

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nyolcadik tanács)

2016. június 2. (*)

„Elzetes döntéshozatal – Adózás – Hozzáadottértékadó – 2006/112/EK irányelv – A 9. cikk (1) bekezdése – Az »adóalany« és a »gazdasági tevékenység« fogalma – A 24. cikk (1) bekezdése – A »szolgáltatásnyújtás« fogalma – Mezőgazdasági létesítmények – Vízelvezető rendszer nonprofit gazdasági társaság által történő építése és üzemeltetése – A létesítmények állami támogatásokon és európai uniós támogatásokon keresztüli finanszírozásának hatása”

A C-263/15. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Kúria (Magyarország) a Bírósághoz 2015. június 3-án érkezett, 2015. május 14-i határozatával terjesztett elő az elzete

a **Lajvér Meliorációs Nonprofit Kft.**,

a **Lajvér Csapadékvízrendezési Nonprofit Kft.**

és

a **Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (NAV)**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nyolcadik tanács),

tagjai: D. Šváby tanácselnök, J. Malenovský és M. Vilaras (előadó) bírák,

főtanácsnok: E. Sharpston,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a magyar kormány képviseletében Fehér M. Z. és Koós G., meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében Talabér-Ritz K. és M. Owsiany-Hornung, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az elzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadórendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.) 9. cikke (1)

bekezdésének és 24. cikke (1) bekezdésének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Lajvér Meliorációs Nonprofit Kft. és a Lajvér Csapadékvízrendezési Nonprofit Kft., mint nem jövedelemszerzési célú gazdasági társaságok, valamint a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (NAV) (Magyarország) között a Recontir BPM Kft. által e társaságok javára végzett munkák vonatkozásában kibocsátott számlákban foglalt hozzáadottérték-adóra (a továbbiakban: héa) vonatkozó levonási joguk tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették el.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja előírja, hogy a héa hatálya alá tartozik az egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás.

4 Az említett irányelv 9. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

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

»Gazdasági tevékenység« a termelői, a kereskedői, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermelői 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 Ugyanezen irányelv 24. cikkének (1) bekezdése előírja:

„»Szolgáltatásnyújtás« minden olyan tevékenység, amely nem minősül termékértékesítésnek.”

A magyar jog

6 Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: áfatörvény) 5. §-ának (1) bekezdése előírja:

„Adóalany: az a jogképes személy vagy szervezet, aki (amely) saját neve alatt gazdasági tevékenységet folytat, tekintet nélkül annak helyére, céljára és eredményére. [...]”

7 Az áfatörvény 6. §-ának (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Gazdasági tevékenység: valamely tevékenység üzletszerű, illetőleg tartós vagy rendszeres jelleggel történő folytatása, amennyiben az ellenérték elérésére irányul, vagy azt eredményezi, és annak végzése független formában történik.”

8 Az áfatörvény 16. §-a kimondja:

„A termék értékesítésére, szolgáltatás nyújtására nincs befolyással, ha az szerződéskötés, jogszabályi rendelkezés, bírósági és más hatósági határozat (végzés) alapján, illetőleg árverés útján történik.”

9 Az áfatörvény 259. §-ának 6. pontja szerint:

„ellenérték: bármilyen vagyoni előny, ideértve a meglévő követelés mérséklésére elismert vagyoni

értéket is, de ide nem értve a kártérítést”.

10 A gazdasági társaságokról szóló 2006. évi IV. törvény 4. §-ának (1) bekezdése elírja:

„Gazdasági társaság nem jövedelemszerzésre irányuló közös gazdasági tevékenység folytatására is alapítható (nonprofit gazdasági társaság). Nonprofit gazdasági társaság bármely társasági formában alapítható és m?ködtethet?. A gazdasági társaság nonprofit jellegét a gazdasági társaság cégnevében a társasági forma megjelölésénél fel kell tüntetni.”

Az alapeljárás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

11 Az alapeljárás felperesei „nonprofit gazdasági társaságok”, amelyek e jogcímen nem jövedelemszerzésre irányuló gazdasági tevékenységet folytatnak, és csak kiegészít? jelleggel folytathatnak üzletszer? gazdasági tevékenységet. Létrehozásuk célja a tagjaik tulajdonában lévő földterületen lévő mez?gazdasági létesítmények, úgymint vízelvezet?, tározó és hordalékakna megépítése, majd üzemeltetése.

12 Az e létesítmények megvalósításához szükséges munkákat állami és európai uniós forrásokból finanszírozták. Az alapeljárás felperesei e munkák elvégzéséhez rendelkeznek a hatósági engedélyekkel és az érintett földterület tulajdonosainak hozzájárulásával. Egyébiránt az alapeljárás felperesei a mez?gazdasági létesítményekért nyolc évig üzemeltetési díjat kívánnak szedni az említett tulajdonosoktól.

13 Az alapeljárás felperesei az ügyletek el?készítésével és kivitelezésével a Recontír BPM-et bízták meg, amely az eddig teljesített munkákról héát tartalmazó számlát bocsátott ki, amely héát az alapeljárás felperesei le kívántak vonni.

14 A NAV azonban az alapeljárás felperesei által kért adólevonási jogot megtagadta azzal az indokkal, hogy a tervezett tevékenység nem tartozik az áfatörvény 6. §-a szerinti „gazdaság tevékenység” körébe, sem a közúthálózat részét képez?, és ezért bárki által igénybe vehet?, sem a magántulajdonban lévő szakaszok vonatkozásában. A NAV szerint az alapeljárás felperesei tehát a tevékenységük tekintetében nem rendelkeznek „adóalany” min?séggel. A felperesek tagjaik felé vagy harmadik személyek irányába nem végeznek olyan tevékenységet, amely „szolgáltatásnyújtásnak” min?sülne. A mez?gazdasági létesítmények rendeltetésszer? üzemeltetése, amely a betonpálya és környezete tisztán tartásában, és a szabad vízfolyás folyamatos biztosításában áll, közúti jelleg?, és jogszabályban elírt kötelezettség, nem pedig szolgáltatásnyújtás. Az alapeljárás felperesei által az e létesítmények üzemeltetéséhez beszedni tervezett csekély mérték? bevétel nem felel meg az áfatörvény „ellenérték” fogalmának.

15 Az alapeljárás felpereseinek az ezen elutasító határozattal szemben indított keresete az els? fokon a NAV által elterjesztett indokokkal egyez? indokolás mellett elutasításra került.

16 Az alapeljárás felperesei következőképpen felülvizsgálati kérelmet terjesztettek el? a Kúriához, és úgy érveltek, hogy gazdasági társaságokként „adóalany” min?séggel rendelkeznek, és az adóalanyiság tényszer?ségen alapul. Álláspontjuk szerint az adólevonási jog gyakorolhatósága a végzett tevékenység besorolásától függ, és az áfatörvény 6. §-ának (1) bekezdése szerinti „gazdasági tevékenység” fogalom meghatározásának megvalósulásához elegend? valamely tevékenység tartós vagy rendszeres végzése, amely ellenérték elérését eredményezi. Hasznot nem kell realizálni ahhoz, hogy az „gazdasági tevékenységnek” min?süljön.

17 A kérdést elterjeszt? bíróság megállapítja, hogy a „gazdasági tevékenység” fogalma széles kör?, és sem a nyereségesség, sem a beruházások állami támogatásokból történ? finanszírozása nem bír jelent?séggel e területen. Álláspontja szerint valamely tevékenység

„szolgáltatásnyújtásként” történ? min?sítése szempontjából irreleváns, hogy az alapeljárás felperesei jogszabályban el?írt fenntartási kötelezettségüket teljesítik. Ezzel szemben a kérdést el?terjeszt? bíróság vizsgálja, hogy az üzemeltetési és hasznosítási szerz?dés szerint fizetett díj ellenértéknek min?sül?e, és hogy a beruházások révén megvalósított mez?gazdasági létesítmények fenntartása és az ilyen ellenérték között fennáll?e közvetlen kapcsolat.

18 E körülményekre tekintettel a Kúria felfüggesztette az eljárást, és el?zetes döntéshozatal céljából a következ? kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) A perbeli tényállásban a[z alapeljárás] felperese[i] adóalanyként járnak?e el, figyelemmel arra, hogy a [2006/112 irányelv 9. cikke] (1) bekezdésének értelmezése nem zárja ki a gazdasági tevékenység fogalmi köréb?l a gazdasági társaságok által végzett tevékenységeket, még akkor sem, ha csupán kiegészít? jelleggel folytathatnak üzletszer? gazdasági tevékenységet?

2) Befolyásolja?e a[z alapeljárás] felperese[inek] adóalanyiságát az a körülmény, hogy beruházásuk jelent?s részben állami támogatásból valósul meg, és az üzemeltetés során csekély összeg? hasznosítási díjból származó bevételhez jutnak?

3) Amennyiben a második kérdésre a válasz nem, úgy ez a »hasznosítási díj« a szolgáltatásnyújtás ellenértékének tekintend?e, és fennáll?e a közvetlen kapcsolat a szolgáltatásnyújtás és az ellenérték fizetése között?

4) Megvalósul?e a [2006/112] irányelv 24. cikke értelmezése szerinti szolgáltatásnyújtás a[z alapeljárás] felperese[i] részér?l az elkészült beruházás üzemeltetésével, vagy a jogszabályi kötelezettségek teljesítésére tekintettel az szolgáltatásnyújtásnak nem tekinthet?e?”

Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésekr?l

19 Az együttesen vizsgálandó négy kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 2006/112 irányelv 9. cikkének (1) bekezdését úgy kell?e értelmezni, hogy az alapügyben szerepl?höz hasonló mez?gazdasági létesítmények nonprofit gazdasági társaság által történ? üzemeltetése az e rendelkezés szerinti gazdasági tevékenységnek min?sül azon körülmény ellenére, hogy egyrészt e létesítményeket jelent?s mértékben állami támogatásokból finanszírozták, másrészt pedig üzemeltetésük során csak csekély összeg? hasznosítási díjból származó bevételhez jutnak. Kérdése arra is kiterjed, hogy az említett irányelv 24. cikkét úgy kell?e értelmezni, hogy a mez?gazdasági létesítmények ezen üzemeltetése szolgáltatásnyújtásnak min?sül, és hogy közvetlen kapcsolat áll fenn e szolgáltatásnyújtás és az esetleg ellenértéknek min?sül? díj között azon körülmény ellenére, hogy jogszabályi kötelezettségek teljesítésér?l van szó.

20 Emlékeztetni kell arra, hogy bár a 2006/112 irányelv tágan határozza meg a héa alkalmazási körét, e rendelkezés kizárólag a gazdasági jelleg? tevékenységekre vonatkozik (lásd különösen: 2003. június 26?i MKG?Kraftfahrzeuge?Factoring ítélet, C?305/01, EU:C:2003:377, 39. pont; 2007. június 26?i T?Mobile Austria és társai ítélet, C?284/04, EU:C:2007:381, 34. pont; 2009. október 29?i Bizottság kontra Finnország ítélet, C?246/08, EU:C:2009:671, 34. pont).

21 A 2006/112 irányelvnek az adóköteles ügyletekre vonatkozó 2. cikke szerint ugyanis a termékimporton túl a héa hatálya alá tartozik a tagállamon belül ellenérték fejében teljesített Közösségen belüli termékbeszerzés, termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás. Ezenkívül az említett irányelv 9. cikke értelmében az min?sül adóalany, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére (lásd különösen: 1987. március 26?i Bizottság kontra Hollandia ítélet, 235/85, EU:C:1987:161, 6. pont; 2008. szeptember 16?i Isle of Wight Council és társai ítélet, C?288/07, EU:C:2008:505, 26. és 27.

pont; 2009. október 29-i Bizottság kontra Finnország ítélet, C-246/08, EU:C:2009:671, 35. pont).

22 Ugyanígy a „termékértékesítés” és a „szolgáltatásnyújtás” fogalmainak vizsgálata azt mutatja, hogy az adóköteles tevékenységeket a 2006/112 irányelv értelmében meghatározó e fogalmak mindegyike objektív jellegű, és az érintett tevékenységek céljától és eredményétől függetlenül alkalmazandó (lásd ebben az értelemben: 2006. január 12-i Optigen és társai ítélet, C-354/03, C-355/03 és C-484/03, EU:C:2006:16, 44. pont).

23 A „gazdasági tevékenység” fogalmát a 2006/112 irányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése úgy határozza meg, hogy az felöleli a termelést, a kereskedést, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét, valamint különösen a materiális vagy immateriális javak bevétel elérése érdekében történő tartós hasznosítását magukban foglaló tevékenységeket (lásd különösen: 2007. június 26-i T-Mobile Austria és társai ítélet, C-284/04, EU:C:2007:381, 33. pont; 2009. október 29-i Bizottság kontra Finnország ítélet, C-246/08, EU:C:2009:671, 36. pont; 2013. június 20-i Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr ítélet, C-219/12, EU:C:2013:413, 16. pont).

24 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a 2006/112 irányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése szerinti „hasznosítás” fogalma a közös héarendszer semlegessége követelményének megfelelően minden olyan ügyletre vonatkozik, tekintet nélkül azok jogi formájára, amely bevétel elérése érdekében javak tartós hasznosítását foglalja magában (lásd ebben az értelemben: 2007. június 26-i T-Mobile Austria és társai ítélet, C-284/04, EU:C:2007:381, 38. pont; 2007. december 13-i Götz-ítélet, EU:C:2007:789, 18. pont).

25 Egyébiránt a 2006/112 irányelv 24. cikke értelmében szolgáltatásnyújtás minden olyan tevékenység, amely nem minősül termékértékesítésnek.

26 Márpedig valamely szolgáltatásnyújtás adóalapját a nyújtott szolgáltatásért kapott ellenérték képezi, következésképpen csak akkor adóztatható a szolgáltatásnyújtás, ha közvetlen kapcsolat van a nyújtott szolgáltatás és a kapott ellenérték között. Ebből következik, hogy a szolgáltatás a 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében csak akkor minősül „ellenérték fejében” teljesítettnek, és így adókötelesnek, ha a szolgáltatás nyújtója és igénybevevője között olyan jogviszony van, amelynek keretében kölcsönös szolgáltatásnyújtásra kerül sor úgy, hogy a szolgáltatásnyújtó által kapott juttatás képezi a szolgáltatást igénybe vevő számára nyújtott szolgáltatás tényleges ellenértékét (1994. március 3-i Tolsma-ítélet, C-16/93, EU:C:1994:80, 13. és 14. pont; 2002. március 21-i Kennemer Golf ítélet, C-174/00, EU:C:2002:200, 39. pont; 2009. október 6-i SPÖ Landesorganisation Kärnten ítélet, C-267/08, EU:C:2009:619, 19. pont).

27 Az elterjesztett kérdésekre a fenti megfontolásokra tekintettel kell választ adni.

28 Először is az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az alapügyben szóban forgó tevékenység egy vízelvezető, tározóból és hordalékaknából álló mezőgazdasági létesítmény üzemeltetésében áll. Az ilyen tevékenység akkor tekintendő úgy, hogy a 2006/112 irányelv 9. cikke (1) bekezdése második albekezdésének értelmében vett „gazdasági tevékenység” fogalma alá tartozik, ha azt tartós bevétel elérése érdekében végzik.

29 Az a kérdés, hogy e tevékenységet tartós bevétel elérése érdekében végzik-e, ténykérdés, amelyet az adott ügy összes körülményének figyelembevételével kell megválaszolni, amelyek között szerepel többek között az érintett termék jellege (lásd: 2012. július 19-i R-dlihs-ítélet, C-263/11, EU:C:2012:497, 33. pont; 2013. június 20-i Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr ítélet, C-219/12, EU:C:2013:413, 19. pont).

30 A jelen esetben az alapeljárás felperesei által teljesített vagy teljesítendő szolgáltatások a

mezőgazdasági létesítményeknek és a közúthálózat részét képező bizonyos szakaszoknak a szabad vízfolyás, többek között e létesítmények tisztán tartása révén történő folyamatos biztosítása érdekében történő üzemeltetésében állnak. E szolgáltatások díjazás ellenében történnek vagy történnek majd, mivel az alapeljárás felperesei a mezőgazdasági létesítmények vonatkozásában üzemeltetési díjat kívánnak szedni 8 évre szóló határozott időtartamra az érintett ingatlan tulajdonosoktól.

31 Ilyen feltételek mellett meg kell állapítani, hogy e létesítmények üzemeltetésének biztosítása bevétel elérése érdekében történik.

32 E tekintetben jóllehet kétséges, hogy az alapeljárás felperesei a mezőgazdasági létesítmények üzemeltetését már megkezdték abban az időpontban, amikor az előzetesen megfizetett hűa levonásához való jogukra hivatkoztak, emlékeztetni kell arra, hogy minden, a 2006/112 irányelv 9. cikke szerinti „gazdasági tevékenység” önálló folytatásába – objektív elemek által alátámasztottan – kezdeni szándékozó személyt, aki ennek érdekében teljesíti az első beruházási kiadásokat, adóalanynak kell tekinteni (lásd analógia útján: 2000. március 21-ii Gabalfrisa és társai ítélet, C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, 47. pont; 2000. június 8-ii Breitsohl-itélet, C-400/98, EU:C:2000:304, 34. pont).

33 Egyébiránt meg kell állapítani, hogy a beszédésére előírt nyolcéves időszak a tervezett üzemeltetési díjnak a jelen ítélet 23. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat szerinti tartós jelleget biztosít.

34 A tartós bevétel fennállását nem kérdőjelezheti meg az, hogy az alapeljárás felperesei csupán kiegészítő jelleggel folytathatnak üzletszerű gazdasági tevékenységet.

35 Egyrészt emlékeztetni kell arra, hogy kitűnik magából a 2006/112 irányelv 9. cikke (1) bekezdése második albekezdésének szövegéből, mind pedig a Bíróság ítélkezési gyakorlatából, hogy annak megállapítása szempontjából, hogy a materiális vagy immateriális javak hasznosítása bevétel elérése érdekében történik-e, nem releváns az, hogy a hasznosítás nyereségszerzésre irányul-e, vagy sem (lásd különösen: 2013. június 20-ii Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr ítélet, C-219/12, EU:C:2013:413, 25. pont), így az a tény, hogy társasági formájuk okán az alapeljárás felperesei csupán kiegészítő jelleggel folytathatnak üzletszerű gazdasági tevékenységet, nem befolyásolja a tartós bevétel elérése érdekében folytatott gazdasági tevékenység fennállását.

36 Másrészt az alapügyben szóban forgó tevékenység kiegészítő jelleggel történő lehetséges folytatásának e tevékenység gazdasági jellegére gyakorolt hatása a mezőgazdasági létesítmények hasznosítása valamennyi feltételének vizsgálatától függ, amely annak meghatározásához szükséges, hogy e létesítményeket ténylegesen tartós bevétel elérése érdekében használják-e (lásd ebben az értelemben: 1996. szeptember 26-ii Enkler-itélet, C-230/94, EU:C:1996:352, 27. pont; 2012. július 19-ii Rüdli-itélet, C-263/11, EU:C:2012:497, 34. pont).

37 Mindazonáltal a kérdést előterjesztő bíróság által közölt és a jelen ítélet 31–34. pontjában már megállapított ténybeli elemekre tekintettel kitűnik, hogy az időtartama okán a tervezett üzemeltetési díj tartós jelleget ölt, és így e létesítmények üzemeltetése a 2006/112 irányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése szerinti „gazdasági tevékenységnek” tekintendő.

38 Végül az a körülmény, hogy a megvalósított beruházásokat nagy részben a tagállam és az Unió által nyújtott támogatásokból finanszírozták, nem befolyásolja az alapeljárás felperesei által folytatott vagy tervezett tevékenység gazdasági jellegét, mivel a „gazdasági tevékenység” fogalma objektív jellegű, és nemcsak az érintett tevékenységek céljától és eredményétől, hanem az érintett

gazdasági szereplő által választott finanszírozás módjától is függetlenül alkalmazandó, ideértve a közpénzből kapott támogatások esetét is (lásd a levonási jog korlátozásának tilalmát illetően: 2005. október 6-ai Bizottság kontra Franciaország ítélet, C-243/03, EU:C:2005:589, 32. és 33. pont; 2009. április 23-ai PARAT Automotive Cabrio ítélet, C-74/08, EU:C:2009:261, 20. és 26. pont).

39 Másodszor, a mezőgazdasági létesítmények üzemeltetése csak akkor tekinthető az ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtások körébe tartozónak, amennyiben közvetlen kapcsolat áll fenn a nyújtott szolgáltatás és az alapeljárás felperesei által kapott vagy beszedendő üzemeltetési díj között, és amennyiben e díj a szolgáltatás igénybevevőjének számára nyújtott szolgáltatás ellenében nyújtott valódi ellenszolgáltatást képez.

40 A jelen esetben az alapeljárás felperesei által nyújtott vagy nyújtandó szolgáltatások a mezőgazdasági létesítményeknek és a közúthálózat részét képező bizonyos szakaszoknak a szabad vízfolyás, többek között e létesítmények tisztán tartása révén történő folyamatos biztosítása érdekében történő üzemeltetésében állnak, tehát a 2006/112 irányelv 24. cikke szerinti szolgáltatásnyújtásnak minősülnek.

41 Az alapügyben szóban forgó tevékenység visszterhes jellegének értékelésekor nincs jelentősége azon körülménynek, hogy e tevékenység keretében a közutaknak a szabad vízfolyás biztosítása érdekében történő tisztán tartása jogszabályban előírt kötelezettség, mivel az ilyen körülmény nem kérdőjelezheti meg sem az ilyen tevékenység „szolgáltatásnyújtásnak” történő minősítését, sem pedig az e szolgáltatás és az ellenértéke közötti közvetlen kapcsolatot.

42 A Bíróság ugyanis akként ítélte meg, hogy az a tény, hogy az érintett tevékenység abban áll, hogy törvényben ráruházott és törvényben szabályozott közhasznú feladatokat lát el, nem releváns annak értékelésekor, hogy e tevékenység az ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtások körébe tartozik-e (lásd ebben az értelemben: 2000. szeptember 12-ai Bizottság kontra Franciaország ítélet, C-276/97, EU:C:2000:424, 33. pont; 2009. október 29-ai Bizottság kontra Finnország ítélet, C-246/08, EU:C:2009:671, 40. pont). Egyébiránt az is megállapítást nyert, hogy még ha az érintett tevékenység célja kizárólag és közvetlenül az érintett tagállamra háruló alkotmányos kötelezettség teljesítése is, a nyújtott szolgáltatás és a kapott ellenérték között fennálló közvetlen kapcsolatot akkor sem kérdőjelezi meg kizárólag e tény (lásd ebben az értelemben: 2015. október 29-ai Saudaçor-ítélet, C-174/14, EU:C:2015:733, 39. pont).

43 Ugyanígy a kérdést előterjesztő bíróság által ismertetett többi tényállási elem között sincs olyan, amely befolyásolhatná a nyújtott vagy nyújtandó szolgáltatás és a kapott vagy beszedendő ellenérték között fennálló közvetlen kapcsolatot.

44 Különösen ez a helyzet az alapeljárások felperesei által előírt csekély összegű üzemeltetési díj összege tekintetében.

45 Ugyanis emlékeztetni kell arra, hogy az ellenérték fejében teljesített ügyletként való minősítésre tekintettel irreleváns az a tény, hogy a gazdasági ügylet az önköltségi árnál magasabb vagy alacsonyabb áron, következésképpen a szokásos piaci értéknél magasabb vagy alacsonyabb áron valósul-e meg (lásd ebben az értelemben: 2005. január 20-ai Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, 22. pont; 2011. június 9-ai Campsa Estaciones de Servicio ítélet, C-285/10, EU:C:2011:381, 25. pont; 2014. március 27-ai Le Rayon d'Or ítélet, C-151/13, EU:C:2014:185, 36. és 37. pont).

46 Ennélfogva az ilyen körülmény 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 ebben az értelemben: 2015. október 29-i Saudaçor-ítélet, C-174/14, EU:C:2015:733, 36. pont).

47 Emellett az említett díj összegét elzeterjeszt bíróság, mind pedig a magyar kormány és az Európai Bizottság megállapította, hogy a kapott vagy beszedend díj csekély összeg. Ezzel kapcsolatban elismerhet továbbá, hogy ezen összeget világosan lefektetett szempontok szerint határozták meg. Ugyanis az alapeljárás felperesei által teljesített vagy teljesítendő, tisztán tartásra irányuló szolgáltatásoknak a rájuk a szabad vízfolyás biztosítása érdekében a mezgazdasági létesítmények üzemeltetjeként háruló kötelezettség teljesítésére kell irányulniuk. Az ilyen kötelezettség megnyilvánulhat a körülírt jelleg, tisztán tartásra irányuló, szabályos időközökben teljesített műveletekben, amelyek elzeterjeszt meghatározott díjazás ellenében történhetnek.

48 Ilyen összefüggések között még a csekély összeg üzemeltetési díj is képezheti az alapeljárás felperesei által az említett létesítmények elhelyezkedése szerinti földterületek tulajdonosai számára nyújtott szolgáltatás ellenértékét az 1994. március 3-i Tolsma-ítélet (C-16/93, EU:C:1994:80, 13. és 14. pont), a 2002. március 21-i Kennemer Golf ítélet (C-174/00, EU:C:2002:200, 39. pont), valamint a 2009. október 6-i SPÖ Landesorganisation Kärnten ítélet (C-267/08, EU:C:2009:619, 19. pont) szerint.

49 E tekintetben a kérdést elzeterjeszt bíróság feladata annak vizsgálata, hogy a kapott vagy beszedend díj összege ellenértékként olyan jellegű-e, hogy bizonyítja a nyújtott vagy nyújtandó szolgáltatások és az említett ellenérték közötti közvetlen kapcsolat fennállását, és következésképpen a szolgáltatásnyújtások visszterhes jellegét. Különösen meg kell bizonyosodnia arról, hogy az alapeljárás felperesei által elírt díj nem csak részlegesen ellentételezi a nyújtott vagy nyújtandó szolgáltatásokat, és hogy mértékét nem olyan esetleges más tényező fennállására tekintettel határozták meg, amelyek adott esetben megkérdjelezhetik a szolgáltatások és az ellenértékük közötti közvetlen kapcsolat fennállását.

50 Egyébiránt adott esetben a kérdést elzeterjeszt bíróság feladata megbizonyosodni arról, hogy az alapügyben szereplő ügylet nem teljesen mesterséges, valós gazdasági tartalmat nélkülöz, kizárólag adóelőny megszerzését célzó megállapodás (lásd ebben az értelemben: 2011. október 27-i Tanoarch-ítélet, C-504/10, EU:C:2011:707, 51. pont; 2012. július 12-i J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard ítélet, C-326/11, EU:C:2012:461, 35. pont).

51 A fenti megfontolások összességére figyelemmel az elzeterjesztett kérdésekre akként kell válaszolni, hogy:

– A 2006/112 irányelv 9. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló mezgazdasági létesítményeknek a csak kiegészítő jelleggel ilyen üzletszerű gazdasági tevékenységet végző nonprofit gazdasági társaság által történő üzemeltetése az e rendelkezés szerinti gazdasági tevékenységnek minősül azon körülmény ellenére, hogy egyrészt e létesítményeket jelentős mértékben állami támogatásokból finanszírozták, másrészt pedig üzemeltetésük során csak csekély összegű hasznosítási díjból származó bevételhez jutnak, mivel e díj a tervezett beszédési időszak okán tartós jellegű.

– A 2006/112 irányelv 24. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló mezgazdasági létesítmények üzemeltetése ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásokban áll, amennyiben közvetlen kapcsolat áll fenn a kapott vagy beszedend díjjal, feltéve hogy e csekély mértékű díj a nyújtott szolgáltatás ellenértékét képezi, és azon körülmény ellenére, hogy e szolgáltatások jogszabályi kötelezettségek teljesítésének minősülnek. A kérdést elzeterjeszt bíróság feladata annak vizsgálata, hogy a kapott vagy beszedend díj összege ellenértékként olyan jellegű-e, hogy bizonyítja a nyújtott vagy nyújtandó szolgáltatások és az említett ellenérték

közötti közvetlen kapcsolat fennállását, és következésképpen a szolgáltatásnyújtások visszerhes jellegét. Különösen meg kell bizonyosodnia arról, hogy az alapeljárás felperesei által elírt díj nem csak részlegesen ellentételezi a nyújtott vagy nyújtandó szolgáltatásokat, és hogy mértékét nem olyan esetleges más tényezők fennállására tekintettel határozták meg, amelyek adott esetben megkérdőjelezhetik a szolgáltatások és az ellenértékük közötti közvetlen kapcsolat fennállását.

A költségekről

52 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést elterjesztő 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 (nyolcadik tanács) a következőképpen határozott:

1) **A közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 9. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló mezőgazdasági létesítményeknek a csak kiegészítő jelleggel ilyen üzletszerű gazdasági tevékenységet végző nonprofit gazdasági társaság által történő üzemeltetése az e rendelkezés szerinti gazdasági tevékenységnek minősül azon körülmény ellenére, hogy egyrészt e létesítményeket jelentős mértékben állami támogatásokból finanszírozták, másrészt pedig üzemeltetésük során csak csekély összegű hasznosítási díjból származó bevételhez jutnak, mivel e díj a tervezett beszédési időszaka okán tartós jellegű.**

2) **A 2006/112 irányelv 24. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló mezőgazdasági létesítmények üzemeltetése ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásokban áll, amennyiben közvetlen kapcsolat áll fenn a kapott vagy beszédendő díjjal, feltéve hogy e csekély mértékű díj a nyújtott szolgáltatás ellenértékét képezi, és azon körülmény ellenére, hogy e szolgáltatások jogszabályi kötelezettségek teljesítésének minősülnek. A kérdést elterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy a kapott vagy beszédendő díj összege ellenértékként olyan jellegű-e, hogy bizonyítja a nyújtott vagy nyújtandó szolgáltatások és az említett ellenérték közötti közvetlen kapcsolat fennállását, és következésképpen a szolgáltatásnyújtások visszerhes jellegét. Különösen meg kell bizonyosodnia arról, hogy az alapeljárás felperesei által elírt díj nem csak részlegesen ellentételezi a nyújtott vagy nyújtandó szolgáltatásokat, és hogy mértékét nem olyan esetleges más tényezők fennállására tekintettel határozták meg, amelyek adott esetben megkérdőjelezhetik a szolgáltatások és az ellenértékük közötti közvetlen kapcsolat fennállását.**

Aláírások

* Az eljárás nyelve: magyar.