Optigen láncügylet

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2006. január 12.(*)

„Hatodik HÉA-irányelv – A 2. cikk 1. pontja, a 4. cikk (1) és (2) bekezdése és az 5. cikk (1) bekezdése – Az előzetesen megfizetett HÉA levonása – Gazdasági tevékenység – Adóalanyként eljáró személy – Termékértékesítés – Olyan értékesítési lánc részét képező ügylet, amelyben jogsértő kereskedő vagy hamis HÉA-számot felhasználó kereskedő is érintett – »Körhinta« jellegű adókijátszás”

A C-354/03., C-355/03. és C-484/03. sz. egyesített ügyekben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelmek tárgyában, amelyeket a High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Egyesült Királyság) a Bírósághoz 2003. november 18-án és 19-én érkezett, 2003. július 28-i (C-354/03. és C-355/03.) és 2003. október 27-i (C-484/03.) határozataival terjesztett elő az előtte

az **Optigen Ltd** (C-354/03.),

a **Fulcrum Electronics Ltd** (C-355/03.),

a **Bond House Systems Ltd** (C-484/03.)

és

a **Commissioners of Customs & Excise**

között folyamatban lévő eljárásokban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: A. Rosas tanácselnök, J. Malenovský, J.-P. Puissochet, S. von Bahr (előadó) és U. Lõhmus bírák,

főtanácsnok: M. Poiares Maduro,

hivatalvezető: L. Hewlett főtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2004. december 8-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– az Optigen Ldt képviseletében T. Beazley QC és J. Herberg barrister,

– a Fulcrum Electronics Ltd képviseletében R. Englehart QC és A. Lewis barrister,

– a Bond House Systems Ltd képviseletében K. P. E. Lasok QC és M. Patchett-Joyce barrister,

– az Egyesült Királyság Kormánya képviseletében C. Jackson (C-354/03., C-355/03. és C-484/03.) és K. Manji (C-484/03.), meghatalmazotti minőségben, segítőik: R. Anderson QC és I. Hutton barrister,

– a cseh kormány képviseletében T. Boček, meghatalmazotti minőségben (C-354/03., C-355/03. és C-484/03.),

– a dán kormány képviseletében J. Molde és A. Rahbøl Jacobsen, meghatalmazotti minőségben, segítőjük: P. Biering advokat (C-484/03.),

– az Európai Unió Tanácsa képviseletében A.-M. Colaert és J. Monteiro, meghatalmazotti minőségben (C-354/03. és C-355/03.),

– az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében R. Lyal, meghatalmazotti minőségben (C-354/03., C-355/03. és C-484/03.),

a főtanácsnok indítványának a 2005. február 16-i tárgyaláson történt meghallgatását követően

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelmek a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelvvel (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.) módosított, a tagállamok forgalmi adókra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló, 1967. április 11-i 67/227/EGK első tanácsi irányelv (HL 1967. 71., 1301. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 3. o., a továbbiakban: első irányelv), valamint az 1995. április 10-i 95/7/EK irányelvvel (HL L 102., 18. o.) módosított 77/388 irányelv (a továbbiakban: hatodik irányelv) értelmezésére irányulnak.

2 E kérelmeket az Optigen Ltd (a továbbiakban: Optigen), a Fulcrum Electronics Ltd, felszámolás alatt (a továbbiakban: Fulcrum), a Bond House Systems Ltd (a továbbiakban: Bond House) és a Commissioners of Customs & Excise (a továbbiakban: Commissioners) közötti három jogvitában terjesztették elő, amelyek tárgya az, hogy utóbbi olyan mikroprocesszorok Egyesült Királyságban történt beszerzése után megfizetett hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) visszaigénylése iránti kérelmeket utasított el, amelyeket ezt követően másik tagállamba vittek ki.

Jogi háttér

3 Az első irányelv 2. cikkének szövege a következő:

„A közös hozzáadottértékadó-rendszer alapelve magában foglalja egy általános fogyasztási adónak az árukra és szolgáltatásokra történő alkalmazását, amely adó az áruk és a szolgáltatások árával pontosan arányban van, függetlenül azon ügyletek számától, amelyek a termelési és a forgalmazási folyamat során az adó felszámítási szakaszát megelőzően játszódnak le.

A hozzáadottérték-adót minden ügylet esetében az áruk vagy szolgáltatások ára alapján, az adott árukra vagy szolgáltatásokra érvényes adómérték szerint kell kiszámítani, és a különböző költségelemek által közvetlenül viselt hozzáadottértékadó-összeg levonását követően kell felszámítani.

A közös hozzáadottértékadó-rendszert a kiskereskedelmi szakasszal bezárólag kell alkalmazni.”

4 A hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja szerint a HÉA hatálya az adóalanyként eljáró személy által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítésre és szolgáltatásnyújtásra terjed ki.

5 Az említett irányelv 4. cikkének (1) bekezdése szerint adóalanynak minősül az a személy, aki az e cikk (2) bekezdésében meghatározott bármely gazdasági tevékenységet önállóan végzi. A „gazdasági tevékenység” fogalmát az említett (2) bekezdés úgy határozza meg, hogy az magában foglalja a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét, különösen a materiális vagy immateriális javak tartós hasznosítását a bevétel elérése érdekében.

6 Ugyanezen irányelv 5. cikkének (1) bekezdése szerint „»Termékértékesítés«: a materiális javak feletti tulajdonjog átengedése”.

7 A hatodik irányelv 17. cikkének (1)–(3) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„(1) Az adó levonására vonatkozó jog azon időpontban keletkezik, amikor a levonható adó felszámíthatóvá válik.

(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 belföldön fizetendő, illetve megfizetett hozzáadottérték-adó, amelyet részére egy másik adóalany szállított vagy fog szállítani, illetve teljesített vagy teljesíteni fog;

b) a behozott termékekre fizetendő vagy megfizetett hozzáadottérték-adó;

[…]

(3) A tagállamok továbbá biztosítják valamennyi adóalany részére a (2) bekezdésben meghatározott hozzáadottérték-adó levonását vagy visszatérítését, amennyiben az a termékeket és szolgáltatásokat a következő célokra használja fel:

a) a 4. cikk (2) bekezdése szerinti gazdasági tevékenységekkel kapcsolatos, másik országban folytatott ügyletek, amelyek tekintetében előzetes adólevonásra keletkezett volna joga, ha ezeket belföldön végezte volna;

[…]”

Az alapügyek

8 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatokból következik, hogy az alapügyek tényállása idején az Optigen, a Fulcrum és a Bond House társaságok tevékenysége elsősorban mikrochipek Egyesült Királyságban honos társaságoktól történő beszerzését és más tagállamokban honos vevők részére történő továbbértékesítését foglalta magában.

9 Az Optigen 2002. június hónapra vonatkozóan 7 millió GBP-t meghaladó, visszatérítendő nettó HÉA-különbözetet igényelt vissza. A Commissioners 2002. október 16-i és 31-i határozataiban elutasította ezt a kérelmet 7 millió GBP-t valamivel meghaladó összegben. A Commissioners 2002. október 30-i határozatában hasonlóképpen elutasította az ugyanezen év júliusára vonatkozó, 13 millió GBP-t valamivel meghaladó összeg visszatérítését e társaság részére.

10 A Fulcrum 2002 júniusára vonatkozóan közel 7,2 millió GBP, előzetesen felszámított nettó HÉA-különbözetet igényelt vissza. A Commissioners 2002. november 11-i határozatában elutasította ezt a kérelmet közel 2 millió GBP tekintetében. Hasonlóképpen elutasította 2002. júliusára vonatkozóan megközelítőleg 1,1 millió GBP visszatérítését azon kérelem alapján, amelynek teljes összege közel 4 millió GBP-t tett ki. Továbbá 2003 februárjában a Commissioners előzetesen felszámított HÉA címén közel 160 000 GBP összegről szóló adófizetési felszólítást küldött a Fulcrum részére, amely megítélése szerint a 2002 májusára vonatkozóan tévesen visszatérített összegnek felelt meg.

11 A Bond House 2002 májusára vonatkozóan előzetesen megfizetett HÉA címén megközelítőleg 16,3 millió GBP visszatérítése iránt nyújtott be kérelmet, amelyet a Commissioners elutasított. 2002 szeptemberében a Commissioners a Bond House tudomására hozta, hogy elfogadja a visszaigényelt összegből valamivel több, mint 2,7 millió GBP visszatéríthetőségét.

12 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatokból következik, hogy a szóban forgó ügyletek olyan értékesítési láncok részét képezik, amelyekben az alapügyek felpereseinek tudtán kívül jogsértő, azaz olyan HÉA-fizetésre köteles kereskedő is érintett, amely azonban anélkül tűnt el, hogy tartozását megfizette volna az adóhatóságok felé, vagy olyan kereskedő is érintett, amely hamis HÉA-számot, azaz nem a saját adószámát használta fel, és az ilyen gyakorlat a Commissioners szerint „körhinta” jellegű adókijátszásnak minősül.

13 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatok alapján a C-354/03. és C-355/03. sz. ügyekben és a Commissioners szerint a C-484/03. sz. ügyben a „körhinta” jellegű adókijátszás elvben az alábbi módon működik:

– Az egyik tagállamban honos társaság (A) valamely másik tagállamban honos társaság (B) részére terméket értékesít.

– B társaság, amely jogsértő vagy hamis HÉA-számot felhasználó kereskedő, veszteséggel továbbértékesíti e termékeket e második tagállamban honos közbenső társaság (C) részére. Utóbbi értékesítések nyereségesek is lehetnek. A B társaság HÉA fizetésére kötelezett az említett termékek értékesítése után, mivel azonban ugyanezeket a termékeket használta fel adóköteles tevékenységéhez, élhet az előzetesen felszámított HÉA levonásához való jogával is. Másfelől a C társaság felé előzetesen kiszámlázott adó megfizetésére köteles, azonban még azelőtt eltűnik, hogy ennek összegét az államkincstárnak megfizetné.

– A C társaság pedig továbbértékesíti az érintett termékeket a második tagállamban valamely másik közbenső társaság részére (D), és miután levonta abból az előzetesen megfizetett HÉÁ-t, megfizeti az előzetesen kiszámlázott HÉÁ-t az államkincstárnak, és így tovább mindaddig, amíg a második tagállamban valamely másik társaság e termékeket ki nem viszi valamely másik tagállamba. Ez a kivitel mentes a HÉA alól, az exportáló társaság mégis jogosult az említett termékek beszerzése után előzetesen megfizetett HÉA visszaigénylésére. Ha a vevő az A társaság, akkor valódi „körhinta” jellegű adókijátszásról van szó.

– A folyamat ismétlődhet.

14 A C-354/03. és C-355/03. sz. ügyekben a kérdést előterjesztő bíróság megállapítja, hogy a Commissioners mindenekelőtt arra az állításra alapozta határozatait, miszerint az Optigen és a Fulcrum szóban forgó beszerzései nem tekinthetők a HÉA hatálya alá tartozó kereskedelmi tevékenység céljára felhasznált vagy arra szánt termékértékesítésnek, úgyhogy az e beszerzések alkalmával állítólag megfizetett HÉA-összegek nem minősülnek előzetesen felszámított adónak az 1994. évi HÉÁ-ról szóló törvény (Value Added Tax Act 1994) értelmében. Ezek után a HÉA szempontjából a vonatkozó értékesítések nem minősülnek kereskedelmi tevékenység során végzett termékértékesítésnek, és ezért egyáltalán nem keletkeztetnek visszaigénylési jogot. Végül objektíven megítélve a szóban forgó beszerzések és értékesítések nem rendelkeznek gazdasági tartalommal, és nem képezik gazdasági tevékenység részét. Ennélfogva ezek a beszerzések nem tekinthetők olyan termékértékesítésnek, amelyet ilyen tevékenység céljára használtak fel, vagy arra szántak, és ezek az értékesítések nem tekinthetők a HÉA hatálya alá tartozó gazdasági tevékenység során végzett termékértékesítésnek.

15 Az Optigen és a Fulcrum megtámadta e határozatokat a VAT and Duties Tribunal, London előtt, amely a két ügyet egyesítette.

16 A VAT and Duties Tribunal, London 2003. május 23-i határozatában elutasította az e társaságok által benyújtott kereseteket, és úgy ítélte meg, hogy a Commissioners jogosan állapította meg, hogy a kérdéses ügyletekre nem terjed ki a HÉA hatálya. Úgy ítélte meg, hogy nincs joga a kereskedőnek az olyan termékekre előzetesen megfizetett HÉÁ-t visszaigényelni, amelyeket ezt követően az Egyesült Királyságon kívül honos vállalkozások részére értékesített tovább, ha az értékesítési láncban jogsértő kereskedő vagy idegen HÉA-számot felhasználó kereskedő is részt vesz, még abban az esetben sem, ha a visszaigénylést benyújtó kereskedő semmilyen módon nem volt a más kereskedők terhére rótt mulasztások és HÉA-számmal való visszaélések részese, és nem is volt tudomása sem erről, sem arról, hogy azon értékesítési lánc, amely magában foglalta az érintett kereskedő beszerzéseit és értékesítéseit, harmadik személyek által, az ő tudomása nélkül elkövetett „körhinta” jellegű adókijátszás részét képezi.

17 Az Optigen és a Fulcrum fellebbezést nyújtott be a High Court of Justice (England & Wales), Chancery Divisionhöz a VAT and Duties Tribunal ítélete ellen.

18 A C-484/03. sz. ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozat szerint a Commissoners úgy érvel, hogy – mivel a szóban forgó értékesítési láncok célja csalás elkövetése volt –, az azok részét képező összes ügylet – beleértve a Bond House által végzetteket is – nem rendelkezik gazdasági tartalommal. Ebből következik, hogy jogsértő ügyletekre nem terjed ki a HÉA hatálya, és a Bond House által a szállítói részére HÉA

jogcímen előzetesen megfizetett összegek nem minősülnek HÉA-fizetésnek, és ezért ez a társaság nem jogosult ezen összegek visszaigénylésére.

19 A Bond House 2002 augusztusában keresetet nyújtott be a VAT and Duties Tribunal, Manchesterhez a Commissoners határozata ellen.

20 A VAT and Duties Tribunal, Manchester a 2003. május 8-i kiegészítéssel módosított 2003. április 29-i ítéletében megállapította, hogy a szóban forgó 27 értékesítésből 26 ügylet nem minősül gazdasági tevékenységnek a hatodik irányelv értelmében, és ezért ezekre nem terjed ki a HÉA hatálya. Úgy ítélte meg, hogy ezek az értékesítések csalárd célú ügyletsorozatot képeznek. Ezek a műveletek még akkor sem rendelkeznek gazdasági tartalommal, ha a Bond House-nak nem volt tudomása erről a célról, és semmilyen jogsértést nem követett el, és azokat objektív körülmények alapján kell megítélni. Ezért nincs jelentősége annak, hogy a Bond House nem követett el jogsértést. Végül a Bond House nem hivatkozhatott a bizalomvédelem elvére annak érdekében, hogy az általa megfizetett HÉÁ-ra vonatkozó visszaigénylési kérelmének helyt adjanak, és a Commissioners az említett kérelmező e visszaigénylésének elutasításával nem sértette meg sem az arányosság és a jogbiztonság elvét, sem az emberi jogokat.

21 A Bond House fellebbezést nyújtott be ezen ítélet ellen a High Court of Justice (England & Wales), Chancery Divisionhöz.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések és a Bíróság előtti eljárás

22 A kérdést előterjesztő bíróság a C-354/03. és C-355/03. sz. ügyekben rögzíti, hogy az alapügy tényállása megállapítottnak tekinthető. Az alábbiakat releváns tényként említi meg:

– „Körhinta” jellegű adókijátszás valósult meg.

– Az Optigen és a Fulcrum ártatlan felek, nem voltak részesei a csalásnak, amelyről nem volt tudomásuk és nem volt okuk arról tudniuk, hacsak nem mint valamely kereskedő közönséges ügyfeleinek és valamely másik tagállamban honos társaság közönséges szállítóinak.

– Az Optigennek és a Fulcrumnak semmilyen kapcsolata nem volt jogsértő vagy idegen HÉA-számot felhasználó kereskedővel.

– A Fulcrum által bonyolított azon 9 beszerzés, amelyre vonatkozóan elutasították a HÉA visszaigénylését, számára nem tűnik eltérőnek az általa az érintett negyedévben bonyolított 467 másik beszerzéstől.

– Akkor, amikor az Optigen és a Fulcrum megvásárolta a termékeket, és megfizette az előzetesen felszámított HÉÁ-t, a „körhinta” még nem zárult le, és még nem „tűnt el” a jogsértő kereskedő, úgyhogy valószínűleg ezen események egyike sem következett be.

23 A C-484/03. sz. ügyben a kérdést előterjesztő bíróság megállapítja, hogy a Bond House kifogásolja a VAT and Duties Tribunal, Manchester ténymegállapításainak vagy következtetéseinek egy részét. Az alábbiak szerepelnek a nem vitatott tények között:

– A Bond House-t a Commissioners jóhiszeműnek tartotta, és egyáltalán nem gyanúsította HÉA-kijátszással.

– Ez a társaság nem tudott a Commissioners által hivatkozott csalás létezéséről, és nem járt el gondatlanul.

– A Bond House egyáltalán nem kötött üzletet olyan szállítóval, amely a Commissioners szerint csalárd módon járt el.

– A Bond House által végzett valamennyi ügylet valós volt, mint ahogyan az érintett termékek beszerzését és értékesítését megelőző és követő ügyletei is: minden egyes ügylet alkalmával átruházták és kifizették e termékeket.

– Azok az ügyletek, amelyek tekintetében a VAT and Duties Tribunal, Manchester úgy ítélte meg, hogy nincs gazdasági tartalmuk, nem különböztek a Bond House által végzett azon más ügyletektől, amelyek gazdasági tartalmát nem kifogásolták, mivel semmi nem utalt arra, hogy azok a „körhinta” jellegű adókijátszás részét képezték.

24 A Bond House lényegében azt állítja, hogy – mivel a szóban forgó beszerzéseket és értékesítéseket ténylegesen teljesítették – nem lehet azt állítani, hogy a HÉA szempontjából nem minősülnek „termékértékesítésnek” vagy „gazdasági tevékenységnek” pusztán azért, mert az értékesítési lánc másik pontján – anélkül, hogy erről a Bond House-nak tudomása lett volna – egy csaló HÉÁ-t számlázott ki valamely ügyfélnek, de erről nem tett bevallást a Commissioners felé. Továbbá nincs ok arra, hogy bárki azt higgye, hogy a csalás elkövetése előtt és után végzett azon ügyletek, amelyek e csalás vagy csaló létezéséről tudomással nem rendelkező személyeket érintenek, részét képezték az említett csalásnak vagy a csalók tervének. A VAT and Duties Tribunal, Manchester határozata ellentétes a HÉA közös rendszerének szellemével. A csalás elleni küzdelem eszközeként ez a határozat aránytalan és elrettentő hatással lehet a legális kereskedelemre, és sérti az EK 28. cikket. Az említett határozat ellentétes a jogbiztonság elvével is, mivel az adóalanyok már a legkisebb bizonyossággal sem bocsáthatnak ki HÉÁ-t tartalmazó számlákat, illetve nem tölthetik ki adóbevallásukat.

25 A Commissioners lényegében úgy érvel, hogy a „körhinta” jellegű adókijátszás keretében végzett ügyletek nem minősülnek gazdasági tevékenységnek a hatodik irányelv értelmében. A szóban forgó 26 ügyletnek tehát nincs gazdasági tartalma, és azokra nem terjed ki a hatodik irányelv hatálya. Ezek az ügyletek nem tartoznak a „gazdasági tevékenység” körébe, és nem minősülnek a Bond House részére vagy általa végzett „termékértékesítésnek”. Az a határozat, amely elutasította utóbbi számára a szóban forgó HÉA visszatérítését, nem sérti az arányosság elvét vagy a jogbiztonság elvét, és nem csorbítja az emberi jogokat.

26 E körülmények között a High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division az eljárást felfüggesztette, és előzetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

A C-354/03. és C-355/03. sz. ügyekben:

„1) A HÉA közös rendszerében – tekintettel az […] [első] tanácsi irányelvre és a […] [hatodik] tanácsi irányelvre – a kereskedő valamely ügylet után megfizetett HÉA levonásához való jogát:

a) kizárólag azon egyes ügylet alapján kell-e megítélni, amelyben a kereskedő részt vett, beleértve a kereskedő ügyletkötési szándékait, vagy

b) az ügyletek összessége alapján kell-e megítélni, beleértve az azt követő ügyleteket is, amelyek olyan értékesítési körláncot alkotnak, amelynek részét képezik az egyes ügyletek, és amely magában foglalja a lánc más résztvevőinek azon szándékait is, amelyről a kereskedőnek nincs tudomása, és/vagy arról nem is tudhat, és/vagy

c) a körlánc azon résztvevőinek az egyes ügyleteket megelőző vagy követő csalárd magatartásai és szándékai alapján kell-e megítélni, amelyek érintettségéről a kereskedő nem tud, és amelyek magatartásáról és szándékairól a kereskedőnek nincs tudomása, és/vagy arról nem tudhat, és/vagy

d) valamely más szempont alapján kell-e megítélni, és ha igen, akkor mely az?

2) Ellentétes-e az arányosság, az egyenlő elbánás és a jogbiztonság általános elveivel olyan ügyletek kizárása a HÉA rendszeréből, amelyekben ártatlan kereskedő is részt vett, amelyek azonban harmadik személyek által működtetett „körhinta” jellegű adókijátszás részét képezik?”

A C-484/03. sz. ügyben:

„1) Figyelemmel a közösségi jog általános elveire (különösen az arányosság és a jogbiztonság általános elveire) és az EK-Szerződés 28. cikkére:

a) a szóban forgó körülmények között »adóalanyként« járt-e el a felperes a hatodik irányelv 2. cikke (1) bekezdése értelmében, ha 26 ügylet során mikroprocesszort szerzett be az Egyesült Királyságban honos eladóktól, és nem az Egyesült Királyságban honos vevőknek értékesítette azokat?

b) a szóban forgó körülmények között »gazdasági tevékenységet« folytatott-e a felperes a hatodik irányelv 4. cikkének értelmében, ha 26 ügylet során mikroprocesszort szerzett be az Egyesült Királyságban honos eladóktól, és nem az Egyesült Királyságban honos vevőknek értékesítette azokat?

c) a szóban forgó körülmények között a 26 ügylet során a hatodik irányelv 5. cikkének (1) bekezdése szerinti »termékértékesítés« volt-e a felperes Egyesült Királyságban honos eladóktól történő mikroprocesszor-beszerzése?

d) a szóban forgó körülmények között, a 26 ügylet során a hatodik irányelv 5. cikkének (1) bekezdése szerinti »termékértékesítés« volt-e a felperes nem Egyesült Királyságban honos vevők részére történő mikroprocesszor-értékesítése?

2) Az 1. kérdés a)–d) pontjára adott válaszokra tekintettel megállapítható-e a közösségi jog általános elveinek (különösen az arányosság és a jogbiztonság elveinek) megsértése?”

27 A Bíróság elnöke 2003. szeptember 19-i végzésével az írásbeli, a szóbeli szakasz lefolytatása és az ítélethozatal céljából egyesítette a C-354/03. és a C-355/03. sz. ügyeket.

28 Ezt követően a Bíróság elnöke 2004. június 15-i végzésével a szóbeli szakasz lefolytatása és az ítélethozatal céljából a C-484/03. sz. üggyel egyesítette ezeket ügyeket.

Az első kérdésekről

29 Az ezen ügyekben feltett első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni egyrészről, hogy a szóban forgóhoz hasonló ügyletek vajon adóalanyként eljáró személy által végzett termékértékesítésnek és gazdasági tevékenységnek minősülnek-e a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja, 4. cikke és 5. cikkének (1) bekezdése értelmében, amennyiben nem valósítanak meg HÉA-kijátszást, azonban olyan értékesítési lánc részét képezik, amelyben valamely azt megelőző vagy követő másik ügylet csalást valósít meg, anélkül hogy az első ügyleteket végző gazdasági szereplő azt tudná vagy tudhatná, másrészről pedig, hogy vajon ilyen körülmények között az említett gazdasági szereplőnek korlátozható-e az előzetesen megfizetett HÉA levonásához való joga.

A Bírósághoz benyújtott észrevételek

30 Az Optigen és a Fulcrum úgy ítéli meg, hogy az első és a hatodik irányelvre tekintettel a HÉA közös rendszerében a kereskedő valamely ügylet után megfizetett adó visszaigényléséhez való jogát azon egyes ügylet alapján kell megítélni, amelyben a kereskedő részt vett, beleértve a kereskedő ügyletkötési szándékait, és nem az azt megelőző és követő ügyletek fényében, amelyekről ez a kereskedő nem tudott és nem tudhatott, valamint nem más olyan kereskedők csalárd magatartásaira és szándékaira hivatkozva, amelyek érintettségéről az említett kereskedő nem tud, és amelyekről nincs tudomása, és/vagy azokról nem tudhat.

31 A Bond House szerint igenlő választ kell adni a C-484/03. sz. ügyben feltett első kérdésre.

32 Az Egyesült Királyság Kormánya azt állítja, hogy a HÉA közös rendszerében az első és a hatodik irányelv alapján a kereskedő valamely ügylet után megfizetett adó visszaigényléséhez való jogát az ügyletek összessége alapján kell megítélni, beleértve az azt követő ügyleteket is, amelyek olyan értékesítési körláncot alkotnak, amelynek részét képezi az adott ügylet, és figyelembe kell venni a lánc más résztvevőinek azon szándékait is, amelyről e kereskedőnek nincs tudomása, és/vagy azokról nem is tudhat, valamint figyelembe kell venni az értékesítési körlánc más olyan résztvevőinek az adott ügyletet megelőző vagy követő csalárd magatartásait és szándékait is, amelyek érintettségéről a kereskedő nem tud, és amelyekről nincs tudomása, és/vagy azokról nem is tudhat. Ennélfogva azon ügyletek, amelyek olyan értékesítési körlánc részét képezik, amelynek kizárólagos célja a HÉA rendszerének kijátszása, egyáltalán nem taroznak a hatodik irányelv hatálya alá, és az, hogy ezen ügyletek némelyikében ártatlan kereskedő is érintett, még nem teszi lehetővé, hogy azok az említett irányelv hatálya alá tartozzanak.

33 A cseh kormány úgy érvel, hogy a szóban forgóhoz hasonló ügyletek által elérni kívánt cél jogellenes, azért azokat nem lehet a hatodik irányelv szerinti gazdasági tevékenységnek tekinteni.

34 A dán kormány szerint egyrészről a „termékértékesítéshez” kapcsolódó HÉÁ-t levonni szándékozó jogalanynak kell bizonyítania azt, hogy az áruk feletti tulajdonjogot ténylegesen átruházták az érdekelt személyre, másrészről a zárt láncban kötött ügyletekre nem vonatkozik

a HÉA hatálya, mivel az érintett személy e láncban való részvételekor nem adóalanyként jár el.

35 Az Európai Közösségek Bizottság úgy érvel, hogy az első és a hatodik irányelvre tekintettel a HÉA közös rendszerében a kereskedő valamely ügylet után megfizetett adó visszaigényléséhez való jogát azon adott ügylet alapján kell megítélni, amelyben a kereskedő részt vett. Azok az ügyletek, amelyekről nincs tudomása, és az értékesítési lánc más szereplőinek olyan csalárd magatartásai és szándékai, amelyekről a kereskedő nem tud, nem érintik ezt a jogot. Ebből következik, hogy ellentétes a hatodik irányelvvel az olyan ügylet kizárása a HÉA rendszeréből, amelyet adóköteles ügyletnek kell tekinteni.

A Bíróság álláspontja

36 Ebben a vonatkozásban rögtön emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv a HÉA közös, az adóköteles tevékenység egységes meghatározásán alapuló rendszerét állítja föl (lásd a C-305/01. sz., MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring ügyben 2003. június 26-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-6729. o.] 38. pontját).

37 E tekintetben a hatodik irányelv tágan határozza meg a HÉA alkalmazási körét, és az adóköteles tevékenységekre vonatkozó 2. cikke a termékimporton kívül az adóalanyként eljáró személy által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítésre és szolgáltatásnyújtásra terjed ki.

38 Először is a „termékértékesítés” fogalmát illetően a hatodik irányelv 5. cikkének (1) bekezdése pontosan meghatározza, hogy ilyen termékértékesítésnek tekintendő a materiális javak feletti tulajdonjog átengedése.

39 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy ez a fogalom az anyagi javak egyik fél általi minden olyan átruházását magában foglalja, amely feljogosítja a másik felet, hogy a dologgal ténylegesen annak tulajdonosaként rendelkezzen (lásd különösen a C-320/88. sz., Shipping and Forwarding Enterprise Safe ügyben 1990. február 8-án hozott ítélet [EBHT 1990., I-285. o.] 7. pontját és a C-25/03. sz. HE-ügyben 2005. április 21-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-3123. o.] 64. pontját).

40 Továbbá a hatodik irányelv 4. cikkének (1) bekezdése szerint az a személy minősül adóalanynak, aki gazdasági tevékenységet önállóan végez, tekintet nélkül e tevékenység céljára és eredményére.

41 A „gazdasági tevékenység” fogalmát a hatodik irányelv 4. cikkének (2) bekezdése úgy határozza meg, mint amely a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét magában foglalja, és az állandó ítélkezési gyakorlat szerint beleértendő a termelés, a forgalmazás és a szolgáltatásnyújtás valamennyi szakasza (lásd különösen a C-186/89. sz. Van Tiem-ügyben 1990. december 4-én hozott ítélet [EBHT 1990., I-4363. o.] 17. pontját és a fent hivatkozott MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring ügyben hozott ítélet 42. pontját).

42 Végül az „adóalany” fogalmát illetően az ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy az adóalany akkor jár el e minőségében, ha az ügyleteket adóköteles tevékenysége keretében végzi (lásd ebben az értelemben a C-291/92. sz. Armbrecht-ügyben 1995. október 4-én hozott

ítélet [EBHT 1995., I-2775. o.] 17. pontját és a C-77/01. sz. EDM-ügyben 2004. április 29-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-4319. o.] 66. pontját).

43 Mint ahogyan a Bíróság a C-260/98. sz., Bizottság kontra Görögország ügyben 2000. szeptember 12-én hozott ítéletének (EBHT 2000., I-6537. o.) 26. pontjában megállapította, az adóalany és a gazdasági tevékenység fogalmainak elemzése nyilvánvalóvá teszi a gazdasági tevékenység fogalmának széles alkalmazási körét és objektív jellegét olyan értelemben, hogy az magát a tevékenységet veszi alapul, függetlenül annak céljától és eredményétől (lásd hasonlóképpen a 235/85. sz., Bizottság kontra Hollandia ügyben 1987. március 26-án hozott ítélet [EBHT 1987., 1471. o.] 8. pontját, valamint ugyanebben az értelemben különösen a 268/83. sz. Rompelman-ügyben 1985. február 14-én hozott ítélet [EBHT 1985., 655. o.] 19. pontját és a C-497/01. sz. Zita Modes ügyben 2003. november 27-én hozott ítélet [EBHT 1987., I-14393. o.] 38. pontját).

44 Az említett elemzés, valamint a termékértékesítés és az adóalanyként eljáró személy fogalmainak vizsgálata valójában azt mutatja, hogy az adóköteles tevékenységeket a hatodik irányelv értelmében meghatározó fogalmak mindegyike objektív jellegű, és az érintett tevékenységek céljától és eredményétől függetlenül alkalmazandó.

45 Amint a Bíróság a C-4/94. sz. BLP Group ügyben 1995. április 6-án hozott ítéletének (EBHT 1995., I-983. o.) 24. pontjában megállapította, az adóhatóság azon kötelezettsége, hogy vizsgálatot indítson az adóalany szándékának megállapítása iránt, ellentétes lenne a HÉA közös rendszerének a jogbiztonság szavatolására, illetve arra irányuló céljával, hogy megkönnyítse a HÉA alkalmazásához szorosan kapcsolódó intézkedéseket – a különleges esetektől eltekintve – azáltal, hogy az érintett ügylet objektív jellegét veszi figyelembe.

46 Még inkább ellentétes lenne az említett célokkal az adóhatóság annak megállapítására vonatkozó kötelezettsége, hogy vajon valamely adott ügylet az adóalanyként eljáró személy által végzett termékértékesítésnek minősül-e, és arra vonatkozó kötelezettsége, hogy figyelembe vegye az érintett adóalanyon kívüli, ugyanazon értékesítési láncban részt vevő más kereskedő szándékát és/vagy a lánc részét képező, az említett adóalany által végzett ügyletet megelőző vagy követő másik ügylet csalárd jellegét, amelyről ez az adóalany nem tudott és nem tudhatott.

47 Mint ahogyan a főtanácsnok indítványának 27. pontjában rámutatott, minden egyes ügyletet önállóan kell vizsgálni, és a korábbi vagy későbbi események nem változtatnak az értékesítési lánc részét képező egyes ügylet jellegén.

48 Az Egyesült Királyság Kormánya által hivatkozott ítélkezési gyakorlatot illetően, amely szerint az adóalany csak akkor szerzi meg ezt a státuszt véglegesen, ha az érintett személy jóhiszeműen tett nyilatkozatot a tervezett gazdasági tevékenységek megkezdésére irányuló szándékáról (lásd különösen a C-400/98. sz. Breitsohl-ügyben 2000. június 8-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-4321. o.] 39. pontját és a C-110/98–C-147/98. sz., Gabalfrisa és társai egyesített ügyekben 2000. március 21-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-1577. o.] 46. pontját), elegendő annak megállapítása, hogy – mint ahogyan a főtanácsnok indítványának 35. pontjában rámutatott – ez az ítélkezési gyakorlat a gazdasági tevékenység megkezdésére irányuló szándékra, és nem az e tevékenységek által elérni kívánt célra irányuló szándékra vonatkozik.

49 Az Egyesült Királyság Kormányának azon érvelését illetően, amely a Bíróságnak a HÉA alá nem tartozó jogellenes tevékenységekre vonatkozó ítélkezési gyakorlatára támaszkodik, emlékeztetni kell egyrészt arra, hogy ez az ítélkezési gyakorlat olyan árukra vonatkozik, amelyek sajátos természetük és jellegzetességük miatt jogszerűen nem bocsáthatók áruba, és nem hozhatók gazdasági forgalomba. Másrészről az állandó ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy az adósemlegesség elvével ellentétes a jogszerű és jogellenes tevékenységek általános megkülönböztetése. Ebből következik, hogy valamely magatartás kifogásolhatónak minősítése önmagában nem eredményez adózás alóli kivételt. Ilyen kivétel csak olyan sajátos esetekben érvényesül, ahol a jogszerű és jogellenes gazdasági ágazat között mindennemű verseny kizárt az egyes áruk vagy szolgáltatások különös jellegzetessége folytán (lásd különösen a C-158/98. sz., Coffeeshop „Siberië” ügyben 1999. június 29-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-3971. o.] 14. és 21. pontját, valamint a C-455/98. sz., Salumets és társai ügyben 2000. június 29-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-4993. o.] 19. pontját).

50 Márpedig bizonyos, hogy a szóban forgó mikroprocesszorok esetében erről nincs szó.

51 Ebből az következik, hogy a szóban forgóhoz hasonló ügyletek, amelyek maguk nem valósítanak meg HÉA-kijátszást, adóalanyként eljáró személy által végzett termékértékesítésnek és gazdasági tevékenységnek minősülnek a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja, 4. cikke és 5. cikkének (1) bekezdése értelmében, mivel teljesítik az említett fogalmak alapjául szolgáló objektív feltételeket, függetlenül az ugyanazon értékesítési láncban érintett más kereskedő szándékától, és/vagy a lánc részét képező, az említett adóalany által végzett ügyletet megelőző vagy követő másik ügylet esetleges csalárd jellegétől, amelyről ezen adóalany nem tudott és nem tudhatott.

52 Az ilyen ügyleteket végző adóalanynak az előzetesen megfizetett HÉA levonásához való jogát az a körülmény sem befolyásolja, hogy – anélkül, hogy ez az adóalany tudná, illetve tudhatná – azon értékesítési láncon belül, amelybe ezek az ügyletek illeszkednek, az általa végzett ügyletet megelőző vagy követő más ügylet HÉA-kijátszást valósít meg.

53 Mint ahogyan a Bíróság már több ízben is emlékeztetett rá, a hatodik irányelv 17. és azt követő cikkeiben rögzített adólevonási jog a HÉA mechanizmusának szerves részét képezi, és elvben nem korlátozható. E mechanizmus a beszerzési ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében közvetlenül érvényesül (lásd különösen a C-62/93. sz. BP Soupergaz ügyben 1995. július 6-án hozott ítélet [EBHT 1995., I-1883. o.] 18. pontját és a fent hivatkozott Gabalfrisa és társai ügyben hozott ítélet 43. pontját).

54 Az a kérdés, hogy vajon az érintett termékek korábbi és későbbi értékesítését terhelő HÉÁ-t befizették-e, vagy sem, az államkincstárba, nem befolyásolja az előzetesen megfizetett HÉA levonásához való jogot (lásd ebben az értelemben a C-395/02. sz., Transport Service ügyben 2004. március 3-án hozott végzés [EBHT 2004., I-1991. o.] 26. pontját). A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy a HÉA közös rendszerében rejlő, az első és a hatodik irányelv 2. cikkéből következő alapelv szerint a HÉA minden egyes termelési és forgalmazási tevékenységre alkalmazandó a különböző költségelemek által közvetlenül viselt adó levonását követően (lásd különösen a C-98/98. sz. Midland Bank ügyben 2000. június 8-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-4177. o.] 29. pontját és a fent hivatkozott Zita Modes ügyben hozott ítélet 37. pontját).

55 Ennélfogva mindegyik ügyben azt a választ kell adni az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre, hogy a szóban forgóhoz hasonló olyan ügyletek, amelyek maguk nem valósítanak meg HÉA-kijátszást, adóalanyként eljáró személy által végzett termékértékesítésnek és gazdasági tevékenységnek minősülnek a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja, 4. cikke és 5. cikkének (1) bekezdése értelmében, mivel teljesítik az említett fogalmak alapjául szolgáló objektív feltételeket, függetlenül az ugyanazon értékesítési láncban érintett más kereskedő szándékától, és/vagy a lánc részét képező, az említett adóalany által végzett ügyletet megelőző vagy követő másik ügylet esetleges csalárd jellegétől, amelyről ezen adóalany nem tudott és nem tudhatott. Az ilyen ügyleteket végző adóalanynak az előzetesen megfizetett HÉA levonásához való jogát az a körülmény sem befolyásolja, hogy – anélkül, hogy ugyanezen adóalany tudná vagy tudhatná – azon értékesítési láncon belül, amelybe ezek az ügyletek illeszkednek, az utóbbi által végzett ügyletet megelőző vagy követő más ügylet HÉA-kijátszást valósít meg.

A második kérdésekről

56 Tekintettel mindegyik ügy első kérdésére adott válaszra, a második kérdést nem szükséges megválaszolni ezen ügyek egyikében sem.

A költségekről

57 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (harmadik tanács) a következőképpen határozott:

A szóban forgóhoz hasonló ügyletek, amelyek maguk nem valósítanak meg hozzáadottértékadó-kijátszást, adóalanyként eljáró személy által végzett termékértékesítésnek és gazdasági tevékenységnek minősülnek az 1995. április 10-i 95/7/EK tanácsi irányelvvel 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 2. cikkének 1. pontja, 4. cikke és 5. cikkének (1) bekezdése értelmében, mivel teljesítik az említett fogalmak alapjául szolgáló objektív feltételeket, függetlenül az ugyanazon értékesítési láncban érintett más kereskedő szándékától, és/vagy a lánc részét képező, az említett adóalany által végzett ügyletet megelőző vagy követő másik ügylet esetleges csalárd jellegétől, amelyről ezen adóalany nem tudott és nem tudhatott. Az ilyen ügyleteket végző adóalanynak az előzetesen megfizetett hozzáadottérték-adó levonásához való jogát az a körülmény sem befolyásolja, hogy – anélkül, hogy ugyanezen adóalany tudná vagy tudhatná – azon értékesítési láncon belül, amelybe ezek az ügyletek illeszkednek, az utóbbi által végzett ügyletet megelőző vagy követő más ügylet hozzáadottértékadó-kijátszást valósít meg.

Aláírások

---

* Az eljárás nyelve: angol.

POIARES MADURO FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2005. február 16.(1)

C-354/03., C-355/03. és C-484/03.sz. egyesített ügyek

Optigen Ltd

és

Fulcrum Electronics Ltd (In liquidation)

és

Bond House Systems Ltd

kontra

Commissioners of Customs & Excise

(A High Court of Justice of England & Wales, Chancery Division (Egyesült Királyság) által előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Hatodik HÉA-irányelv– 2. cikk (1) bekezdése, 4. cikk (1) és (2) bekezdése – Gazdasági tevékenység – Olyan ellátási lánc részét képező ügylet, amelyben jogsértő kereskedő vagy hamis HÉA-számot felhasználó kereskedő is érintett – »Körhinta« jellegű adókijátszás”

1. Három olyan ügyben, amelyek a hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) kijátszás „körhinta” jellegű adókijátszásnak nevezett fajtájában részt vevő személyeket érintenek, a High Court of Justice of England & Wales, Chancery Division azt kérdezi a Bíróságtól, hogy olyan ügyletek, amelyek mások által elkövetett csalás részét képezik, gazdasági

tevékenységnek minősülnek-e a 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv(2) 4. cikkének (2) bekezdése értelmében.

2. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az Optigen Ltd. (a továbbiakban: Optigen), a Fulcrum Electronics Ltd. (a továbbiakban: Fulcrum) és a Bond House Systems Ltd. (a továbbiakban: Bond House) ügyekben a High Court of Justice (Chancery Division) előtt folyamatban lévő fellebbezési eljáráshoz kapcsolódik. Mindegyik ügy alperese a Commissioners of Customs and Excise (adó-, vám- és jövedéki hatóság) (a továbbiakban: Commissioners). Az Optigen és a Fulcrum fellebbezése a VAT and Duties Tribunal, London ítélete ellen irányul. A Bond House fellebbezése a VAT and Duties Tribunal, Manchester ítélete ellen irányul. Mindkét ítéletben lényegében olyan döntést hoztak, hogy a „körhinta” jellegű adókijátszás részét képező ügyletekre nem terjed ki a HÉA hatálya.

I – **A közösségi jog vonatkozó rendelkezései**

3. A 67/227/EGK első tanácsi irányelv(3) 2. cikke a közös HÉA-rendszer lényegét fogalmazza meg:

„A közös hozzáadottértékadó-rendszer alapelve magában foglalja egy általános fogyasztási adónak az árukra és szolgáltatásokra történő alkalmazását, amely adó az áruk és a szolgáltatások árával pontosan arányban van, függetlenül azon ügyletek számától, amelyek a termelési és a forgalmazási folyamat során az adó felszámítási szakaszát megelőzően játszódnak le.

A hozzáadottérték-adót minden ügylet esetében az áruk vagy szolgáltatások ára alapján, az adott árukra vagy szolgáltatásokra érvényes adómérték szerint kell kiszámítani, és a különböző költségelemek által közvetlenül viselt hozzáadottértékadó-összeg levonását követően kell felszámítani.”

4. A hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja értelmében a HÉA hatálya az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítésre és szolgáltatásnyújtásra terjed ki.

5. Az irányelv 4. cikkének (2) bekezdése szerint „adóalany” az a személy, „aki a (2) bekezdésben meghatározott bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére”.

6. A „gazdasági tevékenység” fogalmát a 4. cikk (2) bekezdésében határozták meg, amely „a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét magában foglalja, beleértve a kitermelőipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint az egyéb szakmai tevékenységeket is”. A 4. cikk (2) bekezdése továbbá úgy rendelkezik, hogy „[gazdasági] tevékenységnek minősül azon tevékenység is, amely bevétel elérése érdekében materiális vagy immateriális javak tartós hasznosítását foglalja magában”.

II – **A tényállás és az előzetes döntéshozatal iránti kérelem**

A – *Általános háttér: a „körhinta” jellegű adókijátszás*

7. A VAT and Duties Tribunal, Manchester a Bond House ügyben hozott ítéletében világosan kifejti, hogy mit ért a Commissioners „körhinta” jellegű adókijátszás alatt:(4)

„A »körhinta« jellegű adókijátszás legegyszerűbb formájában a következők szerint működik: az Európai Unió egyik tagállamában HÉA-alanyként nyilvántartásba vett kereskedő (»A cég«) az Európai Unió valamely másik tagállamában HÉA-alanyként nyilvántartásba vett kereskedő (»B cég«) részére adóköteles terméket értékesít. Az A cég értékesítése B cég részére az A cég tagállamában nulla százalékos[(5)]. B cégnek kell a termékbeszerzést bevallania, és saját tagállamában a beszerzés utáni adót megfizetnie azzal a feltétellel, hogy a terméket HÉA hatálya alá tartozó körben kívánja továbbértékesíteni, és ezt követően az előzetesen felszámított adó összegének megfelelő adólevonást érvényesít. Ha „körhinta" jellegű adókijátszás résztvevője, általában ezek egyikét sem teszi meg. Ezután B cég a saját tagállamában HÉA-alanyként nyilvántartásba vett másik kereskedő (»C cég«) részére továbbértékesíti a terméket a HÉA felszámítása és kifizetése ellenében. Azonban nem számol el az adóhatóság előtt ezzel a HÉÁ-val, és gyakorlatilag eltűnik; a Commissioners szavaival kifejezve, »eltűnt kereskedővé« válik. Mindazonáltal a C cég részére történő értékesítés idején, amikor még B céget HÉA-alanyként tartják nyilván, és mielőtt a Commissioners tudomására jutna, hogy ez a kereskedő eltűnt vagy eltűnhet, és beavatkozhatna (például azáltal, hogy B céget törli a nyilvántartásból), B cég HÉA-tartalmú számlát bocsát ki C cég részére, aki ezt a B cég részére előzetesen megfizetett HÉÁ-t visszaigényli. Azután C cég (akit a Commissioners »ügynöknek« nevez) a terméket az Európai Unió egy másik tagállamában HÉA-alanyként nyilvántartásba vett kereskedő részére értékesíti: a legegyszerűbb adókijátszás legfőbb jellegzetessége az, hogy ez a vevő A cég lesz, és e körforgás alapján nevezik ezt »körhinta« jellegű adókijátszásnak. C cég igényt tart az előzetesen felszámított HÉA visszaigénylésére, de mivel az A cég részére történő értékesítés nulla százalékos C cég saját tagállamában, ezért C cég nem köteles elszámolni az értékesítést terhelő adóval[(6)]. Amennyiben az adókijátszás sikeres, az eredmény az, hogy B cég megkapja azt az adót, amelyet az adóhatóságnak C cég részére ki kell fizetnie, de amellyel B cég nem számolt el. Ebben a helyzetben B cég bizonyosan csalárd magatartású, A cég valószínűsíthetően az, C cég pedig teljességgel gyanútlan lehet azzal kapcsolatban, hogy mi is történik valójában, és mire használják fel a részvételét… A Commissionersnek az adott esetben elfoglalt álláspontja szerint B cég célja nem az, hogy rendes üzleti tevékenysége keretében végezzen beszerzést és értékesítést, hanem az, hogy HÉA-visszaigénylő helyzetbe kerüljön… A termékek csak eszközei annak, hogy az ügyleteknek a valóság látszatát kölcsönözzék… Az A cégnek (legalábbis, ha az adókijátszás részese) hasonlóképpen nincs valós üzleti indítéka annak a terméknek a visszavásárlására, amit éppen csak most adott el. Természetesen az is lehetséges, hogy az A cég is akaratlan résztvevő, ha a terméket C cég alacsonyabb áron értékesíti részére, mint amilyen áron azt korábban A cég B cég részére értékesítette (vagy alacsonyabb áron, mint amilyenen azt A cég a jövőben értékesíthetné a piaci mozgásokra figyelemmel), a Commissioners megítélése szerint A cég és B cég szándékegységben járnak el, és A cég visszavásárlása részben ellenőrzési okból és részben azért szükséges, mert egyszerűbb és olcsóbb egy adott mennyiségű terméket többször felhasználni, mintsem a nyílt piacon minden alkalommal új terméket vásárolni… B cég, tudva azt, hogy a megszerzett, értékesítést terhelő adó elszámolásának elmulasztásából nyereségre tesz szert, alacsonyabb áron adhatja a termékeket C cégnek, mint amennyit azokért A cégnek kifizetett, és szükségképpen így fog tenni, ha ezt az értékesítés biztosítása igényli."

8. Az ügyletláncok végtelen variációja képzelhető el, akár jelentősen bonyolultabbak is, mint a fentiekben kifejtett változat, és a valóságban ugyanazt a terméket „küldhetik körbe" több eltérő láncban. De a probléma alapvetően ugyanaz marad: egy kereskedő a neki HÉA címén fizetett pénzösszeget beszedi, és azzal nem számol el az adóhatóság előtt. A jogot megsértő kereskedő „jogtalanul eltulajdonított" HÉA-számot is felhasználhat, vagy

HÉA-alanyként nyilvántartásba vetetheti magát, és még mielőtt az adóhatóság közbelépne, egyszerűen eltűnhet.

9. Úgy tűnik, hogy a Közösségen belüli kereskedelemben az elmúlt néhány évben emelkedett az ilyen jellegű adókijátszások száma, és jelenleg komoly aggodalmat jelentenek a tagállamok számára. Jóllehet nehéz meghatározni az érintett pénzösszeget, az egyértelmű, hogy jelentős nemzeti adóbevétel-kiesést okoznak(7).

B – *A szóban forgó ügyek tényállása*

10. A szóban forgó ügyek tényállása, mint ahogyan az a High Court of Justice előzetes döntéshozatalra utaló végzéséből kitűnik, az alábbi:

a) Az Optigen- és a Fulcrum-ügy tényállása

11. Az Optigen és a Fulcrum főként olyan mikrochipek kereskedelmével foglalkozó cégek, amelyeket az Egyesült Királyságban honos vállalkozásoktól szereznek be, és más tagállamokban honos fogyasztók részére értékesítenek. Nem vitatott, hogy az Optigen és a Fulcrum több, „körhinta” jellegű adókijátszást megvalósító ügylet ártatlan résztvevőjévé vált. Nem volt kapcsolatuk az „eltűnt” kereskedővel, valamint nem volt tudomásuk arról, és nem is kellett tudniuk azt, hogy olyan ügyleti láncolat részesei, amely nem egy közönséges vevő és egy kereskedő, illetve egy közönséges eladó és egy más tagállamban honos társaság közötti ügylet. A Commissioners elutasította az Optigen és a Fulcrum részéről benyújtott HÉA-bevallásokat azon az alapon, hogy az érintett beszerzések és értékesítések nem rendelkeznek gazdasági tartalommal, és nem képezik gazdasági tevékenység részét. A Commissioners megítélése szerint ezek a beszerzések nem minősülnek olyan termékértékesítésnek, amelyet üzleti célra használtak fel, vagy arra szántak, és a termékértékesítéseket nem a HÉA hatálya alá tartozó gazdasági tevékenység során végezték.

12. Az Optigen és a Fulcrum a Commissioners határozata ellen felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a VAT and Duties Tribunal, Londonhoz, amely egyesítette a két ügyet. A VAT and Duties Tribunal 2003. május 1-jei ítéletében elutasította az Optigen és a Fulcrum kérelmét azzal az érveléssel, hogy a Commissioners jogosan állapította meg, hogy a kérdéses ügyletekre nem terjed ki a HÉA hatálya. Úgy ítélte meg, hogy nincs joga a kereskedőnek az olyan termékekre előzetesen felszámított HÉÁ-t visszaigényelni, amelyeket ezt követően az Egyesült Királyságon kívül honos vállalkozások részére értékesít, ha az ellátási láncban jogsértő kereskedő vagy jogtalanul eltulajdonított HÉA-számot felhasználó kereskedő is részt vesz, még abban az esetben sem, ha a visszaigénylést benyújtó kereskedő semmilyen tekintetben nem volt a bűncselekmény részese, és nem volt tudomása arról, hogy más kereskedők nem teljesítik kötelezettségeiket, vagy hogy a HÉA-számmal visszaélnek, vagy hogy azon ellátási lánc, amely magában foglalta ezeket a beszerzéseket és értékesítéseket, harmadik személyek által az ő tudomásuk nélkül elkövetett „körhinta” jellegű adókijátszás részét képezi. Az Optigen és a Fulcrum is fellebbezést nyújtott be a High Court of Justice-hoz a VAT and Duties Tribunal ítélete ellen.

a) A Bond House ügy tényállása

13. Az irányadó időszakban a Bond House Angliában és Walesben alapított vállalkozás volt, amely számítógép-alkatrészek kereskedelmével foglalkozott. Tevékenységének érték szerinti nagyobb részét az Egyesült Királyságban HÉA-nyilvántartásba vett kereskedőktől

nagy tételben vásárolt mikroprocesszorok (a továbbiakban: CPU-k) más tagállamokban HÉA-nyilvántartásba vett kereskedők részére történő értékesítése jelentette. 2002 májusában szokásos kereskedelmi tevékenységének megfelelően a Bond House több ízben vásárolt és értékesített CPU-kat. Ezen értékesítések egy részét, 51 ügyletet, amelyek a Bond House 2002 májusi forgalmának megközelítőleg a 99%-át tették ki, más tagállamban honos ügyfelekkel bonyolította. A Bond House mindegyik esetben olyan szállítótól vásárolta a CPU-kat, aki az Egyesült Királyságban volt HÉA-nyilvántartásba véve, olyan áron, amelyet megfelelő piaci árnak ítélt, az árut átvette, és a szállítónak kifizette a piaci árat, valamint ezenfelül a részére HÉA-ként felszámított összeget. A CPU-kat külföldi ügyfelei részére szállította ki valamivel magasabb áron, mint amelyet maga kifizetett. Mivel ezek az utóbbi értékesítések nulla százalékosak voltak, a Bond House olyan HÉA-bevallást nyújtott be 2002 májusában, amelyben visszaigényelte a beszerzéseire kifizetett HÉA összegét. A Commissioners of Customs and Excise 27 értékesítés tekintetében elutasította a Bond House előzetesen felszámított adó visszaigénylésére irányuló kérelmét.

14. A Bond House a Commissioners határozata ellen felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a VAT and Duties Tribunal, Manchesterhez. A VAT and Duties Tribunal a 2003. május 8-i kiegészítéssel módosított 2003. április 29-i ítéletében megállapította, hogy a 27 értékesítésből 26 ügylet nem minősül gazdasági tevékenységnek a hatodik irányelv értelmében, és a HÉA hatálya ezekre nem terjed ki. Úgy ítélte meg, hogy ezek az értékesítések olyan ügyleti láncok részét képezték, amelyek célja az adókijátszás volt. Még akkor is, ha a Bond House-nak nem volt tudomása erről a célról, és ártatlan volt valamennyi jogsértés elkövetésében, ezek a műveletek nem rendelkeztek gazdasági tartalommal. Ezeket objektív körülmények alapján kell megítélni. Ezért nem releváns az, hogy a Bond House jogszerűen járt el. Végül megállapította, hogy a Bond House-nak nem lehetett jogos elvárása az, hogy az előzetesen felszámított és általa megfizetett HÉÁ-ra vonatkozó visszaigénylési kérelmének helyt adnak, továbbá a Commissioners a Bond House visszaigénylésének elutasításával nem sértette meg az arányosság és a jogbiztonság elvét, és nem sértette meg a Bond House emberi jogait. A Bond House fellebbezést nyújtott be ezen ítélet ellen a High Court of Justice-hoz. A High Court az előzetes döntéshozatalra utaló végzésében megjegyzi, hogy a Bond House-nak nem volt tudomása a Commissioners által feltételezett adókijátszásról, és hogy ez a társaság üzletvitele során gondosan járt el.

C – *Előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések*

15. Tekintettel arra, hogy a vonatkozó nemzeti jogot, az 1994. évi Value Added Tax Actot a Közösség közös hozzáadottértékadó-rendszerére figyelemmel kell értelmezni, a High Court of Justice ahhoz kér útmutatást, hogy miként állapítható meg, hogy kiterjed a kérdéses ügyletekre e rendszer hatálya. A jelen ügyben az képezi vita tárgyát, hogy vajon a Bond House, a Fulcrum és az Optigen gazdasági tevékenységet végeztek-e akkor, amikor gyanútlanul részt vettek egy „körhinta” jellegű adókijátszásban. A High Court of Justice lényegében azt szeretné megtudni, hogy vajon az ilyen ügyletek gazdasági tevékenységnek minősülnek-e a hatodik irányelv 4. cikke (2) bekezdésének értelmében, és hogy vajon ezen értékelés elvégzése érdekében az ügyletek láncolatát egészében, vagy minden egyes ügyletet önállóan kell-e figyelembe venni.

16. Az Optigen, a Fulcrum és a Bond House, valamint az Egyesült Királyság Kormánya és a dán kormány, a Tanács és a Bizottság nyújtott be írásbeli észrevételt. A 2004. december 8-án megtartott tárgyaláson a Bíróság meghallgatta az Optigen, a Fulcrum és a Bond House, valamint az Egyesült Királyság Kormányát, illetve a cseh és dán kormányok, továbbá a

Bizottság szóbeli érvelését. A Tanács úgy döntött, hogy nem terjeszt elő szóbeli érvelést, miután világossá vált, hogy az eljárásban részt vevő felek egyike sem vitatja a hatodik irányelv rendelkezéseinek érvényességét.

III – **Álláspont**

17. Nyilvánvaló, hogy a CPU-kkal való kereskedelem általában gazdasági tevékenységnek tekintendő. Az alábbi elemzés ezért azokra az indokokra összpontosít, amelyek alapján az Egyesült Királyság álláspontja szerint nem erről van szó a jelen körülmények között. Először is azt az állítást vizsgálom meg, hogy az ügyletek jellegét a „körhinta” egészével összefüggésben kell értékelni. Másodszor azt az elgondolást tárgyalom, hogy figyelembe kell venni az ügyletek alapjául szolgáló adókijátszási célzatot. Továbbá megvizsgálom az ítélkezési gyakorlat arra vonatkozó következtetéseit, hogy egyes jogellenes tevékenységekre nem terjed ki a HÉA hatálya. Negyedszer a jogbiztonság kérdésével foglalkozom, amelyre az Optigen, a Fulcrum és a Bond House szóbeli és írásbeli előterjesztéseiben a legnagyobb hangsúlyt helyezte. Az utolsó rész a „körhinta” jellegű adókijátszás elleni fellépés szükségességére vonatkozóan tartalmaz néhány gondolatot.

A – *A „körhinta” egészének vizsgálatára vonatkozó álláspont*

18. Az Optigen, a Fulcrum és a Bond House, valamint a Bizottság fenntartják, hogy az ügyletek gazdasági tevékenységnek minősülnek a hatodik irányelv 4. cikke (2) bekezdésének értelmében. Szerintük a CPU-k beszerzése és értékesítése önmagában gazdasági tevékenység. Annak a ténynek, hogy más személyek az adóhatóság megtévesztése érdekében ügyletek láncolatát alakították ki, nincs kihatása azon ügyletek jellegére, amelyekben szerződő fél volt az Optigen, a Fulcrum és a Bond House.

19. A dán és a cseh kormány támogatja az Egyesült Királyság azon előterjesztését, hogy az ügyletek nem minősülnek gazdasági tevékenységnek ezen irányelv értelmében. Az Egyesült Királyság úgy érvel, hogy azokra az ügyletekre, amelyek valamely „körhinta” jellegű adókijátszás részét képezik, nem terjed ki a hatodik irányelv hatálya, mivel azok nem valós gazdasági tevékenységek, végső céljuk a HÉA-ként fizetett pénzösszegek jogellenes felhasználása, és nem a termékek fogyasztói piacon történő forgalomba hozatala. Mivel az ügyletekre nem kell HÉÁ-t fizetni, nem szolgálhatnak HÉA-visszaigénylés alapjául sem. Az érvelés a „körhinta” minden részére vonatkozik, mivel a csalás hiányában egyik ügylet sem jött volna létre.

20. Az Egyesült Királyság indokolásának lényegét azon álláspont képezi, hogy a „körhintát” egészében kell figyelembe venni annak megállapítása során, hogy vajon vonatkozik-e a HÉA a részét képező egyes ügyletekre. Nem osztom ezt az álláspontot.

21. A Bíróság több ízben úgy ítélte meg, hogy a hatodik irányelv 4. cikkének (2) bekezdésében a „gazdasági tevékenység” fogalmának alkalmazási köre széles, és hogy a fogalom jellegét tekintve objektív(8). A HÉA hatálya alá nem tartozó kivételeket kifejezetten szabályozni kell, és azokat pontosan meg kell határozni(9). Mint ahogyan a Bíróság a Rompelman-ügyben megállapította: „[a] hozzáadottérték-adó közös rendszere biztosítja… minden gazdasági tevékenység adóterhét illetően a tökéletes semlegességet, bármi legyen is e tevékenységek célja vagy eredménye”(10). A Bíróság a Bizottság kontra Hollandia ügyben 1987. március 26-án hozott ítéletében úgy vélte, hogy annak eldöntése érdekében, hogy vajon egy tevékenység gazdasági tevékenység-e, a közös hozzáadottértékadó-rendszer

alkalmazásában „a tevékenységet önmagában, annak céljára és eredményére való tekintet nélkül kell vizsgálni”.(11)

22. Az Egyesült Királyság a Faaborg-Gelting Linien ítéletben(12) és a Stockholm Lindöpark ítéletben(13) foglalt rendelkezésekre hivatkozik, és azzal érvel, hogy ezeket az ügyleteket létrejöttük körülményeire figyelemmel kell megvizsgálni annak érdekében, hogy meg lehessen bizonyosodni arról, hogy vajon a HÉA hatálya alá tartoznak-e. Azonban ezekből az ítéletekből nem következik, hogy az egész láncra tekintettel kell megállapítani, vajon egy ellátási lánc részét képező ügylet gazdasági tevékenységnek minősül-e.

23. A Faaborg-Gelting Linien ítéletbena Bíróság azzal a kérdéssel szembesült, hogy vajon az éttermi ügyletek termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak minősülnek-e a hatodik irányelv értelmében. A Bíróság úgy ítélte meg, hogy az éttermi ügyleteket szolgáltatásnyújtásnak kell tekinteni, mivel azokat egy sor olyan jellegzetesség és tevékenység jellemzi, amelyeknek csak egyik eleme az ételértékesítés, és amelyekben a szolgáltatások jelentős túlsúlyban vannak(14).

24. A Stockholm Lindöpark ítélet tárgya az a kérdés volt, hogy vajon a golfpálya működtetését ingatlan bérbeadásaként vagy sport-, illetve testnevelési tevékenységhez kapcsolódó szolgáltatásnyújtásként kell-e besorolni annak megállapítása érdekében, hogy ez a HÉA alól mentesnek minősülhet-e. A Bíróság álláspontja szerint: „a golfpálya működtetésére irányuló tevékenység általában nemcsak a pálya rendelkezésre bocsátásának passzív tevékenységét foglalja magában, hanem nagyszámú kereskedelmi tevékenységet is, úgymint a szolgáltató felügyeleti, irányítási és folyamatos fenntartási tevékenysége, más szolgáltatások biztosítása és így tovább”(15). Ezért nagyon kivételes körülmények hiányában a golfpálya bérbeadása nem képezheti a nyújtott főszolgáltatást(16).

25. Sem a Faaborg-Gelting Linien ítéletben, sem a Stockholm Lindöpark ítéletben nem volt kétséges, hogy a kérdéses tevékenységek gazdasági jellegűek voltak. Mindkét ügy olyan tevékenységeket érintett, amelyek a hatodik irányelv szerint adókötelesek voltak. Azonban ahelyett, hogy az adóköteles tevékenységet különféle részeire bontotta volna szét a Bíróság annak érdekében, hogy külön-külön mérlegelje azokat, a Bíróság az „értékesítés egységének” elvét alkalmazta, mint ahogyan azt Ruiz-Jarabo Colomer főtanácsnok a Hotel Scandic Gåsabäck ügyben(17) ismertetett indítványában megjegyezte.

26. Ezenfelül a Bíróság által a Faaborg-Gelting Linien ügyben vizsgált körülmények a tevékenységek olyan csoportját érintették, amelyeket ugyanazon alkalommal, ugyanazon ügylettel összefüggésben ugyanazon adóalany végez. A Stockholm Lindöpark ügyben a Bíróság olyan tevékenységek csoportját vizsgálta, amelyek együttesen képeztek egy gazdasági tevékenységet.

27. Ezzel szemben a „körhinta” jellegű adókijátszás egymást követő olyan tevékenységek sorozatát érinti, amelyeket egy ellátási láncon belül számos kereskedő végez. A közös HÉA-rendszer lényeges sajátossága az, hogy a HÉA az ellátási lánc minden egyes ügyletére felszámítandó(18). Minden egyes ügyletet ezért önállóan kell vizsgálni. Ebből következik, hogy a láncban lévő egyes ügylet jellegén nem változtatnak a korábbi vagy későbbi események(19).

28. Az Egyesült Királyság helyesen adja elő, hogy a HÉÁ-t a tényleges gazdasági helyzetnek megfelelően kell alkalmazni. Ez azonban nem jelenti azt, hogy egy ellátási láncon

belüli ügylet jellegét a lánc egészével összefüggésben kell meghatározni. Épp ellenkezőleg, az ítélkezési gyakorlat azt a szabályt erősíti meg ismételten, hogy egy tevékenységet objektíve és önmagában kell vizsgálni, amennyiben megállapítja, hogy figyelembe kell venni a tényleges gazdasági helyzetet, és hogy a jogi forma nem döntő(20).

29. A szabály, amely szerint minden egyes ügyletet objektíve és önmagában kell vizsgálni, tekintet nélkül annak céljára és eredményére, azon a követelményen alapul, hogy a közös HÉA-rendszernek semlegesnek kell lennie, és a jogbiztonságra kell támaszkodnia, ami azt igényli, hogy alanyai számára előrelátható legyen a közösségi jog alkalmazása (21). Ez biztosítja azt, hogy az adóköteles ügylet megkötése idején elvileg meg lehessen határozni, hogy erre az ügyletre a hatodik irányelv hatálya kiterjed-e, vagy sem.

B – *Az ügyletek valós célja*

30. Az Egyesült Királyság továbbá előadja, hogy az ügyletek alapjául szolgáló célt is meg kell vizsgálni(22), amely ebben az esetben adókijátszás. E cél nélkül nem jött volna létre sem a „körhinta”, sem az azt alkotó ügyletek mint közönséges gazdasági jelenségek. Az Optigen úgy érvel, hogy ez az álláspont valójában szubjektív, mivel a jogsértő kereskedő álláspontját fogadja el, míg a többi kereskedő szándékait figyelmen kívül hagyja. Mégis, az Egyesült Királyság szerint álláspontja nem egyetlen kereskedő szándékain alapul, hanem azon az objektív következtetésen, hogy olyan „körhinta” részeként forgalmazták a termékeket, amelynek nem volt gazdasági célja.

31. Vissza kell utasítani ezt az érvet, már csak azon okból is, hogy az egész láncolat céljának és eredményének az értékelésén alapul ahelyett, hogy minden egyes ügylet jellemzőinek értékelésén alapulna. Az a megállapítás, hogy az ügyleteknek végül is nem volt gazdasági célja, olyan körülmények egész során alapul, amelyek túlmutatnak azon tényezőn, amely meghatározza azt, hogy a láncolatban lévő egyes ügyletekre kiterjed-e a HÉA hatálya. Mint ahogyan a fentiekben kifejtettem, minden ügyletet önállóan kell megvizsgálni, tekintet nélkül annak céljára és eredményére. A láncolatban lévő ügylet jellegét nem befolyásolja az a tény, hogy a termékek később ugyanannak a személynek a kezén keresztül mennek át. Lehet, hogy van jogellenes pénzfelhasználási célzat az ügyletek láncolatának kezdetén, de ez a jogellenes felhasználás önálló tevékenység, és nem a CPU-kkal való kereskedelmi tevékenységben gyökeredzik, valamint nem változtatja meg a láncolatban máshol elhelyezkedő önálló ügyletek jellegét.

32. Az Egyesült Királyság nyilvánvalóan különös jelentőséget tulajdonít annak a ténynek, hogy a „körhinta” alapjául szolgáló cél az, amit az Egyesült Királyság adókijátszásnak tekint.

33. Azonban az Egyesült Királyság előterjesztésével ellentétben nem következik a Bíróság Breitsohl-(23) és INZO-ítéletben(24) kifejtett álláspontjából az, hogy valamely tevékenységtől elvitatható annak gazdasági jellege, ha azt adókijátszási célzattal végzik, vagy ha annak eredményeképpen az valamilyen módon lehetővé teszi az adókijátszást.

34. Teljesen más a helyzet akkor, ha a HÉA-levonást érvényesítő személy hamis bevallást nyújt be adójogi helyzetéről. Ez volt a tárgya a Breitsohl- és az INZO-ítéletnek. A Bíróság úgy ítélte meg, hogy „egy adóalany csak akkor szerzi meg ezt a státuszt véglegesen, ha az érintett személy jóhiszeműen tett nyilatkozatot a tervezett gazdasági tevékenységek megkezdésére irányuló szándékáról. Csalás vagy visszaélés esetén, amelynek során például az érintett személy az adott gazdasági tevékenység végzésére irányuló szándéka ürügyén

valójában saját magánvagyonaként akart megszerezni olyan javakat, amelyekre adólevonást lehetett érvényesíteni, az adóhatóság követelheti ezen összegek visszamenőleges visszafizetését azon az alapon, hogy ezeket a levonásokat hamis bevallások alapján érvényesítették.”(25)

35. Ez az ítélkezési gyakorlat elismeri, hogy az adóhatóság „objektív igazolást kérhet valamely személytől arra vonatkozó szándéknyilatkozatának alátámasztására, hogy adóköteles ügyletekkel együtt járó gazdasági tevékenységet kíván végezni, és ilyen bizonyítékok hiányában megtagadhatják az adólevonási jog gyakorlását”(26). Ez a példa nem releváns a jelen ügyben. Először is, nem állítja senki, hogy a Fulcrum, az Optigen és a Bond House általuk készített hamis adóbevallások alapján kívántak volna HÉA-levonást érvényesíteni, vagy azt, hogy nem állt szándékukban gazdasági tevékenység végzése. Másodszor, világosan meg kell különböztetni a gazdasági tevékenység végzésére irányuló szándékot magának a gazdasági tevékenységnek a szándékozott céljától(27).

36. Továbbá, ha elfogadnánk az Egyesült Királyság azon előterjesztését, miszerint különös jelentőséget kell tulajdonítani annak a ténynek, hogy a körhinta alapvető célja az adókijátszás, ez nehezen lenne összeegyeztethető a hatodik irányelv 4. cikke (2) bekezdésének szövegével, amely minden gazdasági tevékenységre vonatkozik, bármi legyen is e tevékenység célja vagy eredménye. Valójában egy ilyen megközelítés figyelmen kívül hagyná a „gazdasági tevékenység” fogalmának objektív jellegét, és ahhoz az abszurd eredményhez vezetne, hogy az egész ellátási láncolat kiesne a hatodik irányelv hatálya alól pusztán azért, mert egy kereskedő nem számolt el az adóhatóság előtt a HÉÁ-val. Egy ilyen következtetés különösen elgondolkodtató, mivel ez azt jelentené, hogy e kereskedő HÉA-elszámolással kapcsolatos mulasztásának eredményeképpen egyébként sem lenne köteles a HÉÁ-t megfizetni.

C – *A jogellenes tevékenység és a HÉA hatálya*

37. Az Egyesült Királyság azt állítja, hogy párhuzamot lehet vonni a jelenlegi ügyek, és azon ügyek között, amelyekben a Bíróság úgy ítélte meg, hogy egyes jogsértő tevékenységek nem minősülnek gazdasági tevékenységnek, és ezért ezekre nem vonatkozik a közös HÉA-rendszer hatálya. Nem találom meggyőzőnek ezt az analógiát.

38. Az állandó ítélkezési gyakorlatnak megfelelően az adósemlegesség elve kizárja a jogszerű és a jogsértő tevékenység közötti különbségtételt(28). Elvileg még jogsértő tevékenységekre is kiterjed a hatodik irányelv hatálya, és a HÉA tárgyát képezik(29). Az egyetlen kivétel az, ha a tevékenység speciális sajátosságai miatt a legális gazdaság területén teljesen kívül esik(30). Például a kábítószerek értékesítésére nem terjed ki a hatodik irányelv hatálya(31), míg a rulettjáték jogellenes szervezésére már kiterjed, mivel ez utóbbi tevékenység verseng a jogszerű szerencsejáték-tevékenységgel(32).

39. Mindenesetre a kábítószerekkel és a hamis pénzzel ellentétben a CPU-k a Bíróság szavaival kifejezve nem állnak „jellegükből adódóan a Közösségben teljes behozatali és forgalmazási tilalom alatt”(33). A hatodik irányelv hatálya alóli kivételek csak olyan termékeket érintenek, amelyek természetüknél fogva és azok nagyon speciális sajátosságai miatt nem bocsáthatók áruba, és nem hozhatók gazdasági forgalomba(34). A CPU-k esetében nem ez a helyzet.

40. Másodszor, az Egyesült Királyság érvelésével ellentétben a CPU-k kereskedelme nem esik teljesen kívül a legális gazdaság területén, mivel az ügyletek láncolatának körforgása

végül is megszűnik. Mint ahogyan világossá vált a Commissioners saját meghatározásából, hogy mit tekint „körhinta” jellegű adókijátszásnak, ennek az a sajátossága, hogy jogszerű gazdasági csatornákat használnak fel annak érdekében, hogy a HÉA-ként fizetett pénzösszegek visszatartását lehetővé tegyék.

D – *A jogbiztonság elve*

41. Ha a Bíróság elfogadná az Egyesült Királyság részéről támogatott értelmezést, akkor az a hatodik irányelv alkalmazása kapcsán jelentős bizonytalanságot idézne elő. Az ilyen értelmezés azt jelentené, hogy amennyiben a kereskedők biztosak szeretnének lenni az ügyletkötés idején abban, hogy vonatkoznak rájuk a HÉA-rendszer szerinti jogok és kötelezettségek, akkor előre meg kellene tudniuk állapítani, hogy vajon az ügyletek tárgyát képező speciális termékek a későbbiekben visszakerülnek-e ahhoz a kereskedőhöz, aki már résztvevője volt az ellátási láncnak. Ha ez lenne a helyzet, tudniuk kellene e kereskedő ezt követő esetleges eltűnéséről is(35). Ezalatt pedig figyelembe kellene venni azt a lehetőséget, hogy ugyanazon szállítmány egy része olyan termékeket tartalmazhat, amelyeket adókijátszásra használnak fel, és olyan termékeket, amelyeket nem használnak fel így, és csak az utóbbiak HÉA-kötelesek, amennyiben elfogadnánk az Egyesült Királyság érvelését. A „gazdasági tevékenység” fogalmának ezen értelmezése sérti a jogbiztonság elvét, amely a közösségi jog olyan általános elve, amit a tagállamoknak a hatodik irányelv végrehajtása során figyelembe kell venniük(36). Sőt, mint ahogyan az Optigen, a Fulcrum és a Bond House helyesen adja elő, az Egyesült Királyság megközelítése korlátozhatja a legális kereskedelmet.

E – *A „körhinta” jellegű adókijátszás leküzdésének módjai*

42. Úgy tűnik, hogy az Egyesült Királyság úgy kívánja a „körhinta” jellegű adókijátszást leküzdeni, vagy legalábbis az okozott problémákat eloszlatni, hogy szűkíti a HÉA-rendszer hatályát. Véleményem szerint a Bíróságnak nem kell elfogadnia ezt a megközelítést. Ez drasztikusan áthelyezné a probléma terhét az adóhatóságról a magánszektorra, a legális kereskedelem és a HÉA-rendszer megfelelő működésének a rovására. Emellett ez megakadályozná a tagállamokat abban, hogy megfelelő intézkedéseket hozzanak a „körhinta” jellegű adókijátszással szemben. Ebben a tekintetben különösen érdemes megjegyezni, hogy amennyiben valamely tevékenységre kiterjed a hatodik irányelv hatálya, az nem jelenti azt, hogy a tagállamok elveszítik azon jogukat, hogy intézkedéseket tegyenek ezzel szemben(37). Valójában a hatodik irányelv 21. cikke lehetőséget nyújt a tagállamoknak arra, hogy egyetemleges adójogi felelősséget vezessenek be. Ennek megfelelően valamely adóalany a szerződéses partnere által fizetendő HÉA megfizetésére kötelezhető, ha tudomása volt vagy tudnia kellett szerződéses partnere csalárd magatartásáról(38). Több tagállam vezetett be ilyen jellegű intézkedéseket a „körhinta” jellegű adókijátszással szemben(39).

IV – **Végkövetkeztetések**

43. A fenti megfontolások alapján megítélésem szerint a Bíróságnak az alábbi válaszokat kell adnia a High Court of Justice részére:

Az ügyleteket elkülönítve és önmagukban kell vizsgálni annak megállapítása során, hogy vajon az ellátási láncon belül valamely ügylet gazdasági tevékenységnek minősül-e a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 4. cikkének (2) bekezdése értelmében. Azoknak az

ügyleteknek a gazdasági tevékenység minősége nem szűnik meg a hatodik irányelv 4. cikke (2) bekezdésének értelmében, amelyek olyan ellátási körlánc részét képezik, amelyben egy kereskedő ahelyett, hogy a részére HÉA-ként fizetett összegekkel az adóhatóság előtt elszámolna, azokat jogellenesen használja fel.

---

1 – Eredeti nyelv: portugál.

---

2 – 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 1977. L 145., 1. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv).

---

3 – A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló, 1967. április 11-i 67/227/EGK első tanácsi irányelv (HL 1967. P 71., 1301. o.; a továbbiakban: első irányelv).

---

4 – A VAT and Duties Tribunal, Manchester (elnök: Colin Bishopp) Bond House Systems Limited kontra C & E ügyben 2003. április 29-én hozott ítéletének 15–18. pontja (lábjegyzetekkel kiegészítve).

---

5 – A hatodik irányelv 28c. cikke A részének a) pontja szerint a más tagállamban honos gazdasági szereplő részére történő termékértékesítést mentesíteni kell a HÉA fizetése alól. Az Egyesült Királyságban hatályos 1994. évi Value Added Tax Act (a hozzáadottérték-adóról szóló törvény) megfogalmazása szerint az ilyen értékesítés „zero-rated” (nulla százalékos).

---

6 – Mint fent említésre került, a más tagállam gazdasági szereplője részére történő termékértékesítés mentes a HÉA fizetése alól. Az eladó jogosult az előzetesen felszámított adó visszaigénylésére a hatodik irányelv 28f. cikkének (1) bekezdésével kiegészített 17. cikke (2) bekezdésének d) pontja alapján.

---

7 – A Bizottság 2004. április 16-i jelentése a Tanács és az Európai Parlament részére a közigazgatási együttműködési intézkedések alkalmazásáról a HÉA-csalás elleni harcban, (COM (2004) 260 végleges).

---

8 – Például a 235/85. sz., Bizottság kontra Hollandia ügyben 1987. március 26-án hozott ítélet (EBHT 1987., 1471. o.) 8. pontja, a 268/83. sz. Rompelman-ügyben 1985. február 14-én hozott ítélet (EBHT 1985., 655. o.) 19. pontja, a C-186/89. sz. Van Tiem-ügyben 1990. december 4-én hozott ítélet (EBHT 1990., I-4363. o.) 17. pontja, a C-305/01. sz. Finanzamt Groß-Gerau és MKG-Kraftfahrzeuge-Factory GmbH ügyben 2003. június 26-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-6729. o.) 42. pontja.

---

9 – A fent hivatkozott Bizottság kontra Hollandia ügyben hozott ítélet 19. pontja.

---

10 – A fent hivatkozott Rompelman-ítélet 19. pontja és az 50/87. sz. Bizottság kontra Franciaország ügyben 1988. szeptember 21-én hozott ítélet (EBHT 1988., 4797. o.) 15. pontja.

---

11 – A fent hivatkozott Bizottság kontra Hollandia ügyben hozott ítélet 8. pontja.

---

12 – A C-231/94. sz. Faaborg-Gelting Linien ügyben 1996. május 2-án hozott ítélet (EBHT 1996., I-2395. o.).

---

13 – A C-150/99. sz. Stockholm Lindöpark ügyben 2001. január 18-án hozott ítélet (EBHT 2001., I-493. o.).

---

14 – A fent hivatkozott Faaborg-Gelting Linien ítélet 14. pontja. A Bíróság megjegyezte, hogy más a helyzet akkor, „ha az ügyletek »elvitelre szóló« ételekre vonatkoznak, és nem kapcsolódnak hozzájuk olyan szolgáltatások, amelyek a helybeni, megfelelő körülmények közötti fogyasztást segítik elő”.

---

15 – A fent hivatkozott Stockholm Lindöpark ítélet 26. pontja.

---

16 – Ugyanott.

---

17 – A Bíróság előtt folyamatban lévő C-412/03. sz. ügy (az EBHT-ban még nem tették közzé, 21. pont). Vö. a C-275/01. sz. Sinclair Collis-ügyben 2003. június 12-én hozott ítélet (EBHT 2003., I-5965. o.) 25–30. pontjával.

---

18 – Lásd az első irányelv 2. cikkét.

---

19 – Lásd ebben az értelemben a C-158/98. sz. Coffeeshop Siberië ügyben 1999. június 29-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-3971. o.) 22. pontját.

---

20 – Lásd ebben az értelemben a C-8/03. sz. BBL-ügyben 2004. október 21-én hozott ítélet (az EBHT-ban még nem tették közzé) 36. pontját, a C-77/01. sz. EDM-ügyben 2004. április 29-én hozott ítélet (az EBHT-ban még nem tették közzé) 48. pontját, a fent hivatkozott Van Tiem-ítélet 18. pontját és a fent hivatkozott Rompelman-ítélet 23. pontját.

---

21 – Lásd például a 70/83. sz., Kloppenburg kontra Finanzamt Leer ügyben 1984. február 22-én hozott ítélet (EBHT 1984., 1075. o.) 11. pontját, a 348/85. sz., Dánia kontra Bizottság ügyben 1987. december 15-én hozott ítélet (EBHT 1987., 5225. o.) 19. pontját, a C-209/96. sz., Egyesült Királyság kontra Bizottság ügyben 1998. október 1-jén hozott ítélet (EBHT 1998., I-5655. o.) 35. pontját, a C-301/97. sz., Hollandia kontra Bizottság ügyben 2001. november 22-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-8853. o.) 43. pontját és a C-17/01. sz. Sudholz-ügyben 2004. április 29-én hozott ítélet (az EBHT-ban még nem tették közzé) 34. pontját.

---

22 – Ebben a vonatkozásban az Egyesült Királyság a C-155/94. sz., Wellcome Trust kontra Commissioners of Customs and Excise ügyben 1996. június 20-án hozott ítélet (EBHT 1996., I-3013. o.) 31–36. pontjára és a C-60/90. sz. Polysar Investments ügyben 1991. június 20-án hozott ítélet (EBHT 1991., I-3111. o.) 12. pontjára hivatkozik.

---

23 – A C-400/98. sz. Breitsohl-ügyben 2000. június 8-án hozott ítélet (EBHT 2000., I-4321. o.).

---

24 – A C-110/94. sz. INZO-ügyben 1996. február 29-én hozott ítélet (EBHT 1996., I-857. o.).

---

25 – A fent hivatkozott INZO-ügyben hozott ítélet 24. pontja. Lásd a fent hivatkozott Breitsohl-ügyben hozott ítélet 39. pontját és a C-110/98–C-147/98. sz., Gabalfrisa és társai egyesített ügyekben 2000. március 21-én hozott ítéletet (EBHT 2000., I-1577. o.).

---

26 – Jacobs főtanácsnok C-32/03. sz., I/S Fini H kontra Skatteministeriet ügyben ismertetett indítványának (az EBHT-ban még nem tették közzé) 21. pontja.

---

27 – Ezt a kérdést az alábbi két tényállás összehasonlítása világíthatja meg. I. tényállás: X nyilatkozatot tesz arra vonatkozóan, hogy éttermet akar nyitni, és így (ideiglenesen) adóalannyá válik. Székeket, asztalokat és más berendezési tárgyakat vásárol, és HÉA-levonást érvényesít. Azonban soha nem nyitja meg az éttermet. II. tényállás: Y éttermet nyit, és azt csalás elkövetésére használja fel. Éttermi szolgáltatást nyújt, és ezért HÉÁ-t számít fel a vendégeinek, de azután elhallgatja a ténylegesen elért bevételét azért, hogy megkísérelje az adóhatóságot megtéveszteni, és az átvett HÉA egy részét megtartani. Az I. tényállás gyanút vet X adóalanyiságára. Az adóhatóság objektív bizonyítékot kérhet X szándéknyilatkozatának alátámasztására, és mérlegelheti, hogy vajon ténylegesen éttermi szolgáltatást kíván-e nyújtani (lásd például a fent hivatkozott C-110/94. sz. INZO-, a C-37/95. sz. Ghent Coal Terminal ügyben 1998. január 15-én [EBHT 1998., I-1. o.] és a C-396/98. sz. Schloßstraße-ügyben 2000. június 8-án [EBHT 2000., I-4279. o.] hozott ítéleteket). Ezzel szemben a II. tényállás nem érinti Y adóalanyiságát, mivel Y ténylegesen gazdasági tevékenységet végez, éttermi szolgáltatást nyújt. A hatodik irányelv 4. cikkének (1) bekezdéséből következik, hogy ennek a tevékenységnek a célja és eredménye nincs kihatással adóalanyiságára.

---

28 – Például a fent hivatkozott 268/83. sz. Rompelman-ügyben hozott ítélet 19. pontja és a C-283/95. sz. Fischer-ügyben 1998. június 11-én hozott ítélet (EBHT 1998., I-3369. o.) 28. pontja.

---

29 – A 294/82. sz. Senta Einberger ügyben 1984. február 28-án hozott ítélet (EBHT 1984., 1177. o.), a C-111/92. sz. Lange-ügyben 1993. augusztus 3-án hozott ítélet (EBHT 1993., I-4677. o.) 16. pontja, a 289/86. sz. Happy Family ügyben 1988. július 5-én hozott ítélet (EBHT 1988., 3655. o.) 20. pontja, a 269/86. sz. Mol-ügyben 1988. július 5-én hozott ítélet (EBHT 1988., 3627. o.) 18. pontja, a C-3/97. sz., Goodwin és Unstead ügyben 1998. május 28-án hozott ítélet (EBHT 1998., I-3257. o.) 9. pontja és a C-455/98. sz., Salumets és társai ügyben 2000. június 29-én hozott ítélet (EBHT 2000., I-4993. o.) 19. pontja.

---

30 – A fent hivatkozott Happy Family ügyben hozott ítélet 20. pontja és a fent hivatkozott Mol-ügyben hozott ítélet 18. pontja.

---

31 – A fent hivatkozott Senta Einberger ügyben hozott ítélet és a fent hivatkozott Happy Family ügyben hozott ítélet 23. pontja.

---

32 – A fent hivatkozott Fischer-ítélet 19–23. és 28. pontja. Mint ahogy Jacobs főtanácsnok a Bíróság okfejtésének jogalapját illetően megjegyzi a Witzemann-ügyben ismertetett indítványának 20. pontjában: „a szabály valós alapja meglehetősen homályos”, és „nem lehet … azt sugallni, hogy van olyan jogi alapelv, amely a jogellenes ügyletek adóztatását eleve kizárja” (a C-343/89. sz. Witzemann-ügyben 1990. december 6-án hozott ítélet [EBHT 1990., I-4477. o.]). A Bíróság lényegében úgy ítéli meg, hogy a HÉA olyan tevékenységekre vonatkozik, amelyek a közönséges gazdaság területére esnek, vagy azért mert jogszerűek, vagy azért mert a jogszerű gazdasági tevékenységekkel versenghetnek; e területen kívül az adó semlegességének elve nem játszik szerepet. Lásd ehhez Fennelly főtanácsnoknak a fent hivatkozott C-158/98. sz. Coffeeshop Siberië ügyben ismertetett indítványa 16. pontját.

---

33 – A fent hivatkozott 294/82. sz. Senta Einberger ügyben hozott ítélet 15. pontja. Lásd a fent hivatkozott Witzemann-ítéletet és Léger főtanácsnoknak a fent hivatkozott C-3/97. sz., Goodwin és Unstead ügyben ismertetett indítványa 20. pontját is.

---

34 – A fent hivatkozott 455/98. sz., Salumets és társai ügyben hozott ítélet 19. és 21. pontja, a fent hivatkozott C-283/95. sz. Fischer-ügyben hozott ítélet 20. pontja és a C-111/92. sz. Lange-ügyben 1993. augusztus 2-án hozott ítélet (EBHT 1993., I-4677. o.) 12. pontja.

---

35 – Csak abban az esetben lenne érvényes az Egyesült Királyság elmélete, ha ezek a feltételek együttesen állnának fenn. Sem az ellátási lánc körforgása, sem az a tény, hogy van vagy lesz benne jogsértő kereskedő, önmagában nem lehet elegendő ahhoz a következtetéshez, hogy egy ügyletre nem terjed ki a HÉA hatálya. „Eltűnt kereskedő által elkövetett adókijátszás” előfordulhat lineáris ellátási láncban is, amely esetben azonban az ügyletek a HÉA-rendszer hatálya alá tartoznak. A körforgalmú kereskedelem egyes árupiacokon normális gazdasági jelenségként fordulhat elő. A HÉA-rendszer úgy került kialakításra, hogy ezzel a jelenséggel megbírkózzon, és az ügyletek a HÉA hatálya alatt maradnak, függetlenül attól, hogy az értékesített termékek ténylegesen a fogyasztóhoz kerülnek-e, vagy sem.

---

36 – Ebben az értelemben: a C-487/01 és C-7/02. sz., Gemeente Leusden és Holin egyesített ügyekben 2004. április 29-én hozott ítélet (az EBHT-ban még nem tették közzé) 57., 58., 61. és 69. pontjában. Analógiaként: a C-4/94. sz. BLP-ügyben 1995. április 6-án hozott ítélet (EBHT 1995., I-983. o.) 24. pontja. Lásd még a C-381/97. sz. Belgocodex-ügyben 1998. december 3-án hozott ítélet (EBHT 1998., I-8153. o.) 26. pontját, a fent hivatkozott C-396/98. sz. Schloßstraße-ügyben hozott ítélet 44. pontját, a C-62/00. sz. Marks & Spencer ügyben 2002. július 11-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-6325. o.) 44. pontját és a 316/86. sz.

Krücken-ügyben 1988. április 26-án hozott ítélet (EBHT 1988., 2213. o.) 22. pontját. A Bíróság következetesen úgy ítélte meg, hogy a jogbiztonság követelményét különösen szigorúan be kell tartani azon rendelkezések esetében, amelyek anyagi következménnyel járhatnak, annak érdekében, hogy az érintettek pontosan megismerhessék jogaik és kötelezettségeik terjedelmét. Lásd például a 325/85. sz., Írország kontra Bizottság ügyben 1987. december 15-én hozott ítélet (EBHT 1987., 5041. o.) 18. pontját, a 326/85. sz., Hollandia kontra Bizottság ügyben hozott ítélet (EBHT 1987., 5091. o.) 24. pontját, a fent hivatkozott C-17/01. sz. Sudholz-ügyben hozott ítélet 34. pontját és azonos értelemben a 169/80. sz., Administration des Douanes kontra Gondrand Frères ügyben 1981. július 9-én hozott ítélet (EBHT 1981., 1931. o.) 17. pontját.

---

37 – A tiltott szerencsejáték például a hatodik irányelv 4. cikkének (2) bekezdése értelmében természetesen gazdasági tevékenység, de ez nem zárja mki azt, hogy a tagállamok a tiltott szerencsejáték ellen fellépjenek (a fent hivatkozott C-283/95. sz. Fischer-ügyben hozott ítélet). Lásd még kifejezetten a fent hivatkozott C-111/92. sz. Lange-ügyben hozott ítélet 24. pontjában.

---

38 – Ebben az összefüggésben kell megoldani azt a kérdést, hogy vajon egy kereskedőnek ténylegesen tudomása volt-e, vagy tudnia kellett volna-e a csalás fennállásáról, s nem úgy, mint ahogyan a dán kormány javasolja, a „gazdasági tevéknység” fogalmával összefüggésben.

---

39 – Időközben az Egyesült Királyságot is beleértve (lásd a 2003. évi Finance Act [pénzügyekről szóló törvény] 18. szakaszát).