniük, hogy azonosítsák a közöttük fennálló szinergiák lehetőségeit, közös projekteket hajtsanak végre, és a közös telematikai szolgáltatásokat funkcionálisan és a vállalkozás-gazdaságosság szempontjából optimálisabban szervezzék meg, mint ha e szolgáltatásokat külön-külön szervezték volna meg.

17 A Digipolis alapító okiratának 7. cikke az eredeti változatában előírta, hogy a Digipolis alapító tagjai Gent és Antwerpen városok, valamint azok szociális közellátási központjai.

18 A 7. cikk 2010. évi módosítását követően az alapító tagok külső önálló ügynökségei csatlakozhattak a társuláshoz, amit az Autoom Gemeentebedrijf Stedelijk Onderwijs Antwerpen (Antwerpen város autonóm önkormányzati oktatási szabályzata, Belgium), az Autoom Gemeentebedrijf Kinderopvang Antwerpen (Antwerpen város önálló gyermekgondozói önkormányzati hivatala, Belgium) tett, az Autoom Gemeentebedrijf voor Stadsontwikkeling Antwerpen (Antwerpen város városfejlesztésére vonatkozó autonóm települési önkormányzat, Belgium), a Zorgbedrijf Antwerpen (Antwerpen városának egészségügyi-szociális támogatási rendszere, Belgium) és az Autoom Gemeentebedrijf Stadsontwikkeling Gent (Gent város városfejlesztési autonóm önkormányzati rendelete, Belgium) (a továbbiakban együtt: csatlakozó tagok).

19 A Digipolis telematikai szolgáltatásokat nyújtott, és ehhez kapcsolódó informatikai eszközöket értékesített tagjai és harmadik személyek részére.

20 A 2014 és 2016 közötti évekre vonatkozó adóellenőrzést követően a Belgische Staat/Service public fédéral Finances úgy ítélte meg, hogy a csatlakozó tagoknak, vagyis a héatörvénykönyv 6. cikkének hatálya alá tartozó közjogi szervnek nem minősülő tagoknak kiszámlázott díjazások és hozzájárulások héakötelesek. A Belgische Staat/Service public fédéral Finances szerint ugyanis a csatlakozó tagokat önálló külső ügynökségi minőségükben a héatörvénykönyv 4. cikke értelmében vett adóalanyoknak kell tekinteni.

21 2017. december 15-én, illetve 2018. január 9-én módosított összegeket tartalmazó jegyzőkönyvet, illetve kiegészítő jegyzőkönyvet vettek fel, amelyekben a Belgische Staat/Service public fédéral Finances a 2014 és 2016 közötti évekre fizetendő, bírsággal és a kamatokkal növelt, meg nem fizetett héát követelte a Digipolistól.

22 Figyelembe véve a héahivatal 2014 és 2016 közötti évekre vonatkozó álláspontját, a Digipolis megfizette a 2017 és 2020 közötti évekre vonatkozó héát a csatlakozó tagoknak kiszámlázott díjazás után, és gyakorolta az ennek megfelelő levonási jogot. A 2020. novemberi és decemberi héabevallásokban azonban a Digipolis a megfizetett héa visszatérítését kérte. A Belgische Staat/Service public fédéral Finances a 2021. február 24-i határozatával elutasította e kérelmet.

23 A Digipolis 2020. október 7-én (a 2014 és 2016 közötti évek tekintetében) és 2021. március 19-én (a 2017 és 2020 közötti évek tekintetében) keresetet indított a rechtbank van eerste aanleg Antwerpen, afdeling Antwerpen (antwerpeni elsőfokú bíróság, antwerpeni részleg, Belgium) előtt, lényegében az ezen évek tekintetében kifizetett összegek visszatérítése iránt.

24 2020-ban a Digipolis egyrészt a Digipolis Antwerpenre, másrészt a District09-re ruházta át üzleti tevékenységét. 2021. január 1-jén a Digipolis megszűnt, és felszámolási eljárás indult ellene. A felszámolás 2021. június 30-án fejeződött be.

25 2022. október 7-i ítéletével a rechtbank van eerste aanleg Antwerpen, afdeling Antwerpen (antwerpeni elsőfokú bíróság, antwerpeni részleg) megállapította, hogy a 2014 és 2016 közötti évekre vonatkozó héakövetelés nem megalapozott, és arra kötelezte a Belgische Staat/Service public fédéral Finances-ot, hogy késedelmi kamatokkal együtt fizesse vissza a vitatott összegeket. A 2017 és 2020 közötti időszakokat illetően megállapította, hogy a Digipolis által a tagjai részére teljesített ügyletek nem tartoznak a héa hatálya alá.

26 A rechtbank van eerste aanleg Antwerpen, afdeling Antwerpen (antwerpeni elsőfokú bíróság, antwerpeni részleg) rámutatott arra, hogy a Digipolist – ami a felek között nem vitatott – megbízott társulásnak kell tekinteni, és hogy a héatörvénykönyv 6. cikke értelmében vett közintézménynek minősülő tagjaira vonatkozik az emanációs elmélet, így e társulás e közintézmények helyett jár el. Megállapította, hogy a Belgische Staat/Service public fédéral Finances így elismerte, hogy az alapító tagok lemondtak a telematikai szolgáltatásokra és az azokhoz kapcsolódó alkalmazásokra vonatkozó szabályozási és igazgatási jogaikról. Ezenkívül a rechtbank van eerste aanleg Antwerpen, afdeling Antwerpen (antwerpeni elsőfokú bíróság, antwerpeni részleg) jelezte, hogy az önkormányzatok közötti együttműködés szabályozásáról szóló rendelet 10. cikkéből kitűnik, hogy a településeken és tartományokon kívül az olyan együttműködési struktúrák is csatlakozhatnak megbízott társuláshoz, mint az autonóm önkormányzati szervek. Ennek alapján e bíróság megállapította, hogy a Digipolishoz való csatlakozásával e társulás valamennyi tagja tudatosan lemondott a telematikai szolgáltatásokra és az azokhoz kapcsolódó alkalmazásokra vonatkozó szabályozási és igazgatási jogairól. E bíróság szerint tehát a Digipolis a tagjainak meghosszabbított karjaként járt el, és az általa végzett ügyletek nem voltak adókötelesek, így nem kell különbséget tenni e tagok között aszerint, hogy a héakötelezettség alá tartoznak-e, vagy sem.

27 A Belgische Staat/ Service public fédéral Finances fellebbezést nyújtott be a 2022. október 7-i ítélettel szemben a hof van beroep te Antwerpenhez (antwerpeni fellebbviteli bíróság, Belgium), amely a kérdést előterjesztő bíróság.

28 A hof van beroep te Antwerpen (antwerpeni fellebbviteli bíróság) szerint az alapeljárásban részt vevő felek között nem vitatott, hogy az „emanációs” elmélet alkalmazandó az alapító tagokra. Így, tekintettel arra, hogy e tagok lemondtak a telematikai szolgáltatások területén fennálló szabályozási és igazgatási jogaikról, a Digipolis az alapító tagok helyett jár el, és így azok meghosszabbított karjának kell tekinteni. A hof van beroep te Antwerpen (antwerpeni fellebbviteli bíróság) arra is rámutat, hogy az alapeljárás felei között nem vitatott, hogy az alapító tagok által a Digipolisnak fizetett összegek ennélfogva nem valamely szolgáltatásnyújtás árának, hanem igazgatási költségekhez való pénzügyi hozzájárulásnak minősülnek, így azok nem tartoznak a héa hatálya alá.

29 Ezzel szemben az alapeljárás felei közötti jogvita arra a kérdésre vonatkozik, hogy a Digipolis által a tagok részére nyújtott szolgáltatásokat önmagának nyújtott szolgáltatásnak kell-e tekinteni, aminek következtében e szolgáltatások után nem kell héát fizetni, vagy e tekintetben különbséget kell tenni a Digipolis azon tagjai között, akik a héatörvénykönyv 6. cikkének hatálya alá tartoznak, és e törvénykönyv 4. cikke értelmében vett adóalanyok között, így a csatlakozó tagok részére nyújtott szolgáltatások héakötelesek.

30 E körülmények között a hof van beroep te Antwerpen (antwerpeni fellebbviteli bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Sérti-e a [héa]irányelv 2., 9. és 13. cikkét, valamint a semlegesség elvét e rendelkezések oly módon történő értelmezése, hogy az igazgatási hatásköröket átruházó tagok egy megbízott társuláshoz történő csatlakozásuk miatt nem kötelesek forgalmi adót fizetni, ha igénybe veszik a megbízott társulás szolgáltatásait, mivel e társulás az igazgatási hatáskörök átruházása keretében a tagjai helyett jár el, és így az általa a tagjai részére nyújtott szolgáltatások saját maga részére nyújtott szolgáltatásoknak minősülnek, minélfogva nem a gazdasági életben [vagy] adóköteles ügyletekben való részvételről van szó?

2) Az említett rendelkezések fényében különbséget kell-e tenni e tekintetben a megbízott társulásnak a [héa]irányelv 13. cikke értelmében vett tagjai és az ezen irányelv 9. és 132. cikke értelmében vett tagok között?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

31 Előzetes döntéshozatalra előterjesztett, együttesen vizsgálandó kérdéseivel a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 2., 9. és 13. cikkét, valamint a semlegesség elvét úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes, ha valamely megbízott társulás formájában működő közjogi jogi személyt, amelynek tevékenysége abban állt, hogy a tagjai részére telematikai szolgáltatásokat nyújtott és ehhez kapcsolódó informatikai eszközöket értékesített, az igazgatási hatáskörök átruházása keretében a belga adójogi gyakorlatra tekintettel, amelynek értelmében e szolgáltatásokat önmagának nyújtottnak kell tekinteni, nem kell adóalanynak tekinteni az általa a tagjai részére nyújtott szolgáltatások tekintetében, és hogy e tekintetben különbséget kell-e tenni e szervezet tagjai között a héa szempontjából fennálló jogállásuk alapján.

32 Annak érdekében, hogy a kérdést előterjesztő bíróság számára hasznos választ lehessen adni, meg kell tehát vizsgálni, hogy egy olyan társulást, mint a Digipolis, héaalanynak kell-e tekinteni, és hogy a szóban forgó belga adójogi gyakorlat alkalmazása hatással lehet-e erre a minősítésre.

33 A héairányelv a héa közös, többek között az adóköteles tevékenységek egységes meghatározásán alapuló rendszerét állítja fel (lásd ebben az értelemben: 2021. február 25-i Gmina Wrocław [Földhasználati jog átalakítása] ítélet, C-604/19, EU:C:2021:132, 49. pont).

34 Egyrészt annak vizsgálata érdekében, hogy a Digipolishoz hasonló megbízott társulás által a tagjai számára végzett tevékenységek a héairányelv hatálya alá tartoznak-e, először is azt kell megvizsgálni, hogy e tevékenységek az ezen irányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) és c) pontja értelmében vett, ellenérték fejében teljesített termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak minősülnek-e, másodszor pedig azt, hogy azokat az említett irányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében vett gazdasági tevékenység keretében önállóan végezték-e oly módon, hogy az említett társulás adóalanyként járt el (lásd ebben az értelemben: 2023. március 30-i Gmina O. ítélet, C-612/21, EU:C:2023:279, 24. pont). Másrészt adott esetben meg kell vizsgálni, hogy az adókötelezettségnek a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdésében előírt általános szabályától eltérve ugyanezen irányelv 13. cikkének (1) bekezdése kizárja-e, hogy az olyan megbízott társulás, mint a Digipolis, a szóban forgó ügyletek tekintetében adóalanynak minősüljön, mivel ez utóbbi

rendelkezés alkalmazása maga után vonja a vizsgált tevékenység gazdasági jellegének előzetes megállapítását (lásd ebben az értelemben: 2021. február 25-i Gmina Wrocław [Földhasználati jog átalakítása] ítélet, C-604/19, EU:C:2021:132, 66. pont).

Az ellenérték fejében teljesített termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás fennállásáról

35 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint ahhoz, hogy az ügyleteket a héairányelv 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 (2023. március 30-i Gmina O. ítélet, C-612/21, EU:C:2023:279, 25. pont; 2023. december 21-i Administration de l’enregistrement, des domaines et de la TVA [Héa – Igazgatótanács tagja] ítélet, C-288/22, EU:C:2023:1024, 33. pont). Egyébiránt az olyan jogviszony fennállására vonatkozó kritériumot, amelynek keretében sor kerül a szóban forgó ügyletekre és azok ellenértékére, minden egyes ügy összes körülményét figyelembe véve kell értelmezni, oly módon, hogy ne sérüljön az adósemlegesség elve, így azt tágan kell értelmezni (2023. április 27-i Fluvius Antwerpen ítélet, C-677/21, EU:C:2023:348, 31. pont).

36 Ahhoz, hogy a nyújtott szolgáltatás tényleges ellenértékének lehessen tekinteni, az ellenértéknek a nyújtott szolgáltatáshoz képest észszerű arányban kell lennie, mivel a nyújtott vagy nyújtandó szolgáltatásoknak csak olyan mértékben kell ellentételeznie, hogy megtörje az e szolgáltatások és az ellenérték közötti közvetlen kapcsolatot. Mindemellett az a tény, hogy valamely gazdasági ügyletet az önköltségi árnál magasabb vagy alacsonyabb áron, következésképpen pedig a rendes piaci árnál magasabb vagy alacsonyabb áron teljesítenek, nem releváns ezen ügylet „ellenérték fejében teljesített ügyletnek” való minősítése szempontjából. Az ilyen körülmény ugyanis nem olyan jellegű, amely befolyásolja a teljesített vagy teljesítendő szolgáltatásnyújtás, és az azon átvett vagy beszedendő ellenérték között fennálló közvetlen kapcsolatot, amelynek összegét előzetesen és világosan lefektetett szempontok szerint határozták meg (lásd: 2023. december 21-i Administration de l’enregistrement, des domaines et de la TVA [Héa – Igazgatótanács tagja] ítélet, C-288/22, EU:C:2023:1024, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

37 A szolgáltatás és az ellenérték közötti közvetlen kapcsolat megszűnik, ha a díjazást tisztán ingyenesen és véletlenszerűen nyújtják, így annak összegét gyakorlatilag lehetetlen meghatározni, vagy amikor annak összege a meghatározását övező körülményekre tekintettel nehezen számszerűsíthető vagy bizonytalan (lásd: 2023. december 21-i Administration de l’enregistrement, des domaines et de la TVA [Héa – Igazgatótanács tagja] ítélet, C-288/22, EU:C:2023:1024, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

38 Ezzel szemben az a körülmény, hogy a támogatást adott esetben nem a személyre szabott szolgáltatások alapján, hanem évente, átalány jelleggel határozzák meg, önmagában nem befolyásolja a teljesített szolgáltatásnyújtás és az átvett ellenérték között fennálló kapcsolat közvetlen jellegét (lásd: 2023. december 21-i Administration de l’enregistrement, des domaines et de la TVA [Héa – Igazgatótanács tagja] ítélet, C-288/22, EU:C:2023:1024, 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

39 A jelen ügyben az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből és a Törvényszékhez benyújtott észrevételekből kitűnik, hogy a Digipolis a tagjaitól olyan telematikai szolgáltatások és kapcsolódó informatikai eszközök értékesítése ellenében teljesített kifizetéseket kapott, amelyek lehetővé tették számára a költségeinek fedezését. A Digipolisnak a tagjaival fennálló jogviszonya az alapító okiratából eredt, amelynek pedig tiszteletben kellett tartania az önkormányzatok közötti együttműködés szabályozásáról szóló rendeletet.

40 Amint az a fenti 36–38. pontban hivatkozott ítélkezési gyakorlatból kitűnik, sem az a tény, hogy az olyan megbízott társulásnak teljesített kifizetések, mint a Digipolis, csak az e társulás működési költségeinek fedezésére szolgálnak, és nem teszik lehetővé számára, hogy nyereséget érjen el, sem az a körülmény, hogy a tagok hozzájárulásait előre különböző felosztási kulcsok szerint és átalányként állapítják meg, nem zárja ki, hogy az említett társulás által a tagjai javára teljesített ügyleteket a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) és c) pontja értelmében ellenérték fejében teljesítettnek tekintsék.

A Digipolishoz hasonló megbízott társulás héaalanyiságáról

41 A héairányelv a héa alkalmazási körét nagyon tágan határozza meg. A héairányelv 9. cikkében alkalmazott kifejezések ugyanis, különösen az „az a személy” kifejezés, az „adóalany” fogalmának tág és a gazdasági tevékenység gyakorlásának önállóságára összpontosító meghatározását adják abban az értelemben, hogy héaalanynak kell tekinteni valamennyi természetes és akár közjogi, akár magánjogi jogi személyt, még a jogi személyiséggel nem rendelkező szervet is, amelyek objektív módon eleget tesznek az e rendelkezésben foglalt kritériumoknak, és ebben az értelemben, hogy a „gazdasági tevékenység” fogalom magában foglalja a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét, és különösen a materiális vagy immateriális javak bevétel elérése érdekében történő tartós hasznosítását. Az ilyen önálló tevékenység megléte indokolja az adóalanyiságot (lásd ebben az értelemben: 2025. április 3-i Grzera ítélet, C-213/24, EU:C:2025:238, 18. és 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

A gazdasági tevékenység keretében történő termékértékesítésről vagy szolgáltatásnyújtásról

42 A héairányelv 9. cikke (1) bekezdése szerinti „gazdasági tevékenység” fogalma objektív jellegű olyan értelemben, hogy az magát a tevékenységet veszi alapul, függetlenül annak céljától és eredményétől (lásd: 2020. december 17-i WEG Tevesstraße ítélet, C-449/19, EU:C:2020:1038, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2024. július 4-i Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija ítélet, C-87/23, EU:C:2024:570, 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

43 Így valamely tevékenység általában akkor minősül gazdasági tevékenységnek, ha tartós jellegű, és azt az ügylet kezdeményezője által kapott díjazás ellenében végzik, ami magában foglalja, hogy magának a díjazásnak tartós jellegűnek kell lennie (lásd: 2023. április 27-i Fluvius Antwerpen ítélet, C-677/21, EU:C:2023:348, 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2023. december 21-i Administration de l’enregistrement, des domaines et de la TVA [Héa – Igazgatótanács tagja] ítélet, C-288/22, EU:C:2023:1024, 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

– *Az állandóság kritériumáról*

44 Az a kérdés, hogy valamely tevékenységet tartós bevétel elérése érdekében végzik-e, ténykérdés, amelyet az adott ügy összes körülményének figyelembevételével kell megválaszolni (lásd: 2016. június 2-i Lajvér ítélet, C-263/15, EU:C:2016:392, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

45 Az a tény, hogy valamely tevékenységet néhány évre kiterjedő, egy előre meghatározott időszakban folytatnak, nem akadálya annak, hogy e tevékenységet tartósnak lehessen tekinteni (lásd ebben az értelemben: 2016. június 2-i Lajvér ítélet, C-263/15, EU:C:2016:392, 30., 33. és 37. pont; 2023. december 21-i Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA [Héa – Igazgatótanács tagja] ítélet, C-288/22, EU:C:2023:1024, 45. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

46 A jelen ügyben a Digipolis alapítványa 18 éves időtartamra, alapító okiratának és az önkormányzatok közötti együttműködés szabályozásáról szóló rendeletnek megfelelően telematikai tevékenységek végzése céljából, amelyek tekintetében ezen időszak alatt tagjaitól kifizetéseket kapott, a fenti 43. pontban hivatkozott ítélkezési gyakorlat értelmében a tevékenysége gyakorlásának tartós jellegéről tanúskodik.

– *A tevékenység „díjazás ellenében" történő gyakorlására vonatkozó kritériumról*

47 Annak megállapítása érdekében, hogy valamely szolgáltatásnyújtást akként ellenérték fejében végezték-e, hogy e tevékenység gazdasági tevékenységnek minősül, a teljesítési feltételeinek összességét kell vizsgálni (2016. május 12-i Gemeente Borsele és Staatssecretaris van Financiën ítélet, C-520/14, EU:C:2016:334, 29. pont; 2023. december 21-i Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA [Héa – Igazgatótanács tagja] ítélet, C-288/22, EU:C:2023:1024, 43. pont).

48 Az érdekelt – vagyis a jelen esetben a telematikai ágazatban működő magánszolgáltató – által a szóban forgó szolgáltatás nyújtása és az ilyen szolgáltatás nyújtása szokásos feltételeinek összehasonlítása lehet az egyik módszer annak vizsgálatához, hogy az érintett tevékenység gazdasági tevékenységnek minősül-e (lásd ebben az értelemben: 2016. május 12-i Gemeente Borsele és Staatssecretaris van Financiën ítélet, C-520/14, EU:C:2016:334, 30. pont; 2023. március 30-i Gmina L. ítélet, C-616/21, EU:C:2023:280, 43. pont).

49 Ennek keretében releváns lehet annak figyelembevétele, hogy a szóban forgó tevékenység gyakorlása során az a személy, akinek a héaalanyiságát vizsgálják, részt vesz-e az érintett piacon (lásd ebben az értelemben: 2016. május 12-i Gemeente Borsele és Staatssecretaris van Financiën ítélet, C-520/14, EU:C:2016:334, 35. pont).

50 Egyéb körülmények, úgymint többek között az ügyfélkör nagysága és a bevételek mértéke, különösen, ha lehetővé teszik a gazdasági szereplő működési költségeinek fedezését, – egyebek mellett – figyelembe vehetők e vizsgálat során (2016. május 12-i Gemeente Borsele és Staatssecretaris van Financiën ítélet, C-520/14, EU:C:2016:334, 31. pont; 2023. december 21-i Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA [Héa – Igazgatótanács tagja] ítélet, C-288/22, EU:C:2023:1024, 44. pont).

51 A jelen ügyben először is a „gazdasági tevékenység” fogalmának objektív jellegéből kitűnik, hogy a tevékenységet „önmagában” kell figyelembe venni, függetlenül annak céljától és eredményétől (lásd a fenti 42. pontot). Ebből következik, hogy nem releváns sem az a tény, hogy az alapügyben szóban forgó szolgáltatásokat a Digipolis tagjainak telematikai igazgatási hatáskörök átruházása keretében nyújtották, sem pedig az a tény, hogy a Digipolisnak e tevékenységet a tagjai helyett kellett gyakorolnia annak érdekében, hogy méretgazdaságosságot érhessen el, és hogy a telematikai tevékenységeket személyes és funkcionális szempontból optimalizálják.

52 Semmi nem zárja ki ugyanis, hogy a telematikai tevékenységet a piaci magánszereplők gyakorolják.

53 Másodszor, bár a Digipolisnak a telematikai ágazatban folytatott tevékenységei elsősorban a tagjait célozták, és ha az önkormányzatok közötti együttműködés szabályozásáról szóló rendelet szigorúan korlátozza azon személyek minőségét, akik valamely megbízott társaság tagjai lehetnek, úgy tűnik, hogy a Digipolis alkalmi jelleggel más ügyfeleknek is nyújtotta szolgáltatásait. A kérdést előterjesztő bíróság ugyanis pontosította, hogy a Digipolis harmadik személyek részére is nyújtott szolgáltatásokat.

54 Harmadszor, bár a Digipolis tagjai által a Digipolis részére évente előre meghatározott pénzügyi hozzájárulásoknak nem kellett lehetővé tenniük a Digipolis számára, hogy nyereséget érjen el, e hozzájárulásoknak ugyanakkor fedezniük kellett a költségeit (lásd a fenti 39. pontot).

55 A Digipolisnak fizetett hozzájárulások tehát nem tekinthetők olyan díjaknak, amelyek összege csak a felmerült költségek csekély részének felel meg, ami kizárja, hogy az alapügyben szóban forgó tevékenységet „díjazás ellenében” végzett tevékenységnek tekintsék (lásd ebben az értelemben: 2009. október 29-i Bizottság kontra Finnország ítélet, C-246/08, EU:C:2009:671, 37., 38., 50. és 51. pont; 2023. március 30-i Gmina L. ítélet, C-616/21, EU:C:2023:280, 46. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

56 Negyedszer, ami az alapeljárás alperesei által hivatkozott azon tényt illeti, hogy a Digipolis nem végzett aktív piackutatást annak érdekében, hogy szolgáltatásait harmadik személyek részére nyújtsa, és nem is reklámozott, megállapítást nyert, hogy az ítélkezési gyakorlatból nem vonható le az a következtetés, hogy az ingatlanértékesítésre irányuló aktív lépések megtétele szükséges feltétele annak, hogy az ingatlanvagyon kezelésével kapcsolatos tevékenységet tartós bevétel elérése érdekében végzett tevékenységnek lehessen tekinteni, és így „gazdaságinak” lehessen minősíteni (lásd: 2021. február 25-i Gmina Wrocław [A haszonélvezeti jog átalakítása] ítélet, C-604/19, EU:C:2021:132, 74. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Az ilyen ítélkezési gyakorlat *mutatis mutandis* átültethető a telematika területére.

57 Következésképpen, bár azok a feltételek, amelyek mellett a Digipolis a telematikai szolgáltatások nyújtásából és a kapcsolódó informatikai eszközök értékesítésében álló tevékenységét gyakorolta, nem minden tekintetben azonosak azokkal, amelyek mellett az ilyen tevékenységet magánjogi gazdasági szereplő végzi, úgy tűnik, hogy e feltételek kellően közel állnak ahhoz, hogy e tevékenységet díjazás ellenében végzett tevékenységnek lehessen minősíteni.

A gazdasági tevékenység önálló folytatásáról

58 Amint arra a főtanácsnok az indítványának 54. pontjában emlékeztetett, az önállóság kritériumát az „adóalany” fogalmához hasonlóan tágan kell értelmezni.

59 A héairányelv 9. cikkének (1) bekezdésében előírt, a gazdasági tevékenységek gyakorlása során fennálló önállóságra vonatkozó feltétel értékelésének ugyanezen szempontjai alkalmazhatók a közjogi és a magánszemélyekre (2015. szeptember 29-i Gmina Wrocław ítélet, C-276/14, EU:C:2015:635, 35. pont).

60 Annak meghatározásához, hogy egy olyan megbízott társulás, mint a Digipolis, önállóan végez-e gazdasági tevékenységet, meg kell vizsgálni, hogy tevékenységei végzése során alárendeltségi viszonyban áll-e a tagjaival szemben (lásd ebben az értelemben: 2015. szeptember 29-i Gmina Wrocław ítélet, C-276/14, EU:C:2023:635, 33. pont).

61 E tekintetben az alárendeltségi viszony fennállásának értékelése érdekében ellenőrizni kell, hogy az érintett személy a tevékenységeit a saját nevében, saját javára és saját felelősségére végzi-e, valamint hogy viseli-e a tevékenységek végzésével kapcsolatos gazdasági kockázatot (2015. szeptember 29-i Gmina Wrocław ítélet, C-276/14, EU:C:2015:635, 34. pont; 2023. december 21-i Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA [Héa – Igazgatótanács tagja] ítélet, C-288/22, EU:C:2023:1024, 52. pont).

62 A közigazgatásba be nem vont gazdasági szereplők által végzett tevékenységek önállóságának megállapítása érdekében az ítélkezési gyakorlat figyelembe vette e szereplőknek a hatósággal szembeni alárendeltségi viszonyának teljes hiányát, valamint azt a tényt, hogy ezek a szereplők saját javukra és felelősségükre jártak el, szabadon szervezték munkájuk végrehajtásának módját, és maguk szedték be jövedelmüket képező díjazásukat (lásd: 2015. szeptember 29-i Gmina Wrocław ítélet (C-276/14, EU:C:2015:635, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Az ítélkezési gyakorlatból az is kitűnik, hogy a csoport és az azt alkotó személyek közötti konvergens gazdasági érdekek nem elegendőek annak megállapításához, hogy e csoport nem „önállóan" végzi tevékenységeit (2020. december 17-i WEG Tevesstraße ítélet, C-449/19, EU:C:2020:1038, 32. pont).

63 Az ítélkezési gyakorlatból az is következik, hogy az a körülmény, hogy az érintett személy nem a saját nevében és javára jár el (lásd ebben az értelemben: 2023. február 16-i DGRFP Cluj ítélet, C-519/21, EU:C:2023:106, 74–77. pont), sőt nem viseli a szóban forgó ügyletért való felelősséget és gazdasági kockázatot (2007. október 18-i van der Steen ítélet, C-355/06, EU:C:2007:615, 23–26. pont; 2019. június 13-i IO [Héa – Felügyelőbizottság tagjának tevékenysége] ítélet, C-420/18, EU:C:2019:490, 42. és 43. pont) lehetővé teszi annak kizárását, hogy ezt az ügyletet önállóan végezték.

64 Kétségtelen, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a héairányelv céljára figyelemmel, amely cél a héa alapjának egységes módon és az európai uniós szabályok szerint történő meghatározására irányul, az adóalanyi minőséget valamennyi tagállamban egységesen kell értelmezni, és azt kizárólag az említett irányelv 9. cikkének (1) bekezdésében foglalt kritériumok alapján kell értékelni (lásd: 2025. április 3-i Grzera ítélet, C-213/24, EU:C:2025:238, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

65 Mindazonáltal a nemzeti jog rendelkezéseinek figyelembevétele hasznos lehet annak meghatározásához, hogy az alapügyben szereplőkhöz hasonló körülmények között teljesülnek-e azon kritériumok, amelyek alapján megállapítható, hogy valamely gazdasági tevékenységet önállóan gyakoroltak-e (2025. április 3-i Grzera ítélet, C-213/24, EU:C:2025:238, 32. pont). Bár végső soron a tényállás értékelésére és a nemzeti jog értelmezésére kizárólagos hatáskörrel rendelkező nemzeti bíróság feladata annak meghatározása, hogy a szóban forgó tevékenységet önállóan gyakorolták-e, a kérdést előterjesztő bíróságnak hasznos válaszokat adni hivatott

Törvényszék hatásköre kiterjed azonban arra, hogy az alapeljárás iratai, valamint a hozzá előterjesztett észrevételek alapján olyan iránymutatásokat nyújtson, amelyek lehetővé teszik a nemzeti bíróság számára az elé terjesztett konkrét jogvitában történő határozathozatalt (lásd ebben az értelemben: 2016. május 12-i Gemeente Borsele és Staatssecretaris van Financiën ítélet, C-520/14, EU:C:2016:334, 32. pont; 2025. április 3-i Grzera ítélet, C-213/24, EU:C:2023:238, 33. pont).

66 A jelen ügyben, még ha a Digipolis a tevékenységét a teljes törzstőkéjével rendelkező tagjai által engedélyezett hatáskör-átruházás alapján végezte is, és az irányító szervei a tagjainak a képviselőiből álltak, ami ténylegesen korlátozta autonómiáját, a Digipolis a tagjaitól független közjogi jogi személy volt, amely saját alapító okiratával, székhellyel, szervekkel, tőkével, vagyonnal, költségvetéssel és alkalmazottakkal rendelkezett. Úgy tűnik tehát, hogy e körülményekből az következik, hogy nem tagjainak belső szervezeti egysége volt, és nem volt azokba integrálva, hanem elegendő szervezeti szabadsággal rendelkezett a tevékenységeinek gyakorlása során az emberi és anyagi erőforrásokat illetően.

67 Szintén a Digipolis – nem pedig annak tagjai – vett részt az adóhatóság előtti eljárásban, és indított keresetet a jogainak védelme érdekében (lásd a fenti 20–24. pontot).

68 A kérdést előterjesztő bíróság feladata tehát annak vizsgálata, hogy a Digipolis a saját nevében és javára járt-e el, amint az a fenti 66. és 67. pontban felidézett tényezőkből kitűnik.

69 Ráadásul jogi személyiségére, vagyonára és törzstőkéjére tekintettel úgy tűnik, hogy a Digipolis a tevékenységeit saját felelősségére végezte, és viselte az e tevékenységek gyakorlásához kapcsolódó gazdasági kockázatot, aminek vizsgálata azonban szintén a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

70 E körülmények között úgy tűnik, hogy a Digipolis tevékenységét önállóan végezte, így teljesítette az adóalanyként való minősítéshez szükséges feltételeket.

Az adóalanyiságnak a közjog által szabályozott szerv mint hatóság által végzett tevékenységből eredő hiányáról

71 A héairányelv 13. cikke (1) bekezdésének első és második albekezdése értelmében az államok, régiók, megyék, települések és egyéb közintézmények nem minősülnek adóalanynak az olyan tevékenységek, illetve ügyletek tekintetében, amelyeket hatóságként folytatnak, kivéve, ha nem adóalanyként való kezelésük a verseny jelentős torzulását eredményezné.

72 E rendelkezést – mint azon általános szabálytól való eltérést, miszerint valamennyi gazdasági jellegű tevékenység héaköteles – szigorúan kell értelmezni (2021. február 25-i Gmina Wrocław [A haszonélvezeti jog átalakítása] ítélet, C-604/19, EU:C:2021:132, 77. pont).

73 Magából a héairányelv 13. cikke (1) bekezdése első albekezdésének szövegéből következik, hogy ahhoz, hogy a nem adóalanyként való kezelés szabálya alkalmazható legyen, két feltételnek kell együttesen teljesülnie, a szóban forgó tevékenységeket közintézménynek kell folytatnia, és e közintézménynek hatóságként kell eljárnia (2021. február 25-i Gmina Wrocław [A haszonélvezeti jog átalakítása] ítélet, C-604/19, EU:C:2021:132, 78. pont).

74 Először is, ami a fenti 73. pontban említett első feltételt illeti, az önkormányzatok közötti együttműködés szabályozásáról szóló rendelet 10. cikkéből kitűnik, hogy két vagy több település jogi személyiséggel rendelkező együttműködési társulást hozhat létre egy vagy több, egymással

tartalmilag összefüggő szakpolitikai területre tartozó célok elérése érdekében. Ezenkívül az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből és a Digipolisnak a *Belgisch Staatsbladban* történt bejegyzéséből származó kivonatból kitűnik, hogy a Digipolis megbízott társulás formájában közjogi jogi személy volt. Úgy tűnik tehát, hogy az olyan intézmény, mint a Digipolis, megfelel a héairányelv 13. cikke (1) bekezdésének első albekezdése értelmében vett közjog által szabályozott szerv fogalmának, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

75 Egyébiránt már megállapításra került, hogy az olyan belga jog szerint megbízott társulás, mint a Digipolis, láthatóan megfelel a héairányelv 13. cikkének (1) bekezdése értelmében vett, közjog által szabályozott szerv fogalmának (2023. április 27-i Fluvius Antwerpen ítélet, C-677/21, EU:C:2023:348, 18. és 50. pont).

76 Mindazonáltal meg kell győződni arról, hogy teljesül-e a héairányelv 13. cikke (1) bekezdésének első albekezdésében előírt második feltétel. Ugyanis kizárólag a hatóságként eljáró közjog által szabályozott szerv által végzett tevékenységek mentesülnek a héa alól.

77 Ami a fenti 76. pontban említett második feltételt illeti, a szóban forgó tevékenységek gyakorlásának módjai teszik lehetővé a közjog által szabályozott szervek nem adóalanyként való kezelése terjedelmének meghatározását. Így a héairányelv 13. cikke (1) bekezdésének első albekezdése értelmében vett hatóságként folytatott tevékenységek olyan tevékenységek, amelyeket a közjog által szabályozott szervek a rájuk vonatkozó sajátos közjogi szabályozás keretében folytatnak, kivéve azokat a tevékenységeket, amelyeket a magánjogi gazdasági szereplőkkel azonos jogi feltételek mellett végeznek (lásd: 2021. február 25-i Gmina Wrocław [A haszonélvezeti jog átalakítása] ítélet, C-604/19, EU:C:2021:132, 78. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

78 Azt is megállapították, hogy e tekintetben nem bír jelentőséggel a szóban forgó tevékenység tárgya és célja, és az a körülmény, hogy e tevékenység folytatása hatósági jogkör alkalmazását foglalja magában, lehetővé teszi annak megállapítását, hogy e tevékenység közjogi szabályozás alá tartozik (lásd: 2021. február 25-i Gmina Wrocław [A haszonélvezeti jog átalakítása] ítélet, C-604/19, EU:C:2021:132, 79. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

79 Márpedig a jelen ügyben az ügy irataiban semmi nem utal arra, hogy a szóban forgó tevékenység keretében a Digipolis a tagjaival szemben közhatalmi jogköröket gyakorolt volna. Éppen ellenkezőleg, úgy tűnik, hogy a Digipolis a tevékenységeit ugyanolyan feltételek mellett végezte, mint a magánjogi gazdasági szereplők, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

80 Másodszor, mivel a telematikai szolgáltatásokat magánjogi gazdasági szereplők is nyújthatják, az alapügyben szereplőhöz hasonló, feladattal megbízott, ilyen szolgáltatásokat nyújtó társulások nem adóalanyként való kezelése a verseny jelentős torzulásához vezethet, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata. E társulásokat tehát a héairányelv 13. cikke (1) bekezdésének második albekezdése alapján adóalanyoknak kell tekinteni.

81 Harmadszor, amint azt a főtanácsnok indítványának 68. pontjában helyesen állítja, a héairányelv 13. cikke (1) bekezdése harmadik albekezdésének megfelelően a közjog által szabályozott szervek akkor minősülnek adóalanynak, ha az ezen irányelv I. mellékletében felsorolt tevékenységeket nem elhanyagolható mértékben végzik. Ezek közé tartoznak a távközlési szolgáltatások is. Márpedig általánosan elfogadott, hogy a telematikai eszközök kombinálják az informatika eszközeit a távközlési eszközökkel. A Törvényszékhez benyújtott észrevételeikben a Digipolis jogutódjai egyebekben azt állítják, hogy a „telematikai” szolgáltatások fogalma távközlési és informatikai

tevékenységeket jelöl. A jelen ügyben, mivel e szolgáltatásokat hosszabb ideig nyújtották, a Digipolis tagjai vagy harmadik személyek részére, és mivel azok a Digipolis fő tevékenységét képezték, nem tekinthetők elhanyagolhatónak.

82 Úgy tűnik tehát, hogy a héairányelv 13. cikke (1) bekezdésének első albekezdése nem alkalmazható a Digipolis által a tagjaival szemben végzett tevékenységekre.

83 Egyébiránt meg kell állapítani, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés a héairányelv 13. cikkének egészét említi, amely magában foglal egy (2) bekezdést is, amely szerint a tagállamok hatóságként folytatott tevékenységnek tekinthetik a közjog által szabályozott szervek tevékenységeit, amennyiben azok ezen irányelv e cikkben felsorolt bizonyos rendelkezései értelmében adómentességet élveznek. Ugyanezen cikk (1) bekezdésének második és harmadik albekezdéséből azonban az következhet, hogy az olyan megbízott társulást, mint a Digipolis, adóalanynak kell minősíteni, függetlenül attól a körülménytől, hogy tevékenységei az említett 13. cikk (1) bekezdésének első albekezdése értelmében vett hatósági tevékenységnek minősíthetők-e (lásd a fenti 80. és 81. pontot).

A Digipolishoz hasonló megbízott társulás tagjai jogállásának a héára gyakorolt esetleges hatásáról

84 Először is, amint azt a Digipolis helyesen állítja, a héairányelv 2. cikkének (1) bekezdésével összhangban az egy tagállamon belül csak az adóalanyként eljáró személy „által” ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás tartozik a héa hatálya alá. Amint azt a főtanácsnok az indítványának 75. és 76. pontjában megállapította, annak megítélése során, hogy ezen ügyletek héakötelesek-e, a szóban forgó ügyleteket végző személy minősége és tevékenysége a meghatározó, nem pedig a termékértékesítései beszerzőinek vagy a szolgáltatásai igénybevevőinek a minősége és tevékenysége.

85 Másodszor, a fenti 77. pontban hivatkozott ítélkezési gyakorlatból kitűnik, hogy a szóban forgó tevékenységek gyakorlásának módjai teszik lehetővé a közjog által szabályozott szervek nem adóalanyként való kezelése terjedelmének meghatározását.

86 A jelen ügyben tehát a telematikai szolgáltatásokra és a kapcsolódó informatikai eszközök értékesítésére tekintettel kell értékelni, hogy a Digipolis megfelel-e a héairányelv 13. cikke (1) bekezdésének első albekezdésében előírt második feltételnek.

87 Márpedig egyrészt, amint az a fenti 79. pontban megállapításra került, és a kérdést előterjesztő bíróság által elvégzendő értékelésre is figyelemmel, semmi nem enged arra következtetni, hogy valamely közjog által szabályozott szerv telematikai szolgáltatások nyújtásából és informatikai eszközök szállításából álló tevékenységei közhatalmi jogosítványok gyakorlásával járnának. Másrészt a Digipolis héaalanyként való kezelésének hiánya nem csupán a verseny bizonyos mértékű torzulásához vezethet, hanem úgy tűnik, hogy e tevékenységek önmagukban kizárják az azokat gyakorló közjog által szabályozott szerv nem adóalanyként való kezelését (lásd a fenti 80. és 81. pontot).

A héasemlegesség elvének értelmezéséről

88 Az adósemlegesség elve a héa területén az egyenlő bánásmód általános elvének az uniós jogalkotó általi kifejeződése. Azzal különösen ellentétes az, hogy az azonos tevékenységet végző gazdasági szereplőket eltérően kezeljék a héa beszedése során (2023. február 16-i DGRFP Cluj ítélet, C-519/21, EU:C:2023:106, 88. pont).

89 Az imént kifejtett elemzésre tekintettel a Digipolis héa-alanyiságának kérdését nem szükséges megválaszolni a héasemlegesség elve szempontjából.

Az „emanációs” elméletnek a Digipolishoz hasonló megbízott társulás adóalanyiságra gyakorolt esetleges következményeiről

90 Amint arra a főtanácsnok az indítványának 57–61. pontjában lényegében rámutatott, a belga jogban az „emanációs” elmélet, mivel olyan jogi fikciót vezet be, amelynek értelmében a megbízott társulás által a tagjai részére nyújtott szolgáltatásnyújtást a tagjai által önmagának nyújtott szolgáltatásnak kell tekinteni, és így az nem tartozik a héa hatálya alá, azzal a következménnyel járna, hogy a héairányelvben, különösen annak 11. és 13. cikkében nem szereplő, nem adóalanyként való kezelés helyzete jönne létre.

91 E tekintetben, mivel az ügy irataiból kitűnik, amit a kérdést előterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia, hogy a Digipolis ellenszolgáltatás fejében nyújt szolgáltatásokat, és önálló gazdasági tevékenységet folytat, főszabály szerint a héairányelv értelmében vett héaalanynak kell tekinteni. Az „emanációs” elmélet alkalmazása nem kérdőjelezheti meg a héairányelvből eredő e minőséget, és nem járhat azzal a hatással sem, hogy az említett szolgáltatásokat kivonják az adó alól.

92 A fenti megfontolások összességére tekintettel az előterjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 2., 9. és 13. cikkét a következőképpen kell értelmezni:

– a megbízott társulás formájában működő közjogi jogi személyt, amelynek tevékenysége abban áll, hogy a tagjai részére telematikai szolgáltatásokat nyújt, és ehhez kapcsolódó informatikai eszközöket értékesít, az igazgatási hatáskörök átruházása keretében, anélkül kell héaalanynak tekinteni, hogy e tekintetben a tagjai között a héa szempontjából fennálló jogállásuk alapján különbséget kellene tenni, feltéve, hogy e szolgáltatásokat ellenérték fejében nyújtják, és e társulás önállóan végez gazdasági tevékenységet;

– az olyan nemzeti adójogi gyakorlat, amely ahhoz vezet, hogy az említett szolgáltatásnyújtásokat a megbízott társulás tagjai által önmaguknak nyújtott szolgáltatásnak kell tekinteni, nem alkalmas a társulás héa-alanyiságának megkérdőjelezésére.

A költségekről

93 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 Törvényszék elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján

A TÖRVÉNYSZÉK (előzetes döntéshozatali tanács)

a következőképpen határozott:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 2., 9. és 13. cikkét

a következőképpen kell értelmezni:

– **a megbízott társulás formájában működő közjogi jogi személyt, amelynek tevékenysége abban áll, hogy a tagjai részére telematikai szolgáltatásokat nyújt, és ehhez kapcsolódó informatikai eszközöket értékesít, az igazgatási hatáskörök átruházása keretében, anélkül kell a hozzáadottérték-adó (héa) alanyának tekinteni, hogy e tekintetben a tagjai között a héa szempontjából fennálló jogállásuk alapján különbséget kellene tenni, feltéve, hogy e szolgáltatásokat ellenérték fejében nyújtják, és e társulás önállóan végez gazdasági tevékenységet;**

– **az olyan nemzeti adójogi gyakorlat, amely ahhoz vezet, hogy az említett szolgáltatásnyújtásokat a megbízott társulás tagjai által önmaguknak nyújtott szolgáltatásnak kell tekinteni, nem alkalmas e társulás héa-alanyiságának megkérdőjelezésére.**

Papasavvas Półtorak Sampol Pucurull

Steinfatt Valasidis

Kihirdetve Luxembourgban, a 2026. február 25-i nyilvános ülésen.

Aláírások