A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nagytanács)

2006. február 21. (*)

„Hatodik HÉA-irányelv – A 10. cikk (2) bekezdése – A HÉA felszámíthatósága – Előlegfizetés – Gyógyszeripari termékek és protézisek jövőbeni teljesítésére vonatkozó előlegfizetés”

A C-419/02. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Egyesült Királyság) a Bírósághoz 2002. november 20-án érkezett, 2002. november 8-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **BUPA Hospitals Ltd**,

a **Goldsborough Developments Ltd**

és

a **Commissioners of Customs & Excise**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nagytanács),

tagjai: V. Skouris elnök, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Schiemann, J. Makarczyk tanácselnökök, S. von Bahr (előadó), J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, K. Lenaerts, P. Kūris, Juhász E. és G. Arestis bírák,

főtanácsnok: M. Poiares Maduro,

hivatalvezető: K. Sztranc tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2004. november 23-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a BUPA Hospitals Ltd és a Goldsborough Developments Ltd képviseletében R. Venables QC, segítője: T. Lyons barrister, D. Garcia solicitor megbízásából,

– az Egyesült Királyság Kormánya képviseletében R. Caudwell, meghatalmazotti minőségben, segítője: C. Vajda QC,

– Írország képviseletében D. J. O’Hagan, meghatalmazotti minőségben, segítője: A. M. Collins SC,

– a holland kormány képviseletében H. G. Sevenster, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében R. Lyal, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2005. április 7-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az 1995. április 10-i 95/7/EK tanácsi irányelvvel (HL L 102. 18. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 274. o.) módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: a hatodik irányelv) 2. cikke 1. pontjának, 4. cikke (1) és (2) bekezdésének, 5. cikke (1) bekezdésének, 10. cikke (2) bekezdésének és 17. cikkének értelmezésére vonatkozik.

2 A kérelmet a BUPA cégcsoporthoz tartozó két társaság, a BUPA Hospitals Ltd (a továbbiakban: BUPA Hospitals), valamint a Goldsborough Developments Ltd (a továbbiakban Goldsborough Developments) és a Commissioners of Customs & Excise (a továbbiakban: Commissioners) között folyamatban lévő eljárás keretében terjesztették elő, amelyben a Commissioners elutasította a BUPA cégcsoportba tartozó két másik társaság jövőben teljesítendő értékesítéséhez kapcsolódóan fizetett előlegben foglalt 17,5 millió GPB (hozzávetőleg 26,2 millió euró) előzetesen felszámított hozzáadottérték-adónak (a továbbiakban: HÉA) a BUPA Hospitals, valamint a Goldsborough Developments általi levonását.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

3 A hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja értelmében a HÉA alá tartozik az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás.

4 Az irányelv 4. cikkének (1) bekezdése alapján adóalany az a személy, aki a (2) bekezdésben meghatározott gazdasági tevékenységek egyikét önállóan végzi. A hivatkozott (2) bekezdés meghatározása szerint „gazdasági tevékenység” a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét magában foglalja, és különösen ilyennek minősül azon tevékenység is, amely a bevétel elérése érdekében materiális vagy immateriális javak tartós hasznosítását foglalja magában.

5 A hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második bekezdése szerint:

„A 29. cikk szerinti konzultációra is figyelemmel minden államnak jogában áll együtt, egyetlen adóalanyként kezelni azon belföldön letelepedett alanyokat, amelyek ugyan jogilag függetlenek, de amelyeket kölcsönös pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatok egymással szorosan összefűznek”.

6 Ugyanezen irányelv 5. cikkének (1) bekezdése értelmében „»[t]ermékértékesítés«: a materiális javak feletti tulajdonjog átengedése.”

7 A hatodik irányelv 10. cikkének (1) és (2) bekezdése ekként rendelkezik:

„(1) a) »adóköteles esemény« olyan esemény, amely által az adó felszámítási kötelezettségének törvényes feltételei [helyesen: az adó felszámíthatóságához szükséges törvényi feltételek] megvalósulnak;

b) az adó »felszámíthatósága« azon időpontban keletkezik, amikor az adóhatóság törvény alapján jogosulttá válik, hogy az adóalannyal szemben az adót követelje, függetlenül attól, hogy a tényleges megfizetés késleltetett lehet.

(2) Az adóköteles esemény és az adó felszámíthatósága azon időpontban keletkezik, amikor a termék értékesítése vagy a szolgáltatás nyújtása megtörténik. Az 5. cikk (4) bekezdésének b) pontjában meghatározottakon kívüli termékértékesítés és olyan szolgáltatásnyújtás, amelyeknél folyamatos elszámolásokra és részletfizetésekre kerül sor, mindig azon időszak lejártakor minősül megtörténtnek [helyesen: Az 5. cikk (4) bekezdésének b) pontjában meghatározottakon kívüli termékértékesítést és olyan szolgáltatásnyújtást, amelynél folyamatos elszámolásra és részletfizetésre kerül sor, azon időszak lejártakor kell teljesítettnek tekinteni], amelyre ezen elszámolások vagy részletfizetések vonatkoznak.

Amennyiben előlegfizetésekre kerül sor a termék leszállítását vagy a szolgáltatás teljesítését [helyesen: a termék vagy a szolgáltatás teljesítését] megelőzően, úgy az adó felszámíthatósága az ellenérték átvételének időpontjában keletkezik az ellenérték összegének megfelelő mértékben.

Az előző rendelkezésektől eltérően a tagállamok előírhatják, hogy az adó felszámíthatósága – egyes értékesítésekre vagy adóalanyok meghatározott csoportjaira vonatkozóan – a következő időpontokban keletkezzen:

– legkésőbb a számla vagy a számlát helyettesítő bizonylat kibocsátása, vagy

– legkésőbb az ellenérték átvétele, vagy

– az adóköteles esemény tényleges beállásának időpontját követő meghatározott időszakon belül, amennyiben a számla vagy a számlát helyettesítő bizonylat kiállítása nem, vagy csak később [helyesen: késedelmesen] valósul meg.”

8 Az irányelv 13. cikke A. része (1) pontjának b)–e) pontjai akként rendelkeznek, hogy a tagállamok adómentességben részesítik az egészségügyi szolgáltatások ágazatában végzett egyes tevékenységeket.

9 Az irányelv 17. cikkének (1) bekezdése rögzíti, hogy ”[a]z adó levonására vonatkozó jog azon időpontban keletkezik, amikor a levonható adó felszámíthatóvá válik”.

10 E cikk (2) bekezdésének a) pontja szerint:

„(2) Amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használta fel, az adóalany jogosult az általa fizetendő adóból levonni a következő összegeket:

a) az olyan termékek és szolgáltatások után fizetendő, illetve megfizetett hozzáadottérték-adó, amelyet részére egy másik adóalany szállított vagy fog szállítani, illetve teljesített vagy teljesíteni fog”.

11 A hatodik irányelv 28. cikke (2) bekezdése a) pontjának első bekezdése szerint a 28l. cikkben említett átmeneti időszakban „[f]enn lehet tartani azon előzetesen felszámított adó visszatérítésével járó mentességeket, valamint a 12. cikk (3) bekezdés szerinti kedvezményes adómértéket meg nem haladó mértékű kedvezményes mértékeket [helyesen: valamint a 12. cikk (3) bekezdésében a kedvezményes adómértékekre meghatározott legkisebb kulcsnál alacsonyabb adómértékeket], amelyek 1991. január 1-jén hatályban voltak, és amelyek összhangban vannak a közösségi joggal, továbbá eleget tesznek a 1967. április 11-i második tanácsi irányelv 17. cikkének utolsó bekezdésében foglaltaknak.”

A nemzeti szabályozás

12 Az 1994. évi HÉA-ról szóló törvény (Value Added Tax Act 1994) 6. cikkének (4) bekezdése ekként rendelkezik:

„Amennyiben az értékesítést végző személy a fenti (2) és (3) bekezdésben említett időpontot megelőzően ezen értékesítésről HÉA-t tartalmazó számlát bocsát ki, vagy a fenti (2) bekezdés a) vagy b) pontjában vagy a (3) bekezdésben említett időpontot megelőzően átveszi ezen értékesítés ellenértékét, az értékesítést – a számla vagy az ellenérték összegének megfelelő mértékben – a számla kibocsátása vagy az ellenérték átvételének időpontjában kell teljesítettnek tekinteni.”

13 Ugyanezen törvény 1998. január 1-jét megelőzően hatályos szövege 30. cikkének (1) bekezdése szerint:

„Ha az adóalany termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást végez, és e tevékenysége 0 %-os HÉA adókulcs alá tartozik, függetlenül attól, hogy valamely másik rendelkezés értelmében kell-e HÉA-t felszámolni ezen tevékenység után vagy sem,

e tevékenységre nem kell HÉA-t felszámolni,

egyébként azonban azt adókötelesnek kell tekinteni,

következésképpen az e tevékenységre alkalmazandó adókulcs 0”.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

14 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a BUPA Hospitals és a BUPA Gatwick Park Hospital Ltd (a továbbiakban: BUPA Gatwick Park) a BUPA-cégcsoportba, illetve a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdése második albekezdésének megfelelően a BUPA HÉA-csoportba tartozik.

15 A BUPA Hospitals több éven keresztül, pontosan 1997 végéig egyebek mellett számos magánkórházat működtetett. A Court of Appeal által a BUPA Hospitals és a Commissioners

között 1993 óta folyamatban lévő eljárásban hozott határozat alapján a BUPA Hospitals e kórházak betegei számára végzett gyógyszer- és protézisértékesítései 0 %-os adókulcs alá tartoztak, amely lehetővé tette, hogy visszaigényelje az ugyanezen termékek beszerzése után a szállítói által előzetesen felszámított forgalmi adót.

16 Miután a House of Lords 1997. július 24-én elutasította a Commissioners fellebbezését, az Egyesült Királyság Kormánya 1997. augusztus 13-án bejelentette, hogy sürgősen meg kívánja alkotni a Court of Appeal határozatából eredő jogkövetkezmények enyhítését szolgáló jogszabályt.

17 A kérdést előterjesztő bíróság felhívja a figyelmet arra, hogy a BUPA-cégcsoport ezen új jogszabály bejelentését követően döntött az előlegfizetéses konstrukció alkalmazása mellett. A bekövetkező jogszabály-módosításra tekintettel az elgondolásuk az volt, hogy egy olyan vállalkozás, amelynek értékesítéseit 0 %-os adókulcs terheli, és amely így visszaigényelheti a gyógyszer- és protézisbeszerzéseit terhelő előzetesen felszámított HÉA-t, amennyiben azokat adóköteles értékesítéséhez használja fel, termékek értékesítésére, illetve szolgáltatások igénybevételére vonatkozó szerződéseket köt. A vállalkozás ezt követően kéri az azon időszakra vonatkozó előzetesen felszámított HÉA visszatérítését, amely alatt a fizetést teljesítették vagy a számlát kibocsátották, még akkor is, ha a termék teljesítése egy későbbi elszámolási időszakban történt.

18 Elhatározták, hogy e konstrukció keretében a BUPA-cégcsoportba tartozó egyik társaság játssza el a szállító szerepét annak érdekében, hogy az előlegfizetésre a csoporton belül kerüljön sor. Erre a célra a Goldsborough-cégcsoportba tartozó BUPA Medical Supplies Ltd (korabeli nevén: Goldsborough Retirement Property Services Ltd, a továbbiakban: BUPA Medical) társaságot jelölték ki, amelyet a BUPA-cégcsoport 1997 augusztus elején szerzett meg, a társaság azonban azt követően tényleges tevékenységet nem végzett. Jóllehet e társaság a BUPA-cégcsoport tagja volt, nem tartozott ugyanabba a HÉA-csoportba, mint a BUPA Hospitals.

19 A kérdést előterjesztő bíróság előadása szerint annak érdekében, hogy elkerüljék annak kockázatát, hogy a Commissioners bármely okra hivatkozva késleltesse a HÉA visszatérítését, elhatározták hogy a Goldsborough-cégcsoport másik tagja, a négy magánkórházat működtető és szintén a BUPA Hospitals-tól eltérő HÉA-csoportba tartozó Goldsborough Developments előlegfizetési megállapodást köt a BUPA HÉA-csoportba tartozó egyik szállítóval, azonos összegre és elszámolási időszakkal, mint a BUPA Hospitals. Az előlegfizetési konstrukció keretében a BUPA Gatwick Park társaságot jelölték ki e második szállító szerepére, amely akkoriban szintén nem végzett tényleges tevékenységet.

20 A szóban forgó négy társaság igazgatósága 1997. szeptember 5-én ülést tartott. A BUPA Hospitals és a BUPA Medical igazgatósága elhatározta, hogy a társaságok két szerződést kötnek egymással gyógyszerek, illetve protézisek beszerzésére és szállítására vonatkozóan.

21 A BUPA Hospitals igazgatóságának ülésén elhatározták, hogy a cég a gyógyszerek értékesítésére vonatkozóan 60 millió GBP + HÉA, a protézisek értékesítésére vonatkozóan pedig 40 millió GBP + HÉA összegű előleget fizet a BUPA Medical részére.

22 Ugyanezen a napon különleges határozatot fogadtak el, amelynek értelmében a társaság nevét Goldsborough Retirement Property Services Ltd-ről BUPA Medicalra változtatták, és a

tevékenységi kört módosítva felvették a tevékenységek közé a gyógyszeripari termékek és protézisek forgalmazását.

23 Ugyancsak 1997. szeptember 5-én a BUPA Medical a gyógyszerek értékesítését illetően 60 millió GBP és 10,5 millió GBP HÉA összegről, a protézisek értékesítését illetően pedig 40 millió GBP és 7 millió GBP HÉA összegről kiállított számlát küldött a BUPA Hospitals részére.

24 A Goldsborough Developments és a BUPA Gatwick Park igazgatósága ugyanezen a napon elhatározta, hogy a társaságok két, gyógyszerek, illetve protézisek beszerzésére és szállítására vonatkozó szerződést kötnek egymással.

25 A Goldsborough Developments igazgatósága úgy határozott, hogy azonnal kifizeti a gyógyszerek beszerzése után járó 50 millió GPB + HÉA, illetve a protézisek beszerzése után járó 50 millió GPB + HÉA összeget a BUPA Gatwick Park részére.

26 Ugyanezen a napon a BUPA Gatwick Park a gyógyszerek értékesítését illetően 50 millió GBP és 8,75 millió GBP HÉA összegről, a protézisek értékesítését illetően pedig szintén 50 millió GBP és 8,75 millió GBP HÉA összegről kiállított két számlát küldött a BUPA Hospitals részére.

27 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az előlegfizetések teljesítésére vonatkozó szerződések hasonlóak. E szerződések akként rendelkeznek, hogy:

– a vevő köteles a szerződés aláírásának időpontjában megfizetni a szerződésben meghatározott árat az eladó részére,

– a értékesített termékeket a szerződés mellékletében határozzák meg, amelyet a felek közös megegyezéssel módosíthatnak,

– az eladó a vevő későbbi utasításai alapján addig végzi a termékek vagy a termékek egy részének szállítását, amíg a leszállított érték meg nem egyezik a szerződésben meghatározott árral,

– bármely fél felmondhatja a szerződést hét napos felmondási idő mellett, és

– ebben az esetben vevő visszakapja a szerződésben meghatározott árat a felmondás időpontjáig teljesített értékkel csökkentett értékben.

A kérdést előterjesztő bíróság szerint valamennyi szerződésben ugyanazon melléklet szerepelt, amely több száz különféle gyógyszer, protézis és egyéb termék felsorolását tartalmazta. E bíróság szerint nyilvánvaló volt, hogy a négy társaság egyik igazgatója sem fordított figyelmet ezen okmány tartalmára.

28 Az e határozatban foglaltak szerint e megállapodások, azok sikeres teljesülése esetén, lehetővé tették volna a BUPA-cégcsoport részére, hogy az elkerülje a likviditási problémákat, és ennek keretében megfizesse a HÉA teljes összegét a Commissioners számára. A BUPA HÉA-csoport ugyanis az 1997 novemberével lezáruló időszakra vonatkozó HÉA-bevallásában 17,5 millió GPB előzetesen felszámított HÉA-t vallott be a BUPA Hospitals-nak a BUPA Medical-tól történő beszerzései után, miközben 17,5 millió GPB fizetendő HÉA-t tüntetett fel

a BUPA Gatwick Parknak a Goldsborough Developments részére történő értékesítései után. A Goldsborough-csoport mint a BUPA-tól elkülönülő HÉA-csoport ugyanígy járt el, bevallásában 17,5 millió GPB előzetesen felszámított HÉA-t tüntetett fel a Goldsborough Developments-nek a BUPA Gatwick Park-tól történő beszerzései után, és 17,5 millió GPB fizetendő HÉA-t a BUPA Medical-nak a BUPA Hospitals részére történő értékesítései után.

29 1997. szeptember 8-án felkérték a Midland Bankot, hogy terhelje meg a BUPA-cégcsoportba tartozó másik társaság, a BUPA Investments Ltd (a továbbiakban: BIL) számláját 235,5 millió GPB összeggel, és írjon jóvá 118, illetve 117,5 millió GBP-t a BUPA Hospitals, illetve a Goldsborough Developments számláján. Az összegek után minden hónapban a napi középárfolyam mellett számított kamatot számláztak ki.

30 Ugyanezen a napon felkérték a Midland Bankot, hogy utaljon 117,5 millió GPB-t egyfelől a BUPA Hospitals számlájáról a BUPA Medical számlájára, másfelől a Goldsborough Developments számlájáról a BUPA Gatwick Park számlájára, majd utalja tovább ezen összegeket a BIL számlájára. A bank jóváírta a BUPA Medical és BUPA Gatwick Park számára a BIL-nél elhelyezett összegek után járó kamatot.

31 1997. november 18-án benyújtották a Parlament részére a HÉA-nak a gyógyszerekre, gyógyszeripari termékekre és gyógyászati segédeszközökre való alkalmazásáról szóló rendeletet (VAT [Drugs, Medicines and Aids for the Handicapped] Order [SI 1997/2744]). A rendelet 1998. január 1-jén lépett hatályba. A rendelet módosította az 1994. évi HÉA-ról szóló törvény 8. mellékletének 12. csoportját, kivonva a 0 %-os adókulcssal adózó termékek alól a magánszállítók által az Egyesült Királyságban teljesített gyógyászati termékek értékesítését. Az ilyen értékesítések ettől kezdve adómentesek. Ebből következően az ezen termékek után előzetesen felszámított adó fő szabályként már nem vonható le.

32 1998 szeptemberében meghozták a BUPA Hospitals és a BUPA Medical között létrejött előlegfizetési megállapodás végrehajtására irányuló intézkedéseket. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kiderül, hogy 1998. augusztus 19-én engedélyezték a gyógyászati termékek nagykereskedelmét a BUPA Medical részére, továbbá 1998 decemberének elejétől a BUPA Medical megrendeléseket kapott a BUPA Hospitals által üzemeltetett valamennyi kórháztól. A határozatban foglaltak szerint a BUPA Hospitals olyan ütemezésben teljesíti az előlegfizetéseket, amely lehetővé teszi számára, hogy 1998 szeptemberétől számítva még 6-7 évig alkalmazza a 0 %-os adókulcsot.

33 Ami a Goldsborough Developments és a BUPA Gatwick Park között létrejött előlegfizetési megállapodást illeti, a protézisek, illetve a gyógyszerek értékesítésére vonatkozó konstrukció 2001 közepén, illetve 2001 novemberében megvalósult. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a Goldsborough-cégcsoport megszerzését követően súlyos nehézségek merültek fel, amelyekre megoldást kellett találni a megrendelések feldolgozását végző rendszer működésbe lépése előtt. A BUPA Gatwick Park emiatt csak 2001. június 8-án kapta meg a gyógyszerek kereskedelmére vonatkozó engedélyt.

34 A kérdést előterjesztő bíróság szintén rámutat arra, hogy a Goldsborough Developments az előlegfizetéses ügyletekben való részvétele érdekében 117,5 millió GPB-t, azaz az 1997. évi árbevétele hétszeresének megfelelő összeget volt kénytelen kölcsön venni a BIL társaságtól, aminek következtében eladósodottsága mintegy 270 %-kal növekedett. A Commissioners számításai szerint a fizetett előleg 50-100 évre elegendő a Goldsborough Developments számára.

35 A Commissioners 2000. szeptember 14-én elutasította a BUPA Hospitals, illetve a Goldsborough Developments által a BUPA Medical, illetve a BUPA Gatwick Park által teljesített értékesítések utáni, az előző két társaság által az 1997. szeptemberi előleg útján megfizetett előzetesen felszámított adó levonásának jóváhagyását.

36 A VAT and Duties Tribunal, London 2002. február 25?én elutasította a Commissioners határozata ellen benyújtott keresetet arra hivatkozva, hogy a BUPA Medical és a BUPA Gatwick Park nem folytattak gazdasági tevékenységet, és nem végeztek a közös HÉA-rendszer szerinti értékesítést. E Bíróság arra a megállapításra jutott, hogy az 1997. szeptemberi előlegfizetési konstrukció keretében hozott valamennyi intézkedés kizárólag a HÉA-fizetés elkerülésére irányult. A BUPA Medical és a BUPA Gatwick Park e konstrukcióban betöltött szerepe kizárólag e cél megvalósításának elősegítésére korlátozódott.

37 A VAT and Duties Tribunal ugyanakkor elutasította a Commissioners azon álláspontját, amely szerint a joggal való visszaélés tana kizárja, hogy a BUPA Hospitals és a Goldsborough Development gyakorolhassa az előzetesen felszámított HÉA levonására vonatkozó jogát.

38 A BUPA Hospitals és a Goldsborough Developments fellebbezett a High Court of Justice, Chancery division-nál, a Commissioners pedig csatlakozó fellebbezést nyújtott be.

39 Tekintettel arra, hogy mind a VAT and Duties Tribunal határozatában, mind a High Courthoz benyújtott fellebbezésben közösségi jogot érintő kérdések merülnek fel, a High Court of Justice (Chancery Division) akként határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Figyelemmel a vonatkozó körülményekre, az érintett jogügyletekre és az eladó társaságok helyzetére, miként kell a [hatodik] irányelv 4. cikkének (1) és (2) bekezdése szerinti »gazdasági tevékenység« fogalmát értelmezni?

2) Figyelemmel a vonatkozó körülményekre, az érintett jogügyletekre és az eladó társaságok helyzetére, miként kell a [hatodik] irányelv 5. cikkének (1) bekezdése szerinti »termékértékesítés« fogalmát értelmezni?

3) a) Létezik-e a joggal való visszaélés, illetve a jogszabállyal való visszaélés olyan elve, amely (a [hatodik] irányelv értelmezésétől függetlenül) alkalmas arra, hogy kizárja az előzetesen felszámított adó levonásához való jogot?

b) Amennyiben létezik ez az elv, milyen körülmények között alkalmazható?

c) Alkalmazható-e ez az elv olyan körülmények esetén, mint amelyeket a VAT and Duties Tribunal megállapított?

4) Befolyásolja-e az 1-3. kérdésekre adott válaszokat az, ha az érintett jogügyletek tekintetében a fizetésre olyan időpontban került sor, amikor minden további termékértékesítés a [hatodik] irányelv 28. cikke (2) bekezdésének a) pontja szerinti, az előzetesen megfizetett HÉA visszatérítésével járó adómentes értékesítés lett volna?

5) Miként kell a [hatodik] irányelvet értelmezni különösen az alábbi kérdések tekintetében? Az olyan körülmények esetén, mint amelyek a jelen ügyben felmerültek és az olyan jogügyletekre figyelemmel, mint amelyek relevánsak e jelen ügy szempontjából:

a) úgy kell-e az értékesítéseket tekinteni, mintha azokat a külső szállító a vevő társaságok részére teljesítette volna, míg az eladó társaságok részére vagy által nem történt termékértékesítés?

vagy

b) úgy kell-e az értékesítéseket tekinteni, mintha azokat a külső szállító az eladó társaságok részére teljesítette volna, míg az eladó társaságok által a vevő társaságok részére nem történt termékértékesítés?

6) Olyan körülmények esetén, amikor mindegyik eladó társaság tevékenysége keretében gazdasági termékértékesítéseket teljesít a vevő társaság részére, és:

a) a vevő társaságok megállapodásokat kötöttek az eladó társaságokkal a termékek értékesítésére vonatkozóan;

b) a termékekre vonatkozóan a szállítást megelőzően kiállítják a számlát, és megfizetik a vételárat;

c) a HÉA-t a [hatodik] irányelv 10. cikke (2) bekezdésének második albekezdése szerint az előlegfizetés időpontjában felszámítják;

d) a termékeket a vevő társaságok olyan szolgáltatásnyújtásokhoz használják, amelyek, amennyiben azokat a fizetés időpontjában teljesítenék, adómentes szolgáltatásnyújtások lennének, amelyeknél fennáll a levonás joga, de

e) a megállapodások alapján mindegyik vevő társaság csak abban az esetben kívánja a termékeket átvenni, ha a jog olyan módon változik, hogy a termékeknek a vevő társaság általi felhasználására olyan szolgáltatásnyújtás keretében kerül sor, amely adómentes, és nem áll fenn levonási jog,

miként kell a [hatodik] irányelv 17. cikkét és a levonásra vonatkozó szabályokat értelmezni? (Az e) pont tekintetében, amennyiben a jog nem változik a leírtaknak megfelelően, a vevő társaságok jogosultak az eladó társaságokkal létrejött szerződéseket felmondani, és a kifizetett vételár visszafizetését kérni. Az érintett jogügyletekben a vevő társaságok és az eladó társaságok között létrejött szerződések tartalmaznak olyan rendelkezéseket, amelyek lehetővé teszik a fenti okból történő felmondást).

7) A VAT and Duties Tribunal megállapította (a határozat 89. pontjában), hogy a «[a BUPA Medical és a BUPA Gatwick Park] vonatkozásában döntéshozatalra jogosult személyek egyikének sem volt más érdemi oka vagy célja, mint a HÉA fizetésének elkerülése». A felperesek azonban a High Courthoz benyújtott fellebbezésükben megtámadták a fenti tényállítást. A fenti tényállítás esetleges cáfolata a fellebbezési szakaszban befolyásolná-e a fenti 1–6. kérdésekre adott válaszokat, és ha igen, hogyan?”

Előzetes észrevételek

40 A kérdést előterjesztő bíróság előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseivel lényegében azt kívánja megtudni, hogy egyfelől az olyan adóelőny megszerzésére irányuló ügyletek, mint amelyek az alapügyben felmerültek, a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja,

4. cikkének (1) és (2) bekezdése és 5. cikkének (1) bekezdése szerinti termékértékesítésnek, illetve gazdasági tevékenységnek minősülnek-e, másfelől az irányelvet akként kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az adóalany azon eljárása, hogy az előzetesen felszámított HÉA levonására vonatkozó jogot olyan ügyletek után gyakorolja, amelyek visszaélésszerű magatartást valósítanak meg.

41 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban és különösen a negyedik és hatodik kérdésben írtakból kiderül, hogy a BUPA-cégcsoport által megvalósított konstrukció lényegei eleme a hatodik irányelv 10. cikke (2) bekezdése második albekezdésében említett előlegben foglalt HÉA elszámolásában keresendő.

42 Ugyanis annak érdekében, hogy az előzetes döntéshozatal iránti kérelmet előterjesztő bíróság részére hasznos választ adjon, a Bíróság figyelembe veheti a közösségi jog olyan rendelkezéseit is, amelyek nem képezik alapját a nemzeti bíróság előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseinek (lásd e tekintetben különösen a C-60/03. sz., Wolff & Müller ügyben 2004. október 12-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-9553. o.] 24., és a C-153/03. sz. Weide-ügyben 2005. július 7-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 25. pontját).

43 Ezért a negyedik és a hatodik kérdést illetően, amelyeket célszerű együttesen kezelni, először azt kell megvizsgálni, hogy az olyan előlegfizetések, mint amelyek az alapügyben felmerültek, a hatodik irányelv 10. cikke (2) bekezdése második albekezdésének hatálya alá tartoznak-e.

A negyedik és a hatodik kérdésről

44 Először is emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 10. cikke (2) bekezdésének első albekezdése szerint az adóköteles esemény és az adó felszámíthatósága azon időpontban keletkezik, amikor a termék értékesítése vagy a szolgáltatás nyújtása megtörténik.

45 A hatodik irányelv 10. cikke (2) bekezdésének második albekezdése, amely szerint amennyiben a termékértékesítés, illetve a szolgáltatásnyújtás teljesítését megelőzően előlegfizetésekre kerül sor, a HÉA felszámíthatósága az ellenérték átvételének időpontjában keletkezik az ellenérték összegének megfelelő mértékben, ugyanezen bekezdés első albekezdésében foglalt szabály alóli kivételnek minősül, amelyet mint ilyet, szigorúan kell értelmezni.

46 Ezt követően emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 10. cikke (1) bekezdésének a) pontjában írt meghatározás szerint az „adóköteles esemény” olyan esemény, amely által az adó felszámíthatóságához szükséges törvényi feltételek megvalósulnak. Ebből következően az adó felszámítható az adóköteles esemény bekövetkezésének időpontjában vagy azt követően, eltérő rendelkezés hiányában azonban azt megelőzően nem.

47 A hatodik irányelv 10. cikke (2) bekezdésének harmadik albekezdésében foglalt felhatalmazás alapján a tagállamok előírhatják, hogy a HÉA felszámíthatósága az adóköteles esemény bekövetkezését követően a következő időpontokban keletkezik: legkésőbb a számla kibocsátása, vagy legkésőbb az ellenérték átvétele, vagy az adóköteles esemény tényleges beállásának időpontját követő meghatározott időszakon belül, amennyiben a számla kiállítása nem, vagy csak késedelmesen történik.

48 A fenti (2) bekezdés második albekezdése ezen időrend alapú felsorolástól eltérően úgy rendelkezik, hogy előlegfizetések esetén a HÉA még az előtt felszámíthatóvá válik, hogy a termékértékesítést, illetve a szolgáltatásnyújtást teljesítették volna. Az adó ilyen helyzetben történő felszámíthatóságához az szükséges, hogy az adóköteles esemény, vagyis a jövőbeni termékértékesítés, illetve a jövőbeni szolgáltatásnyújtás valamennyi lényeges eleme ismert legyen, és különösen, amint azt a főtanácsnok az indítványának 100. pontjában megjegyzi, hogy a termékeket, illetve szolgáltatásokat a fizetés időpontjában kifejezetten megjelöljék.

49 Ezt a következtetést egyébként megerősíti a hatodik irányelv javaslatához fűzött indokolás is (*az Európai Közösségek Hírlevele*, kiegészítés 11/73., 13. o.), amelyben a Bizottság kifejti, hogy „abban az esetben, ha az előlegfizetést az adóköteles esemény bekövetkezése előtt teljesítik, azzal az adó felszámíthatóvá válik, mivel a szerződő felek ezáltal kifejezik arra irányuló szándékukat, hogy már előre figyelembe vegyék az adóköteles esemény megvalósulásához kapcsolódó valamennyi adójogi következményt”.

50 E tekintetben szintén fel kell hívni a figyelmet arra, hogy a termékértékesítések és a szolgáltatásnyújtások tartoznak a HÉA hatálya alá, és nem az azok ellenértékeként teljesített fizetés (lásd a C-108/99. sz., Cantor Fitzgerald International ügyben 2001. október 9-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-7257. o.] 17. pontját). A pontosan meg nem határozott termékértékesítésért vagy a szolgáltatásnyújtásért fizetett előleg pedig végképp nem tartozik a HÉA hatálya alá.

51 A feltett kérdésre tehát azt a választ kell adni, hogy nem tartoznak a hatodik irányelv 10. cikke (2) bekezdése második albekezdésének hatálya alá az olyan, egy összegben teljesített előlegfizetések, mint amelyek az alapügyben felmerültek, amelyek az eladó és a vevő közös megegyezésével bármikor módosítható listán általánosságban meghatározott termékekhez kapcsolódnak, amely listáról a vevő szükség esetén választhat a termékek közül valamely olyan megállapodás alapján, amelyet az előleg fel nem használt részének megfelelő összeg visszakövetelése mellett bármikor egyoldalúan megszüntethet.

Az elsőtől a harmadikig terjedő és az ötödik és hetedik kérdésről

52 Tekintettel a negyedik és a hatodik kérdésre adott válaszra, az elsőtől a harmadikig terjedő, valamint az ötödik és a hetedik kérdésre nem szükséges válaszolni.

A költségekről

53 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 (nagytanács) a következőképpen határozott:

Nem tartoznak az 1995. április 10-i 95/7/EK tanácsi irányelv által módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 10. cikke (2) bekezdése második albekezdésének hatálya alá az olyan, egy összegben teljesített előlegfizetések, mint amelyek az alapügyben felmerültek, amelyek az eladó és a vevő közös megegyezésével bármikor

módosítható listán általánosságban meghatározott termékekhez kapcsolódnak, amely listáról a vevő szükség esetén választhat a termékek közül valamely olyan megállapodás alapján, amelyet az előleg fel nem használt részének megfelelő összeg visszakövetelése mellett bármikor egyoldalúan megszüntethet.

Aláírások

---

* Az eljárás nyelve: angol.