**Visszaélés kizárólag adóelőny Halifax Newey**

tartalom:

halifax 1-16 old 75. pont → indítvány 89. pont
indítvány 17-59 oldal (85-90. pont)
newey 60-71 C-653/11

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nagytanács)

2006. február 21. (*)

„Hatodik HÉA-irányelv – A 2. cikk 1. pontja, a 4. cikk (1) és (2) bekezdése, az 5. cikk (1) bekezdése, és a 6. cikk (1) bekezdése – Gazdasági tevékenység – Termékértékesítés – Szolgáltatásnyújtás – Visszaélésszerű magatartás – Kizárólagosan adóelőny szerzésére irányuló jogügyletek”

A C-255/02. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a VAT and Duties Tribunal, London (Egyesült Királyság) a Bírósághoz 2002. július 11-én érkezett 2002. június 27-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Halifax plc**,

a **Leeds Permanent Development Services Ltd**,

a **County Wide Property Investments 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 Halifax plc, a Leeds Permanent Development Services Ltd és a County Wide Property Investments Ltd képviseletében K. P. E. Lasok QC és M. Patchett-Joyce barrister, S. Garrett solicitor megbízásából,

– az Egyesült Királyság Kormánya képviseletében J. Collins és R. Caudwell, meghatalmazotti minőségben, segítőik: J. Peacock QC és C. Vajda QC, valamint M. Angiolini barrister,

– a francia kormány képviseletében G. de Bergues és C. Jurgensen-Mercier, meghatalmazotti minőségben,

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

– 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 tárgya 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: hatodik irányelv) értelmezése.

2 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelmet a Halifax plc (a továbbiakban: Halifax), a Leeds Permanent Development Services Ltd (a továbbiakban: Leeds Development), továbbá a County Wide Property Investments Ltd (a továbbiakban: County) és a Commissioners of Customs & Excise (a továbbiakban: Commissioners) között folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő, amelynek tárgya a Halifax plc Group adóterhének csökkentésére irányuló terv keretében a Leeds Development és a County által benyújtott, a hozáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) visszaigénylésére, vagy a hozzáadottértékadó-kedvezmény iránti kérelmének a Commissioners általi elutasítása.

**Jogi háttér**

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 bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére. A „gazdasági tevékenység” fogalmát a hivatkozott (2) bekezdés úgy határozza meg, hogy az a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét magában foglalja, és különösen így minősül azon tevékenység is, amely bevétel elérése érdekében materiális vagy immateriális javak tartós hasznosítását foglalja magában.

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

6 A hatodik irányelv 6. cikkének (1) bekezdése szerint „»[s]zolgáltatásnyújtás« minden olyan tevékenység, amely az 5. cikk szerint nem minősül termékértékesítésnek”.

7 A hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontjából következik, hogy – néhány ott meghatározott kivételtől eltekintve – a tagállamok adómentességben részesítik az ingatlanok haszonbérbeadását és bérbeadását. Mindenesetre, a hivatkozott irányelv 13. cikke C. része első albekezdésének a) pontja alapján a tagállamok megengedhetik adóalanyaiknak, hogy az adózást válasszák a fenti műveletek esetében.

8 A hivatkozott irányelv 13. cikke B. részének d) pontja előírja, hogy a tagállamok HÉA-mentességben részesítenek bizonyos, a pénzügyi szolgáltatási ágazatba tartozó tevékenységeket.

9 Ugyanezen irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontja a következőképpen rendelkezik:

„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 szállítani fog, illetve teljesített vagy teljesíteni fog”.

10 Amennyiben az adóalany egyidejűleg adólevonásra jogosító és arra nem jogosító tevékenységekhez is felhasznál termékeket, illetve szolgáltatásokat, a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének első albekezdése szerint „a hozzáadottérték-adó levonását csupán addig a mértékéig lehet megengedni, amely az először említett értékesítésre vonatkozik”.

11 Ugyanezen bekezdés második albekezdése szerint „e levonható hányadot a 19. cikknek megfelelően az adóalany által teljesített összes értékesítésre alkalmazni kell”.

**Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések**

12 A Halifax banki tevékenységgel foglalkozó vállalkozás. Az általa teljesített szolgáltatásnyújtások túlnyomó része HÉA-mentes. Az alapeljárás tényállásának

megvalósulása idején az előzetesen felszámított HÉA kevesebb, mint 5 %-át tudta visszaigényelni.

13 A Halifax által előterjesztett észrevételek alapján a Leeds Development ingatlanfejlesztési társaság, míg a County ingatlanfejlesztési és befektetési társaság.

14 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból következik, hogy a Leeds Development és a County, valamint a jelen ügy tárgyát képező ügyletekben szintén érintett, a Halifax csoporthoz tartozó társaság, a Halifax Property Investments Ltd (a továbbiakban: Property) mind a Halifax egyszemélyes leányvállalatai. Mind a Leeds Development, mind a County külön HÉA-számmal rendelkezik, a Property azonban nem.

15 A Halifax üzleti tevékenysége céljából szükségesnek találta telefonközpontok („call centres”) létrehozását négy különböző helyszínen, nevezetesen Észak-Írországban Cromac Wood és Dundonald, Skóciában Livingston, valamint Északkelet-Angliában Leeds, West Bank helységekben, amely telefonközpontokra nézve teljes tulajdonjoga, vagy megközelítőleg 125 éves bérleti joga, vagy teljes haszonélvezeti joga állt fenn.

16 Először 1999. december 17-én a Cromac Wood-i ingatlan vonatkozásában hasznosítási szerződést kötött egy független ingatlanberuházási és -építési társasággal, a Cusp Ltd-del. A 2000. február 28-i szerződésmódosítás következtében szabadult a szerződésből, jogait és kötelezettségeit pedig a County vállalta át.

17 2000. február 29. és április 6. között a Halifax, a Leeds Development, a County és a Property számos szerződést kötöttek a különböző ingatlanok tekintetében. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból következik, hogy az ügyletek hasonló módon zajlottak mindegyik helyszín tekintetében.

18 A Cromac Wood-i, dundonaldi et livingstoni ingatlanok vonatkozásában 2000. február 29-én a Halifax kölcsönszerződést kötött a Leeds Developmenttel, amelynek értelmében vállalta, hogy kellően nagy – összesen 59 000 000 GBP – összegű kölcsönt nyújt ahhoz, hogy a Leeds Development meg tudja szerezni az említett ingatlanok feletti tulajdonjogot, és azokat hasznosítani tudja.

19 A Halifax és a Leeds Development továbbá szerződést kötöttek a fenti ingatlanokon végzendő bizonyos építési munkálatok kivitelezésére. E munkálatok elvégzésére a Leeds Development 120 000 GBP-t kevéssel meghaladó összeget kapott a Halifaxtól, amelynek HÉA-tartalma közel 20 000 GBP volt. A Leeds Development három, a fenti összegről szóló HÉA-t tartalmazó számlát bocsátott ki a Halifax részére. Másrészt a Halifax szerződést kötött a Leeds Developmenttel a három ingatlannak az utóbbi részére díj ellenében történő bérbeadása tárgyában, mindhárom esetben 20 éves időtartamra, amelyet a bérlő választása szerint 99 évre meghosszabbíthat.

20 A Leeds Development 2000. február 29-én szintén hasznosítási és finanszírozási szerződést kötött a County-val, amelynek értelmében ez utóbbi köteles volt a Cromac Wood-i, dundonaldi és livingstoni ingatlanokon elvégezni vagy elvégeztetni az építési munkálatokat, beleértve azokat is, amelyeknek kivitelezését vagy kiviteleztetését a Leeds Development vállalta a Halifax-szal kötött szerződésben.

21 Ugyanezen időpontban a Halifax átutalta a Leeds Developmentnek a kölcsön első részleteit, valamint a hivatkozott munkálatok díját, összesen 44 815 000 GBP összegben. Ezt az összeget a Leeds Development utasításai szerint kezelt számlára utalták. Ez utóbbi utasítást adott arra, hogy ugyanekkora, több mint 6 600 000 GBP HÉA-t tartalmazó összeget fizessenek meg előlegként a County részére az általa kivitelezett vagy kiviteleztetett munkálatok tekintetében. Ezt a műveletet az érintett bank ugyanaznap rögzítette, majd a pénzt overnight ügylet keretében egynapos letétbe helyezték. Ugyanezen a napon a County megküldte a HÉA-t tartalmazó számlát a Leeds Development részére.

22 Emellett 2000. február 29. a Leeds Development 2000 februári bevallási időszakának utolsó napja volt. A társaság a bevallásában mintegy 6 700 000 GBP összegű HÉA-t igényelt vissza.

23 A Leeds Development utasítására 2000. március 1-jén kamatokkal együtt 44 815 000 GBP-t utaltak át a County egy másik bankban vezetett nyílt számlájára.

24 A 2000. február 29-i szerződésnek megfelelően a Halifax 2000. április 6-án bérbe adta a Leeds Developmentnek a Cromac Wood-i, dundonaldi és livingstoni ingatlanokat, összesen megközelítőleg 7 400 000 GBP összegű bérleti díj ellenében, amely bérletek mindegyike HÉA-szempontból adómentes szolgáltatásnyújtásnak minősült. A bérleti díjat az eredeti kölcsönszerződés alapján rendelkezésre bocsátott kiegészítő összegekből finanszírozták.

25 Ugyanezen a napon a Leeds Development kötelezettséget vállalt arra, hogy díj ellenében a Property-re engedményezi a fenti bérletek mindegyikét; az engedményezések az ingatlanon végzendő munkálatok befejezését követő első munkanapon léptek hatályba, és HÉA-mentes ügyletnek minősültek. A díjat olyan módszer alapján kellett kiszámítani, amely a Leeds Development részére összesen 180 000 GBP összegű nyereséget biztosított. A Property a saját részéről kötelezettséget vállalt arra, hogy a Cromac Wood-i, dundonaldi és livingstoni ingatlanokat albérletbe adja a Halifax részére, mindegyik esetben a Property által a Leeds Developmentnek a bérleti szerződések engedményezéséért fizetett összeg alapján kiszámított, haszonréssel növelt díj ellenében. A Property összesen 85 000 GBP összegű nyereséggel számolhatott a fenti albérletekből.

26 A Leeds-ben található West Bank-i ingatlan tekintetében a Halifax és a Leeds Development 2000. március 13-án kölcsönszerződést és bérleti szerződést kötöttek, valamint megállapodást írtak alá munkálatok elvégzéséről. A Halifax 41 900 GBP összeget – ebből HÉA címén 6 000 GBP-t valamivel meghaladó összeget – fizetett az elsőként végrehajtott munkáltokért, a Leeds Development pedig a teljes összegre vonatkozó HÉA-t tartalmazó számlát bocsátott ki. A Halifax a kölcsönszerződés értelmében hozzávetőleg 3 000 000 GBP összegű előleget bocsátott a Leeds Development rendelkezésére.

27 Ugyanezen a napon a Leeds Development és a County értékesítési és finanszírozási szerződést kötöttek. A Leeds Development előleget fizetett a County részére, míg ez utóbbi kibocsátotta a végrehajtott munkálatok tekintetében a HÉA-t tartalmazó számlát 3 000 000 GBP-t meghaladó összegben, amelynek HÉA-tartalma körülbelül 455 000 GBP volt. A Leeds Development 2000. március hónapra vonatkozó bevallásában közel 455 000 GBP előzetesen felszámított HÉA-t igényelt vissza.

28 A Halifax 2000. április 6-án bérbe adta a West Bank-i ingatlant a Leeds Development részére, majd megállapodást kötöttek, amely alapján a Leeds Development díj ellenében

engedményezte a hivatkozott bérleti szerződést a Property-re. Egy másik megállapodásban a Property kötelezettséget vállalt, hogy az ingatlant albérletbe adja a Halifax részére.

29 A Leeds Developmenttel kötött különböző megállapodások tárgyát képező munkálatok kivitelezése céljából a County független vállalkozókat és szakembereket (a továbbiakban: független építési vállalkozók) vett igénybe. A kérdést előterjesztő bíróság hangsúlyozza, hogy a megállapodásokat a független építési vállalkozókkal egymástól függetlenül is megkötheték, és a tudomására hozott megállapodások mellett különmegállapodásokat is kötöttek, amelyekben szerződő félként a Halifax is szerepelt. Ezen különmegállapodások többek között biztosították a Halifax számára az érintett független építési vállalkozó által vállalt kötelezettségek és feladatok elvégzését.

30 A kérdést előterjesztő bíróság jelzi, hogy a fent hivatkozott megállapodásokkal elért adózási következmények a következőek voltak:

– A Halifax le tudta vonni a Leeds Developmenttel kötött megállapodásokban meghatározott munkálatokra vonatkozó előzetesen felszámított HÉA levonható hányadát.

– A Leeds Development levonhatta a 2000 februári bevallási időszak tekintetében a County által 2000. február 29-én kibocsátott számla HÉA-tartalmát, azaz több mint 6 600 000 GBP-t, valamint a 2000 márciusi bevallási időszak tekintetében a 2000. március 13-i számla HÉA-tartalmát, közel 455 000 GBP-t.

– A County bevallotta a fent hivatkozott számlákon általa felszámított összes HÉA-t, amelyből levonhatta a független építési vállalkozók részére a munkáért megfizetett HÉA-t.

– Adómentes ügyletnek minősülnek a Leeds Development 2000. április 6-án kötött megállapodásai, amelyekben a Propertyre engedményezte a négy ingatlan bérletét. Mivel az ügyletek másik üzleti évre estek, e szolgáltatásnyújtások nem érintették a Leeds Developmentnek a 2000. március 31-ével végződő üzleti évbe tartozó, 2000 februári és márciusi bevallási időszakra eső előzetesen felszámított adó visszaigényléséhez fűződő jogát.

31 A kérdést előterjesztő bíróság álláspontja szerint a fenti megoldás működéséhez az volt szükséges, hogy:

– A Halifax, a Leeds Development és a County mindhárman önálló HÉA-számmal rendelkezzenek,

– az első érintett üzleti év során a Leeds Development általános adókulcs alá eső tevékenysége a teljes tevékenységének lehető legmagasabb aránya legyen. Ebből a célból a Leeds Development által teljesített adómentes szolgáltatásnyújtásoknak – az ingatlanok tekintetében fennálló jogainak a Property-re való engedményezése – későbbi üzleti évre kellett esniük, és

– a Leeds Developmentnek az ingatlanra vonatkozó jogai ne minősüljenek tárgyi eszköznek. Ellenkező esetben a fenti jogoknak a Property-re való engedményezése érintette volna a Leeds Development levonási jogát.

32 A Commissioners 2000. július 4-i és 7-i határozatával elutasította a Leeds Development levonási kérelmét, valamint a County-nak a független építési vállalkozók által előzetesen felszámított HÉA levonására irányuló kérelmét.

33 A kérdést előterjesztő bíróság szerint a Commissioners azt az álláspontot képviselte, hogy:

– ezen ügyleteket figyelmen kívül kell hagyni a HÉA szempontjából, mivel a Leeds Development nem teljesített munkálatokat a Halifax részére, és számára a County nem nyújtott építési szolgáltatást,

– az ügyleteket összességükben elemezve megállapítható, hogy nem a Leeds Development, hanem a független építési vállalkozók nyújtottak építési szolgáltatásokat a Halifax részére. A Halifax így az általános levonási arány alkalmazásával vonhatta le a fenti munkálatok tekintetében felszámított HÉA-t.

34 A Halifax, a Leeds Development és a County megtámadták a Commissioners határozatát a VAT and Duties Tribunal, London előtt. A Halifax előadta, hogy a fenti határozatokban végül is úgy tekintik a társaságot, mintha az ő részére nyújtották volna azokat az adóköteles szolgáltatásokat, amelyeket a County részére teljesített ügyleteknek kellene tekinteni. A Leeds Development és a County előadták, hogy a fenti határozatok az előzetesen felszámított HÉA visszaigénylésére, illetve HÉA-kedvezmény iránti kérelmeik elutasításának tekinthetők.

35 A Halifax, a Leeds Development és a County előadták, hogy a keresetükben ismertetett adóterv keretében végrehajtott ügyletek valódiak voltak. Nemcsak a független építési vállalkozók által végrehajtott termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások szolgáltak üzleti érdekeket, hanem a County által nyújtott építési és a Leeds Development által nyújtott építési és ingatlanhasznosítási szolgáltatások is. A fenti két társaságnak – csakúgy, mint a Property-nek – részesülniük kell az adózási konstrukcióban való részvételük előnyeiből. Jóllehet a tervet előnyös adóeredmény elérése céljából alakították ki, a HÉA-rendszer szabályai szerint az adót ügyletenként kell kiszámlázni.

36 A Commissioners először előadta, hogy az olyan ügylet, amelynek kizárólagos célja a HÉA elkerülése, önmagában véve nem minősül sem „termékértékesítésnek”, sem „szolgáltatásnyújtásnak”, sem pedig „gazdasági tevékenység” keretében végrehajtott intézkedésnek abban az értelemben, amelyet a hatodik irányelv e kifejezéseinek tulajdonítani kell. A fenti értelmezési elvnek a szóban forgó adózási konstrukcióra való alkalmazása az eredményezi, hogy a Leeds Developmentnek a Halifax irányában vállalt kötelezettségeit nem lehet „termékértékesítésnek” vagy „szolgáltatásnyújtásnak” tekinteni, és ez érvényes a County által a Leeds Development irányában vállalt kötelezettségekre is.

37 A Commissioners másodsorban előadta, hogy a joggal való visszaélés tilalmának általános közösségi jogi elvével összhangban nem kell figyelembe venni a kizárólag a HÉA-elkerülés céljából kötött ügyleteket, hanem az ügyletek valódi tartalma szerint kell a hatodik irányelv rendelkezéseit alkalmazni. Bármilyen szemszögből vizsgáljuk a fenti ügyletsorozatot, meg kell állapítani, hogy csak a független építési vállalkozók nyújtottak tényleges építési szolgáltatást, mégpedig közvetlenül a Halifax részére.

38 A VAT and Duties Tribunal 2001. július 5-i ítéletével elutasította a keresetet.

39 A Halifax, a Leeds Development és a County fellebbezést nyújtottak be a High Court of Justice-hoz (England and Wales) (Chancery Division), amely megsemmisítette az ítéletet, és új eljárásra kötelezte a VAT and Duties Tribunalt.

40 Ez utóbbi megállapítja, hogy az első, 2001. július 5-i ítéletét a hatodik irányelv 4. cikke (2) bekezdésének azon értelmezésére alapozta, amely szerint az ügyletek objektív jellemzőit kellett figyelembe vennie annak megállapításához, hogy az ügy tárgyát képező ügyletek HÉA-szempontból nem minősültek termékértékesítésnek, illetve szolgáltatásnyújtásnak. A fenti rendelkezés értelmezését ezért a Bíróság elé kell terjeszteni.

41 Másrészt a kérdést előterjesztő bíróság első ítélete anélkül döntötte el az alapeljárást, hogy megállapította volna, hogy az ügy tárgyát képező ügyletek résztvevői elkövettek-e „joggal való visszaélést". Mivel ezt az ítéletet megsemmisítették, ezen elv értelmezésére vonatkozóan is kérdést kell előterjeszteni.

42 Ebben a tekintetben a kérdést előterjesztő bíróság megállapítja, hogy a Halifax, a Leeds Development és a County igazgatói által tett tanúvallomások alapján nyilvánvaló, hogy a két utóbbi társaság kizárólag a HÉA elkerülése céljából vett részt az ügyletekben. Másként fogalmazva a Halifax, a Leeds Development és a County szándéka arra irányult, hogy egy mesterségesen létrehozott terv végrehajtása révén adóelőnyhöz jussanak. A kérdést előterjesztő bíróság ebben a tekintetben a C-110/99. sz., Emsland-Stärke ügyben 2000. december 14-én hozott ítélet (EBHT 2000., I-11569. o.) 53. pontjára hivatkozik.

43 E körülmények között a VAT and Duties Tribunal, London úgy döntött, hogy felfüggeszti az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) a) A vonatkozó tényállás alapján, az olyan jogügylet:

i) amelyet mindegyik fél kizárólag csak adóelőny elérése céljából köt, és

ii) amelynek nincs önálló üzleti célja,

HÉA-szempontból a felek által vagy azok részére gazdasági tevékenységük körében nyújtott szolgáltatásnak minősül-e?

b) A vonatkozó tényállás alapján milyen körülményeket kell figyelembe venni a független építési vállalkozók által nyújtott szolgáltatás címzettje személyének megállapítása során?

2) A Bíróság által kifejlesztett joggal való visszaélés tana szerint el lehet-e utasítani a felpereseknek a tárgybeli jogügyletek végrehajtása során előzetesen felszámított adó visszaigénylése vagy a felszámított adóra vonatkozó kedvezmény iránti kérelmét?"

**Az első kérdés a) pontjáról**

44 Az első kérdés a) pontjában a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keres választ, hogy az alapeljárás tárgyát képezőkhöz hasonló ügyletek termékértékesítésnek, illetve szolgáltatásnyújtásnak és gazdasági tevékenységnek minősülnek-e a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja, 4. cikkének (1) és (2) bekezdése, 5. cikkének (1) bekezdése, és

6. cikkének (1) bekezdése értelmében, amennyiben azokat kizárólag adóelőny elérése céljából végzik, és nincs más üzleti céljuk.

*A Bíróság elé terjesztett észrevételek*

45 A Halifax, a Leeds Development és a County előadják, hogy a hatodik irányelv rendszerében az olyan jogügyletek, amelyeket kizárólag adóelőny elérése céljából kötnek, és amelyeknek nincs önálló üzleti céljuk, a HÉA szempontjából a felek által vagy azok részére gazdasági tevékenységük körében végzett értékesítésnek, illetve szolgáltatásnak minősülnek.

46 Az Egyesült Királyság Kormánya és Írország előadják, hogy azon jogügyletek, amelyeket egyrészről mindegyik fél kizárólag adóelőny megszerzése céljából köt, és amelyeknek másrészről nincs önálló üzleti céljuk, nem minősülnek a felek által a gazdasági tevékenységük körében teljesített termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak.

47 A Bizottság előadja, hogy a hatodik irányelv 2. cikke szempontjából nem bír jelentőséggel az, hogy a jogügylet milyen célt szolgál.

*A Bíróság álláspontja*

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

49 E tekintetben a hatodik irányelv tágan határozza meg a HÉA hatályát, ugyanis az adóztatott tevékenységekre vonatkozó 2. cikke szerint az a termékimporton kívül kiterjed az adóalany által e minőségében belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítésre és szolgáltatásnyújtásra.

50 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.

51 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).

52 Ami a „szolgáltatásnyújtás” fogalmát illeti, a hatodik irányelv 6. cikkének (1) bekezdéséből következik, hogy az minden olyan ügyletet magában foglal, amely az 5. cikk szerint nem minősül termékértékesítésnek.

53 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.

54 Végül 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, az állandó ítélkezési gyakorlat szerint pedig 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).

55 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 tág 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 2003., I-14393. o.] 38. pontját).

56 Az említett elemzés, valamint a termékértékesítés és a szolgáltatásnyújtás fogalmainak vizsgálata valójában azt mutatja, hogy a hatodik irányelv szerinti adóköteles tevékenységeket meghatározó fogalmak mindegyike objektív jellegű, és az érintett tevékenységek céljától és eredményétől függetlenül alkalmazandó (lásd ebben a tekintetben a C-354/03., C-355/03. és C-484/03. sz., Optigen és társai egyesített ügyekben 2006. január 12-én hozott ítélet [EBHT-ban még nem tették közzé] 44. pontját).

57 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, hogy az adóhatóságnak azon kötelezettsége, amely alapján vizsgálatot kellene indítania az adóalany szándékának megállapítása iránt, ellentétes lenne a HÉA közös rendszerének azon céljával, hogy – a különleges esetektől eltekintve – az érintett ügylet objektív jellegének figyelembevételével szavatolja a jogbiztonságot, és megkönnyítse a HÉA alkalmazásához szorosan kapcsolódó intézkedéseket,.

58 Ebből az következik, hogy az említetthez hasonló ügyletek termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak és gazdasági tevékenységnek minősülnek a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja, 4. cikkének (1) és (2) bekezdése, 5. cikkének (1) bekezdése és 6. cikkének (1) bekezdése értelmében, feltéve, hogy teljesítik az említett fogalmak alapjául szolgáló objektív feltételeket.

59 Igaz, hogy ezen feltételek nem teljesülnek például valótlan tartalmú nyilatkozattal vagy szabálytalanul kiállított számlával elkövetett adócsalás esetén. Mindenesetre az a kérdés, hogy az érintett ügyletet kizárólag adóelőny elérése végett végzik, lényegtelen annak megállapításához, hogy az termékértékesítésnek, szolgáltatásnyújtásnak és gazdasági tevékenységnek minősül-e.

60 Ebből az következik, hogy a felmerülthöz hasonló ügyletek termékértékesítésnek, illetve szolgáltatásnyújtásnak és gazdasági tevékenységnek minősülnek a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja, 4. cikkének (1) és (2) bekezdése, 5. cikkének (1) bekezdése és 6. cikkének (1) bekezdése értelmében, feltéve, hogy teljesítik az említett fogalmak alapjául

szolgáló objektív feltételeket, még abban az esetben is, ha azokat kizárólag adóelőny elérése céljából végzik, bármilyen más üzleti cél nélkül.

**A második kérdésről**

61 A kérdést előterjesztő bíróság második kérdésével, amelyet az első kérdés b) pontja előtt érdemes vizsgálni, lényegében arra keres választ, hogy a hatodik irányelvet úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az, ha adóalany az előzetesen felszámított HÉA levonásához való jogát olyan ügyletekkel kapcsolatban gyakorolja, amelyek visszaélésszerű magatartást valósítanak meg.

*A Bíróság elé terjesztett észrevételek*

62 A Halifax, a Leeds Development és a County álláspontja szerint a HÉA-rendszer tekintetében a közösségi jog nem ismeri a joggal való visszaélés elvét, amelyre valamely tagállam adóhatóságai hivatkozhatnának az adóalanyokkal szemben az előzetesen felszámított adó visszaigénylésére vagy levonására vonatkozó kérelmek elutasítása érdekében.

63 Az Egyesült Királyság Kormánya előadja, hogy a joggal való visszaélés tilalma általános közösségi jogelv, amellyel ellentétes az, ha az adóalany a hatodik irányelv 17. cikkének és az azt átültető nemzeti szabályoknak megfelelően levonja a HÉA-t, amennyiben a levonás iránti kérelemből megállapítható, hogy a HÉA-nak a hatodik irányelvben megállapított céljai nem valósulnak meg, és az adóalanyok mesterséges módon teremtik meg a levonás iránti kérelmet megalapozó feltételeket.

64 A francia kormány előadja, hogy a közösségi jog, amennyiben lehetővé teszi hogy a tagállam olyan intézkedéseket hozzon, amelyek célja annak megakadályozása, hogy egyes állampolgárai az EK-Szerződésben biztosított lehetőségekkel visszaélve a közösségi jogi rendelkezésekből csalárd módon vagy visszaélésszerűen előnyt szerezhessenek, nem tiltja, hogy a tagállam megfossza az adólevonási jogtól azon adóalanyokat vagy kapcsolt adóalanyok csoportját, amelyek mesterségesen létrehozott ügyleteket végeztek kizárólag a HÉA jogosulatlan visszaigénylése céljából.

65 Írország előadja, hogy a Bíróság által kifejlesztett joggal való visszaélés tana szerint az adóhatóságok elutasíthatják a tárgybeliekhez hasonló jogügyletek végrehajtása során előzetesen felszámított adó visszaigénylésére vagy levonására irányuló kérelmeket.

66 A Bizottság álláspontja szerint figyelmen kívül kell hagyni az adóalany vagy kapcsolt adóalanyok csoportja által végzett olyan ügyleteket, amelyek összességükben kizárólag arra irányulnak, hogy megteremtsék az előzetesen felszámított HÉA levonásának feltételeit.

*A Bíróság álláspontja*

67 Előzetesen úgy tűnik, hogy a VAT and Duties Tribunal kérdéseiben felvetett problémák – legalábbis részben – a nemzeti jog azon szabályának tulajdoníthatók, amely lehetővé teszi az egyszerre adóköteles és adómentes ügyleteket, illetve a kizárólag adómentes ügyleteket kötő adóalany számára, hogy valamely ingatlanon fennálló bérleti jogot az irányítása alatt álló valamely szervezetre ruházza át, amely jogosult a fenti ingatlan bérbeadása tekintetében az adózást választani, és így jogosult teljes egészében levonni az építkezés, illetve a felújítás költségeiben felszámított HÉA-t.

68 A fenti észrevétel ellenére meg kell jegyezni, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint nem lehet a közösségi jogi normákra csalárd módon vagy visszaélésszerűen hivatkozni (lásd különösen a C-367/96. sz. Kefalas-ügyben 1998. május 12-én hozott ítélet [EBHT 1998., I-2843. o.] 20. pontját, a C-373/97. sz. Diamantis-ügyben 2000. március 23-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-1705. o.] 33. pontját és a C-32/03. sz., Fini H ügyben 2005. március 3-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-1599. o.] 32.pontját).

69 Valójában a közösségi jogi szabályozás alkalmazását nem lehet oly módon kiterjeszteni, hogy az vonatkozzon a gazdasági szereplők visszaélésszerű magatartására is, vagyis azon ügyletekre, amelyeket nem a rendes kereskedelmi ügyletek keretében hajtanak végre, hanem kizárólag abból a célból, hogy csalárd módon részesüljenek a közösségi jog által biztosított előnyökből (lásd ebben a tekintetben különösen a 125/76. sz. Cremer-ügyben 1977. október 11-én hozott ítélet [EBHT 1977., 1593. o.] 21. pontját, a C-8/92. sz., General Milk Products ügyben 1993. március 3-án hozott ítélet [EBHT 1993., I-779. o.] 21. pontját, valamint a fent hivatkozott Emsland-Stärke ügyben hozott ítélet 51. pontját).

70 A visszaélésszerű magatartás tilalma a HÉA területére is kiterjed.

71 A lehetséges adókijátszások, adókikerülések, illetve más visszaélések elleni küzdelem ugyanis olyan célkitűzés, amelyet a hatodik irányelv elismer és támogat (lásd a C-487/01. és C-7/02. sz., Gemeente Leusden és Holin Groep BV egyesített ügyekben 2004. április 29-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-5337. o.] 76. pontját).

72 Azonban, amint a Bíróság több ízben kimondta, a közösségi jognak biztosnak, alkalmazásának pedig a jogalanyok számára kiszámíthatónak kell lennie (lásd különösen a C-301/97. sz., Hollandia kontra Tanács ügyben 2001. november 22-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-8853. o.] 43. pontját). A jogbiztonság követelményének még szigorúbban kell érvényesülnie a pénzügyi következményekkel járó szabályok esetén annak érdekében, hogy az érintettek pontosan megismerhessék a rájuk rótt kötelezettségek mértékét (lásd különösen a 326/85. sz., Hollandia kontra Bizottság ügyben 1987. december 15-én hozott ítélet [EBHT 1987., 5091. o.] 24. pontját és a C-17/01. sz. Sudholz-ügyben 2004. április 29-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-4243. o.] 34. pontját).

73 Másrészt az ítélkezési gyakorlat alapján a vállalkozó adómentes és adóköteles ügyletek közötti választása számos tényezőn alapulhat, beleértve a HÉA-rendszerrel összefüggésben felmerülő adómegfontolásokat (lásd különösen a már hivatkozott BLP Group ügyben hozott ítélet 22. pontját és a C-108/99. sz., Cantor Fitzgerald International ügyben 2001. október 9-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-7257. o.] 33. pontját). Amennyiben az adóalany választhat a kétféle ügylet között, a hatodik irányelv nem írja elő, hogy a magasabb összegű HÉA befizetésével járó ügyletet válassza**.** Épp ellenkezőleg, amint azt a főtanácsnok indítványának 85. pontjában megállapította, az adóalanyoknak joguk van az üzleti tevékenység folytatásának legkevésbé adóztatott módját választani.

74 A fenti megfontolásokat figyelembe véve úgy tűnik, hogy a HÉA-rendszerben a visszaélésszerű magatartás megállapításához egyrészt az szükséges, hogy a hatodik irányelv és az azt átültető nemzeti jogszabályok vonatkozó rendelkezéseiben előírt feltételek formális fennállása ellenére az érintett ügyletek eredménye olyan adóelőny megszerzése legyen, amely ellentétes a fenti rendelkezések célkitűzéseivel.

75 Másrészt az objektív körülmények összességéből ki kell tűnnie, hogy a szóban forgó ügyletek elsődleges célja valamely adóelőny megszerzése. Amint azt a főtanácsnok indítványának 89. pontjában megállapította, a visszaélésszerű magatartás tilalma nem releváns azokban az esetekben, amikor a végzett gazdasági tevékenységnek lehet más magyarázata is, mint pusztán az adóelőny elérése.

76 A nemzeti bíróság feladata annak megállapítása, hogy a nemzeti jog bizonyítási szabályaira figyelemmel – amennyiben általuk a közösségi jog hatékonysága nem sérül – fennállnak-e a visszaélésszerű magatartás megállapításának feltételei az előtte folyó eljárásban (lásd a C-515/03. sz., Eichsfelder Schlachtbetrieb ügyben 2005. július 21-én hozott ítélet [EBHT-ban még nem tették közzé] 40. pontját).

77 Azonban a Bíróság az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elbírálása során szükség esetén pontosításokat adhat, amelyek célja, hogy iránymutatást adjanak a nemzeti bíróságnak az értelmezés során (lásd különösen a C-79/01. sz., Payroll és társai ügyben 2002. október 17-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-8923. o.] 29. pontját).

78 Ebben a tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv levonási rendszerének célja az, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse a gazdasági tevékenysége körében felszámított vagy megfizetett HÉA alól. A közös HÉA-rendszer következésképpen biztosítja minden gazdasági tevékenység adóterhének semlegességét, függetlenül ezek céljától vagy eredményétől, feltéve, hogy ezek a tevékenységek HÉA-kötelesek (lásd különösen a C-408/98. sz., Abbey National ügyben 2001. február 22-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-1361. o.] 24. pontját és a fent hivatkozott Zita Modes ügyben hozott ítélet 38. pontját).

79 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a tagállamok forgalmi adókra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló, 1967. április 11-i 67/227/EGK (első) tanácsi irányelv (HL L 71., 1301. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 3. o., a továbbiakban: első irányelv) 2. cikkét és a hatodik irányelv 17. cikkének (2), (3) és (5) bekezdését ebben a tekintetben úgy kell értelmezni, hogy a konkrét beszerzési ügyletnek közvetlen és szoros kapcsolatban kell állnia a HÉA levonására jogosító értékesítési ügylettel vagy ügyletekkel ahhoz, hogy az adóalany jogosult legyen a HÉA levonására, és a levonás mértéke megállapítható legyen (a C-98/98. sz., Midland Bank ügyben 2000. június 8-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-4177. o.] 24. pontja, a fent hivatkozott Abbey National ügyben hozott ítélet 26. pontja, valamint a C-16/00. sz., Cibo Participations ügyben 2001. szeptember 27-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-6663. o.) 29. pontja).

80 Az adósemlegesség elvével és következésképpen az adólevonási rendszer céljával ellentétes lenne, ha az adóalanyoknak teljes egészben megengednék az előzetesen felszámított HÉA levonását abban az esetben, ha a rendes üzleti tevékenységük keretében a hatodik irányelvnek vagy az azt átültető nemzeti szabályozásnak a levonási rendszerre vonatkozó rendelkezéseivel összhangban álló ügylet alapján e HÉA levonása nem vagy csak részben lenne lehetséges.

81 Ami azon második feltételt illeti, miszerint az érintett ügyleteknek adóelőny elérésére kell irányulniuk, emlékeztetni kell arra, hogy a nemzeti bíróság feladata az érintett ügyletek valós tartalmának és jelentésének megállapítása. Ennek során e bíróság figyelembe veheti ezen ügyletek tisztán mesterséges jellegét, valamint az adóteher-csökkentési tervben érintett

gazdasági szereplők közötti jogi, gazdasági vagy személyes kapcsolatokat (lásd ebben a tekintetben a már hivatkozott Emsland-Stärke ügyben hozott ítélet 58. pontját).

82 Mindenesetre az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban foglaltak szerint a VAT and Duties Tribunal megállapította, hogy az alapügy tárgyát képező ügyletek egyetlen célja az adóelőny elérése.

83 Végül emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 17. és azt követő cikkeiben rögzített adólevonási jog a HÉA mechanizmusának szerves részét képezi, és az 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 C-110/98–C-147/98. sz., Gabalfrisa és társai egyesített ügyekben 2000. március 21-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-1577. o.] 43. pontját).

84 Azonban, amint azt a Bíróság már megállapította, csalás vagy visszaélés hiányában, valamint a hatodik irányelv 20. cikkében rögzített feltételeknek megfelelő esetleges módosításokra is figyelemmel, amennyiben egyszer levonási jog keletkezett, az fennmarad. (lásd különösen a C-400/98. sz. Breitsohl-ügyben 2000. június 8-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-4321. o.] 41. pontját és a C-396/98. sz. Schlossstraße-ügyben 2000. június 8-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-4279. o.] 42. pontját).

85 Ezért a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelvet úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az, ha az adóalany az előzetesen felszámított HÉA levonásához való jogát olyan ügyletekkel kapcsolatban gyakorolja, amelyek visszaélésszerű magatartást valósítanak meg.

86 A visszaélésszerű magatartás megállapításához egyrészt az szükséges, hogy a hatodik irányelv és az azt átültető nemzeti jogszabályok vonatkozó rendelkezéseiben előírt feltételek formális fennállása ellenére az érintett ügyletek eredménye olyan adóelőny megszerzése lenne, amely ellentétes a fenti rendelkezések célkitűzéseivel. Másrészt az objektív elemek összességéből következnie kell annak, hogy az érintett ügyletek alapvető célja az adóelőny megszerzése.

**Az első kérdés b) pontjáról**

87 Figyelemmel az első kérdés a) pontjára és a második kérdésre adott válaszra, az első kérdés b) pontja akként értendő, hogy abban a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra kíváncsi, hogy milyen feltételek mellett lehet a HÉA-t visszaigényelni visszaélésszerű magatartás megállapítása esetén.

*A Bíróság elé terjesztett észrevételek*

88 Az Egyesült Királyság Kormányának álláspontja szerint meg kell vizsgálni azokat a körülményeket, amelyek alapján megállapítható az ügyletek valódi gazdasági indoka, és az, hogy a hatodik irányelv célkitűzései megvalósultak-e.

89 Az alapügyben ezek azon körülmények, amelyeket a VAT and Duties Tribunal már az első határozatában megállapított, mégpedig:

a) a Halifax volt a fenti ügyletek irányítója;

b) a Halifax kamatmentesen biztosította az ügyletek finanszírozását;

c) az ingatlanok mindvégig a Halifax birtokában maradtak, amiből következően az építési munkálatokból származó előnyökben közvetlenül ő részesült;

d) a Halifax közvetlen szerződéses kapcsolatban állt a független építési vállalkozókkal a különmegállapodások alapján;

e) sem a County, sem a Leeds Development nem rendelkezett jelentős mértékű tulajdonnal.

A fenti körülményekből az következik, hogy a Halifax vette igénybe a független építési vállalkozók által teljesített szolgáltatásokat, ami a hatodik irányelv célkitűzésével összeegyeztethető eredményre vezet.

*A Bíróság álláspontja*

90 Előzetesen meg kell jegyezni, hogy a hatodik irányelv egyetlen rendelkezése sem szól a HÉA beszedéséről. A hivatkozott irányelv 20. cikkében csupán azt határozza meg, hogy milyen feltételek teljesülése esetén lehet az előzetesen felszámított adó levonását módosítani a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás címzettjénél (lásd a C-395/02. sz., Transport Service ügyben 2004. március 3-án hozott végzés [EBHT 2004., I-1991. o.] 27. pontját).

91 Ezért elvben a tagállamok feladata azon feltételek meghatározása, amelyek teljesülése esetén a HÉA-t az államkincstár utólag behajthatja, azonban ezeknek mindig a közösségi jog által meghatározott korlátokon belül kell maradniuk (lásd a fent hivatkozott Transport Service ügyben hozott végzés 28. pontját).

92 Ezért ebben a tekintetben meg kell jegyezni, hogy azon intézkedések, amelyeket a tagállamoknak lehetőségük van elfogadni a hatodik irányelv 22. cikkének (8) bekezdése értelmében az adó pontos megállapítása és beszedése, valamint az adókijátszás elkerülése végett, szintén nem haladhatják meg az e célok eléréshez szükséges mértéket (lásd a fent hivatkozott Gabalfrisa és társai ügyben hozott ítélet 52. pontját és a Transport Service ügyben hozott végzés 29. pontját). Ezen intézkedéseket tehát nem lehet úgy alkalmazni, hogy azok veszélyeztessék a HÉA semlegességét, amely a HÉA közösségi szabályozás által bevezetett közös rendszerének egyik alapelvét képezi (lásd a C-454/98. sz., Schmeink & Cofreth és Strobel ügyben 2000. szeptember 19-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-6973. o.] 59. pontját).

93 Másrészt meg kell jegyezni, hogy a visszaélésszerű magatartás fenállásának megállapítása nem szankciót – amelyhez világos és egyértelmű jogalap lenne szükséges –, hanem visszatérítési kötelezettséget von maga után, mivel a fenti megállapítás egyszerűen azt jelenti, hogy jogosulatlanul került sor az előzetesen felszámított HÉA részben van egészben történt levonására (lásd ebben a tekintetben a fent hivatkozott Emsland Stärke ügyben hozott ítélet 56. pontját).

94 Ebből következik, hogy visszaélésszerű magatartást megvalósító ügyleteket át kell minősíteni oly módon, hogy az a helyzet kerüljön visszaállításra, amely a visszaélésszerűen végzett ügyletek hiányában fennállt volna.

95 Ebben a tekintetben az adóhatóság visszamenő hatállyal követelheti a levont összeg visszatérítését minden olyan ügyletre vonatkozóan, amelynek esetében megállapította, hogy a levonási jog gyakorlására visszaélésszerűen került sor (a fent hivatkozott Fini H ügyben hozott ítélet 33. pontja).

96 Le kell vonnia azonban minden, az adóalany értékesítési ügyleteit terhelő olyan adót, amelynek megfizetésére az adóalany az adóteher-csökkentési terv alapján mesterségesen létrehozott ügylet alapján volt köteles, illetve az adóhatóság adott esetben köteles megtéríteni a különbözetet.

97 Ugyanígy lehetővé kell tenni azon adóalany számára, amely a visszaélésszerű magatartást megvalósító ügyletek hiányában az első nem visszaélésszerű ügylet címzettje lett volna, hogy a hatodik irányelv levonási rendszerre vonatkozó rendelkezéseinek megfelelően levonja a fenti ügylet tekintetében előzetesen felszámított HÉA-t.

98 A fentiek alapján az első kérdés b) pontjára azt a választ kell adni, hogy amennyiben a visszaélésszerű magatartás megállapításra került, az érintett ügyleteket át kell minősíteni oly módon, hogy az a helyzet kerüljön visszaállításra, amely a visszaélésszerűen végzett ügyletek hiányában fennállt volna.

**A költségekről**

99 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:

1) **A felmerülthöz hasonló ügyletek 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. cikkének (1) és (2) bekezdése, 5. cikkének (1) bekezdése és 6. cikkének (1) bekezdése értelmében termékértékesítésnek, illetve szolgáltatásnyújtásnak és gazdasági tevékenységnek minősülnek, feltéve hogy teljesítik az említett fogalmak alapjául szolgáló objektív feltételeket, még abban az esetben is, ha azokat kizárólag adóelőny elérése céljából hajtják végre, bármilyen más üzleti cél nélkül.**

2) **A hatodik irányelvet úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az, ha az adóalany az előzetesen felszámított HÉA levonásához való jogát olyan ügyletekkel kapcsolatban gyakorolja, amelyek visszaélésszerű magatartást valósítanak meg.**

**A visszaélésszerű magatartás megállapításához egyrészt az szükséges, hogy a hatodik irányelv és az azt átültető nemzeti jogszabályok vonatkozó rendelkezéseiben előírt feltételek formális fennállása ellenére az érintett ügyletek eredménye olyan adóelőny megszerzése legyen, amely ellentétes a fenti rendelkezések célkitűzéseivel. Másrészt az objektív körülmények összességéből ki kell tűnnie, hogy a szóban forgó ügyletek elsődleges célja valamely adóelőny megszerzése.**

3) **Amennyiben a visszaélésszerű magatartás megállapításra került, az érintett ügyleteket át kell minősíteni oly módon, hogy az a helyzet kerüljön visszaállításra, amely a visszaélésszerűen végzett ügyletek hiányában fennállt volna.**

Aláírások

InfoCuria - A Bíróság ítélkezési gyakorlata

**Kezdőlap** > **Kereső** > **A keresés eredménye** > **Dokumentumok**

Nyomtatás indítása
PDF formátum
A dokumentum nyelve :
ECLI:EU:C:2005:200

POIARES MADURO

FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2005. április 7.(1)

**C-255/02. sz. ügy**

**Halifax plc,**

**Leeds Permanent Development Services Ltd,**

**County Wide Property Investments Ltd**

**kontra**

**Commissioners of Customs and Excise**

(a Value Added Tax and Duties Tribunal, London által előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

**C-419/02. sz. ügy**

**1) BUPA Hospitals Ltd,**

**2) Goldsborough Developments Ltd**

**kontra**

**Commissioners of Customs and Excise**

(a High Court of Justice of England and Wales [Chancery Division] által előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

**C-223/03. sz. ügy**

**University of Huddersfield Higher Education Corporation**

**kontra**

**Commissioners of Customs and Excise**

(a Value Added Tax and Duties Tribunal, London által előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Hatodik HÉA-irányelv – A 2. cikk (1) bekezdése, a 4. cikk (1) és (2) bekezdése, az 5. cikk (1) bekezdése, a 6. cikk (1) bekezdése, a 10. cikk (2) bekezdése és a 17. cikk – Termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás – Gazdasági tevékenység – Joggal való visszaélés – Jogügyletek, amelyek egyetlen célja az adóelőny szerzése”

1. A VAT and Duties Tribunal (London) (a továbbiakban: London Tribunal), a High Court of Justice of England and Wales (Chancery Division)(a továbbiakban: High Court) és a VAT and Duties Tribunal (Manchester Tribunal Centre) (a továbbiakban: Manchester Tribunal) három különböző, előzetes döntéshozatalra utaló végzésben a többször 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) értelmezésével kapcsolatos kérdéseket terjesztettek a Bíróság elé.

2. A három ügy tárgyát olyan jogügyletek képezik, amelyeket az előzetesen felszámított HÉA levonási jogával kapcsolatos adóelőny elérése végett kötöttek. Először is lényegében arra kérték a Bíróságot, hogy határozza meg azt, hogy lehet-e a hatodik irányelv 4. cikkének (2) bekezdése szerinti „gazdasági tevékenységnek” tekinteni olyan jogügyleteket, amelyeket kizárólag az előzetesen felszámított adó visszaigényelhetősége céljából hajtanak végre. Másodszor arról kérdezték a Bíróságot, hogy a hozáádottérték-adó területén alkalmazható-e a „joggal való visszaélés” tana, amely alapján a jelen ügyek körülményei között az előzetesen felszámított HÉA levonására irányuló kérelmeket el lehetne utasítani.

## I – A három alapeljárásra vonatkozó közösségi rendelkezések

3. Az irányelv 2. cikkének (1) bekezdése értelmében a hozzáadottérték-adó alá tartozik „az adóalany által […] ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás”.

4. A 4. cikk (1) bekezdése úgy rendelkezik, hogy „»[a]dóalany« az a személy, aki a (2) bekezdésben meghatározott bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére”, és a 4. cikk (2) bekezdése értelmében az ilyen gazdasági tevékenység „a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét magában foglalja […]”.

5. Az 5. cikk (1) bekezdése alapján „»[t]ermékértékesítés«: a materiális javak feletti tulajdonjog átengedése” és a 6. cikk (1) bekezdése szerint „»szolgáltatásnyújtás« minden olyan tevékenység, amely az 5. cikk szerint nem minősül termékértékesítésnek”.

6. A 13. cikk A. részének (1) bekezdése számos tevékenység, köztük a kórházi és orvosi gyógykezelés vonatkozásában adómentességet ír elő:

„Az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, az általuk meghatározott feltételek mellett a tagállamok mentesítik az adó alól a következőket, annak érdekében, hogy biztosítsák az ilyen mentességek megfelelő és egyértelmű alkalmazását, valamint, hogy megakadályozzák az adókijátszásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket:

[…]

b) a kórházi és orvosi gyógykezelés, valamint az ehhez szorosan kapcsolódó olyan tevékenységek, amelyeket közintézmények, avagy az ilyen közintézményekkel szociális tekintetben összehasonlítható feltételek mellett működő intézmények, kórházak, rendelőintézetek, egészségügyi ellátási és diagnosztikai központok és egyéb hasonló jellegű hivatalosan elismert intézmények végeznek.”

7. A 13. cikk B. részének b) pontja, a 13. cikk A. részének (1) bekezdésével megegyezően kimondja, hogy HÉA-mentes „az ingatlanok lízingje és bérbeadása”. A 13. cikk B. részének d) pontja, szintén a 13. cikk A. részének (1) bekezdésével megegyezően felsorolja azokat a pénzügyi szolgáltatási ágazatba tartozó tevékenységeket, amelyeket a tagállamoknak szintén adómentességben kell részesíteniük.

8. Az adólevonások tekintetében a 17. cikk (1) bekezdése rögzíti, hogy „az adó levonására vonatkozó jog azon időpontban keletkezik, amikor a levonható adó felszámíthatóvá válik”. A 17. cikk (2) bekezdése alapján „[a]mennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használta fel, az adóalany jogosult az általa fizetendő adóból levonni a következő összegeket: […] 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”(3).

9. Amennyiben az adóalany olyan értékesítéshez használ fel termékeket és szolgáltatásokat, amelyre adólevonási jog áll fenn, és ezzel egyidejűleg olyan értékesítéshez is, amelyre nézve nem áll fenn az adólevonási jog, a 17. cikk (5) bekezdésének első albekezdése szerint „a hozzáadottérték-adó levonását csupán addig a mértékéig lehet megengedni, amely az először említett értékesítésre vonatkozik”. A 17. cikk (5) bekezdésének második albekezdése kimondja, hogy „[e] levonható hányadot a 19. cikknek megfelelően az adóalany által teljesített összes értékesítésre alkalmazni kell”.

10. Az egyszerűsítési szabályokról rendelkező 27. cikk (1) bekezdése(4) kimondja, hogy a „[a] Tanács, a Bizottság javaslatára egyhangúlag minden tagállamot felhatalmazhat arra, hogy

ezen irányelvtől eltérő különös intézkedéseket vezessen be az adókivetés egyszerűsítésére, vagy az adókijátszások és adókikerülések megakadályozására. Az adókivetés egyszerűsítésére szolgáló intézkedések a végső fogyasztás stádiumában esedékes adó összegét csak jelentéktelen mértékben befolyásolhatják.”

## II – **Az alapeljárások tényállása, a Bíróság elé terjesztett kérdések és az ügyekre vonatkozó közösségi és nemzeti jogszabályok**

### A – *A C-255/02. sz. ügy*

11. A Halifax banki tevékenységgel foglalkozó vállalkozás. A hatodik irányelv 13. cikk B. részének d) pontja alapján az általa teljesített szolgáltatásnyújtások túlnyomó része adómentes pénzügyi szolgáltatás. A Halifax üzleti tevékenysége körében telefonközpontokat kívánt létrehozni az Egyesült Királyságban négy különböző helyszínen, a Halifax által bérelt vagy a tulajdonában lévő ingatlanon. A 17. cikk (5) bekezdésében foglalt arányosítási szabály alapján a Halifax az építési munkálatok vonatkozásában fizetett HÉA mintegy 5%-át tudta volna visszaigényelni. Ugyanakkor az adótanácsadói olyan tervet alakítottak ki, amelynek következtében a Halifax lényegében az építési munkálatok vonatkozásában előzetesen felszámított adó teljes összegét vissza tudta igényelni a Halifax-cégcsoport különböző társaságai közreműködésével végrehajtott jogügyleteken keresztül.

12. A tranzakciósorozatban részt vevő társaságok mindegyike a Halifax egyszemélyes leányvállalata volt: a Leeds Permanent Development Services (a továbbiakban: LPDS) „speciális célra létrehozott társaság”, amely a múltban fejlesztésekkel foglalkozott, és nem tartozott a Halifax HÉA-csoportba, a County Wide Property Investments (a továbbiakban: CWPI) fejlesztési és befektetési társaság és végül a Halifax Property Investment Ltd (a továbbiakban: HPIL), amelyet a többi fent említett társaságtól eltérően nem regisztráltak a HÉA-nyilvántartásban.

13. A terv négy különböző ingatlanra vonatkozik, de a jogügyletek mindegyik esetben ugyanazt a mintát követték. Először a Halifax szerződésben kötelezettséget vállalt arra, hogy az LPDS részére olyan összegű kölcsönt nyújt, amely elegendő az ingatlan feletti rendelkezési jog megvásárlásához és az építési munkálatok kivitelezéséhez. Ezzel egyidejűleg az LPDS egy másik szerződésben kötelezettséget vállalt egy kis értékű építési munka elvégzésére az ingatlanon. A Halifax megközelítőleg 164 000 GBP-t fizetett az LPDS-nek a fenti munka elvégzéséért a négy ingatlan vonatkozásában, amely összeg HÉA-tartalma 25 000 GBP volt, amelyet az LPDS elszámolt, és amelyet a Halifax csak az arányosítási szabály szerinti nagyon csekély részben tudott levonni.

14. Az LPDS a maga részéről fejlesztési és támogatási megállapodást kötött a CWPI-vel, amely alapján a CWPI mindegyik ingatlanon köteles az építési munkálatokat elvégezni, vagy alvállalkozókkal elvégeztetni. Ez részben magában foglalta azt a kis értékű munkát is, amelynek elvégzését az LPDS vállalta a Halifaxszal kötött megállapodásban. Felhasználva a kölcsönszerződés alapján a Halifax által fizetett előlegeket, az LPDS kifizetett a CWPI részére egy nagy összegű előleget a munkálatokra (megközelítőleg 48 millió GBP-t a négy ingatlan tekintetében, melynek HÉA tartalma több mint 7 millió GBP volt).

15. Mindegyik jogügyletre az LPDS 2000. március 31-ével végződő pénzügyi évében, ugyanazon a napon került sor.(5) Abban az évben az LPDS az általános adókulcs alá tartozó, kis értékű építési munkálatot teljesítette, és nem nyújtott adómentes szolgáltatást.

Következésképpen az LPDS több mint 7 millió GBP-t igényelt vissza a részére nyújtott szolgáltatások vonatkozásában előzetesen felszámított adó formájában, amely összeg a CWPI által az ingatlanokon teljesített építési munkálatok tekintetében kiszámlázott összegnek felelt meg. A CWPI a maga részéről felszámította a HÉA-t az LPDS-nek nyújtott szolgáltatások vonatkozásában, de a későbbiekben levonhatta ebből a HÉA-t, amelyet az építési munkálatokat végző alvállalkozók és szakemberek áthárítottak rá.

16. A Halifax 2000. április 6-án mindegyik ingatlant díj ellenében bérbe adta az LPDS-nek, és további megállapodást kötött arra nézve, hogy a bérleti szerződéseket majd a HPIL-re engedményezi oly módon, hogy az engedményezés teljesítési időpontja az adott ingatlanon végzett építési munkálatok befejezését követő első munkanap legyen. Még ugyanezen a napon a HPIL szerződésben kötelezettséget vállalt arra, hogy az építményt mindegyik ingatlanon a Halifax részére díj fejében albérletbe adja. Mindegyik jogügyletre az LPDS ezt követő részlegesen adómentes évében került sor, és azokat a 13. cikk B. részének b) pontja értelmében HÉA szempontból adómentes szolgáltatásnyújtásnak tekintették.

17. A CWPI ugyanakkor független alvállalkozókat és szakembereket vett igénybe az építési munkák elvégzésére az ingatlanokon. Habár az LPDS előre fizetett a munkálatokért, a CWPI a független vállalkozóknak csak a munka elvégzését követően fizetett.

18. A Commissioners elutasította az LPDS által benyújtott, a részére előzetesen felszámított HÉA visszatérítésére irányuló kérelmet, valamint a CWPI kérelmét, melyben kérte a független vállalkozók által rá áthárított HÉA visszatérítését. A Commissioners véleménye szerint, amennyiben valamely jogügyletet, függetlenül annak valóságos jellegétől, kizárólag a HÉA elkerülése érdekében kötnek meg, önmagában véve HÉA szempontból nem minősül sem „szolgáltatásnyújtásnak”, sem „gazdasági tevékenység” körében végrehajtott tevékenységnek. Az LPDS által a Halifax felé tett kötelezettségvállalások, valamint a CWPI által az LPDS-nek nyújtott építési szolgáltatások ezért nem minősülnek a hatodik irányelv értelmében vett „szolgáltatásnyújtásnak”. A Commissioners ezen túl előadja, hogy a kizárólag adókikerülés céljából kötött jogügyletek „joggal való visszaélésnek” minősülnek, és így azokat HÉA szempontból figyelmen kívül kell hagyni. Mind az első, mind a második megközelítés alapján egyértelmű, hogy csak a független vállalkozók nyújtottak az építéssel kapcsolatos valós szolgáltatásokat, mégpedig közvetlenül a Halifax részére.

19. A Halifax, az LPDS és a CWPI (a továbbiakban: Halifax felperesek) megtámadták a Commissioners elutasító határozatát a VAT and Duties Tribunal, London előtt, amely elutasította a keresetet. A Halifax felperesek ezt követően a High Court of Justice-hoz (England and Wales) (Chancery Division) fellebbeztek, amely megsemmisítette az ítéletet, és új eljárásra kötelezte a VAT and Duties Tribunalt azzal az iránymutatással, hogy egyebek között határozza meg azt, hogy az LPDS és a CWPI kizárólag a HÉA elkerülése céljából kötötték-e a jogügyleteket. A Tribunal a fenti kérdésre igenlő választ adott, és emellett az alábbi kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„(1) (a) A vonatkozó tényállás alapján, az olyan jogügylet:

(i) amelyet mindegyik fél kizárólag csak adóelőny elérése céljából köt, és

(ii) amelynek nincs önálló üzleti célja HÉA szempontból a felek által vagy azok részére gazdasági tevékenységük körében nyújtott szolgáltatásnak minősül-e?

(b) A vonatkozó tényállás alapján milyen tényezőket kell figyelembe venni a független építési vállalkozók által nyújtott szolgáltatás címzettje személyének megállapítása során?

(2) A Bíróság által kifejlesztett joggal való visszaélés tana szerint el lehet-e utasítani a felpereseknek a tárgybeli jogügyletek végrehajtása során előzetesen felszámított adó visszaigénylésére vagy levonására irányuló kérelmét?”

B – *A C-419/02. sz. ügy*

20. A BUPA Hospitals Ltd (a továbbiakban: BHL) a BUPA cégcsoport tagja (a továbbiakban: BUPA csoport), és üzleti tevékenysége körében magánkórházakat működtet. Ez a szolgáltatásnyújtás 0%-os adókulcs alá tartozott. Ez lehetővé tette a BHL számára, hogy az általa az eladóktól vásárolt gyógyszerek és protézisek tekintetében előzetesen felszámított adót visszaigényelje anélkül, hogy az adót fel kellett volna számítania arra a szolgáltatásnyújtásra, melynek keretében a megvásárolt gyógyszereket és protéziseket a betegei részére értékesítette.

21. Az Egyesült Királyság Kormánya bejelentette azt a szándékát, hogy hamarosan olyan jogszabályt alkot, amely az ilyen szolgáltatásnyújtást kizárná a 0%-os adókulcs alá tartozó körből, amely jogszabály végül 1998. január 1-jén lépett hatályba. A jogszabályváltozás hatása az volt, hogy a jelen ügy tárgyát képező, magánvállalkozások által nyújtott szolgáltatásokat kivette a 0%-os adókulcs alá tartozó körből, amelyet az Egyesült Királyság a hatodik irányelv 28. cikke (2) bekezdésének a) pontja(6) értelmében alkalmazhatott, és így azokra a 13. cikk A. része szerinti általános szabályok vonatkoznak, amely alapján az előzetesen felszámított adó levonását kizáró adómentesség vonatkozik rájuk.

22. A kormány bejelentése és az új jogszabály hatálybalépése közötti időszakban a BUPA csoport számos, előlegfizetést tartalmazó jogügyletet tervezett és valósított meg, amely késleltette az új jogszabály hatását a BHL pénzügyi helyzetére vonatkozóan. A lényeges elem az volt, hogy nagy mennyiségű és előre meg nem határozott gyógyszer és protézis tekintetében előre fizettek az új jogszabály hatálybalépését megelőzően.

23. Az előlegfizetési kikötések, amelyek lehetővé teszik a BHL számára, hogy a beszerzések tekintetében előzetesen felszámított HÉA-t visszaigényelje, a hatodik irányelv 10. és 17. cikkén alapulnak. A 17. cikk (1) bekezdése alapján „[a]z adó levonására vonatkozó jog azon időpontban keletkezik, amikor a levonható adó felszámíthatóvá válik”. A 17. cikk (2) bekezdésének a) pontja értelmében „[a]mennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használta fel, az adóalany jogosult az általa fizetendő adóból levonni a következő összegeket: […] 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”.

24. A 10. cikk alapján:

„(1) a) »adóköteles esemény«: olyan esemény, amely által az adó felszámítási kötelezettségének törvényes feltételei 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, amelyre ezen elszámolások vagy részletfizetések vonatkoznak.

Amennyiben előlegfizetésekre kerül sor a termék leszállítását vagy a szolgáltatás teljesítését megelőzően, úgy az adó felszámíthatósága az ellenérték átvételének időpontjában keletkezik az ellenérték összegének megfelelő mértékben.”(7)

25. A fenti rendelkezések fényében az előlegfizetési megállapodások alapján, még amennyiben a termékek meghatározására és szállítására a nullakulcsos rendszer eltörlését követően kerülne is sor, nem kellene ezekre HÉA-t elszámolni, mivel a termékek ellenértékét akkor fizették meg, amikor az előzetesen felszámított adó még levonható volt.

26. Annak érdekében, hogy elkerülje a harmadik feleknek történő nagy összegű előlegfizetésekkel járó kockázatokat, a BUPA-csoport úgy döntött, hogy egy, a BUPA HÉA-csoporton kívüli leányvállalata lesz az előlegfizetési rendszerben a szállító. A kiválasztott társaság a Goldsborough-csoport egyik tagja volt. A BUPA-csoport a közelmúltban vásárolta meg az említett cégcsoportot, amely szintén kis számú magánkórházat működtetett. A kiválasztott leányvállalat nevét BUPA Medical Supplies Ltd-re változtatták (a továbbiakban: BMSL). A társaság tevékenységi körét módosították, és az engedélyt szerzett gyógyszeripari termékek forgalmazására.

27. Annak érdekében, hogy elkerüljék az abból adódó likviditásproblémát, hogy a BMSL által felszámított adónak megfelelő összeget be kellett volna fizetni a Commissionersnek, a BUPA-csoport egy másik leányvállalata, a Goldsborough Developments Ltd (a továbbiakban: GDL) a fenti megállapodást tükröző, ellentétes irányú előlegfizetési megállapodásokat kötött azonos összegre és elszámolási időszakkal egy, a BUPA HÉA-csoportba tartozó szállítóval. Ez a szállító, a BUPA Gatwick Park Hospital Ltd (a továbbiakban: Gatwick Park), szintén a BUPA-csoportba tartozó társaság volt, amely szintén módosította tevékenységi körét, és engedélyt szerzett gyógyszeripari termékek forgalmazására.

28. A BHL és a BMSL, valamint a GDL és a Gatwick Park közötti előlegfizetési megállapodás 1997. szeptember 5-én jött létre. A BHL kötelezettséget vállalt arra, hogy a BMSL-nek 100 millió GBP-t fizet előre meg nem határozott gyógyszerek (60 millió GBP, plusz 10,5 millió GBP HÉA) és protézisek (40 millió GBP, plusz 7 millió GBP HÉA) szállításáért. A BMSL ugyanezen a napon kiállította a megfelelő számlákat a BHL részére. Úgy tűnik, hogy a fenti összegek elegendőek voltak a BHL gyógyszer és protézis igényének kielégítésére egy 5–8 éves időszakra. Hasonlóképpen, 1997. szeptember 5-én a GDL kötelezettséget vállalt arra, hogy a 100 millió GBP-t fizet a Gatwick Park részére, előre meg nem határozott gyógyszerek (50 millió GBP, plusz 8,75 millió GBP HÉA) és protézisek (50 millió GBP plusz, 8,75 millió GBP HÉA) szállításáért. A Gatwick Park ugyanezen a napon kiállította a megfelelő számlákat a GDL részére. Ez utóbbi előlegfizetési megállapodás vonatkozásában úgy tűnik, hogy a jövőben szállításra kerülő gyógyszerekért és protézisekért fizetett összegek elegendőek voltak a GDL ilyen termékek iránti igényének kielégítésére egy 50–100 éves időszakra.

29. A fentiekben vázolt, egymás tükörképeit képező előlegfizetési megállapodások eredményeképpen nem kellett a Commissioners részére adót fizetni az érintett elszámolási időszak végén. Lényegében a BUPA HÉA-csoport 17,5 millió GBP HÉA összeggel tartozott a Gatwick Park által végrehajtott termékértékesítés vonatkozásában, de ezt az összeget levonta a BMSL által teljesített termékértékesítés tekintetében előzetesen felszámított 17,5 millió GBP összegű adóból. Ezzel egyidejűleg a Goldsborough HÉA-csoport 17,5 millió GBP HÉA összeggel tartozott a BMSL által végrehajtott termékértékesítés vonatkozásában, de ezt az összeget levonta a Gatwick Park által teljesített termékértékesítés tekintetében előzetesen felszámított 17,5 millió GBP összegű adóból. Így mindkét HÉA-csoport el tudta számolni a 17,5 millió GBP összegű HÉA-tartozást az ugyanilyen összegű előzetesen felszámított adóra vonatkozó visszatérítési igénnyel szemben. A tranzakció végrehajtásához szükséges összeget a szintén a BUPA-csoporthoz tartozó, BUPA Investments Ltd bocsátotta rendelkezésre és utalta át az előlegfizetési megállapodásokban részt vevő felek részére. A BHL tekintetében az új vásárlási megállapodás 1998. szeptemberében lépett hatályba. A GDL és a Gatwick Park közötti előlegfizetési megállapodásokat 2001-ben teljesítették.

30. A Commissioners mind a BHL, mind a GDL adólevonási kérelmét elutasította. A BUPA-felperesek a Commissioners döntése ellen a londoni VAT and Duties Tribunalhoz fordultak keresettel. A VAT and Duties Tribunal, London elutasította a kereseteket arra hivatkozva, hogy a BMSL és a Gatwick Park nem végeztek gazdasági tevékenységet, és HÉA-szempontból nem hajtottak végre termékértékesítést. Elutasította ugyanakkor a Commissioners azon állítását, amely szerint a joggal való visszaélés általános tana alkalmazható lenne. A felperesek ezt követően a High Courthoz (Chancery Division) fellebbeztek, míg a Commissioners csatlakozó fellebbezést nyújtott be.

31. A High Court úgy határozott, hogy az alábbi kérdéseket előzetes döntéshozatal céljából a Bíróság elé terjeszti:

„(1) Figyelemmel a vonatkozó körülményekre, az érintett jogügyletekre és az eladó társaságok helyzetére, hogyan kell a 77/388/EGK HÉA-irányelv (a továbbiakban: 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, hogyan kell az 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 (az irányelv értelmezésétől függetlenül) alkalmas arra, hogy kizárja az előzetesen felszámított adó levonásához való jogot?

(b) Amennyiben igen, milyen körülmények között alkalmazható?

(c) Alkalmazható-e a Tribunal által megállapított tényálláshoz hasonló körülmények esetén?

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

(5) Hogyan kell az irányelvet értelmezni, különösen az alábbi kérdések tekintetében? Az említett körülményekhez hasonló körülmények esetén, és az érintett jogügyletekhez hasonló jogügyletekre figyelemmel:

(a) úgy kell-e az értékesítéseket tekinteni, mintha azt 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 azt 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, gazdasági termékértékesítéseket teljesít a vevő társaság részére tevékenysége körében, és:

(a) a vevő társaságok megállapodásokat kötöttek az eladó társaságokkal a termékek értékesítése vonatkozásában;

(b) a termékek vonatkozásában a szállítást megelőzően kiállítják a számlát és megfizetik a vételárat;

(c) a HÉA-t az 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) mindegyik vevő társaság csak abban az esetben kívánja a termékeket a megállapodások alapján 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,

hogyan kell az irányelv 17. cikkét és a levonásra vonatkozó szabályokat értelmezni?

[Az e) pont tekintetében meg kell jegyezni, 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 (a határozat 89. pontjában) megállapította, hogy „a [BMSL és a 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?”

C – *A C-223/03. sz. ügy*

32. A University of Huddersfield (a továbbiakban: egyetem) olyan felsőoktatási testület (Higher Education Corporation), amely adómentes oktatási szolgáltatásnyújtást végez. Fel kívánt újítani két épületet (West Mill és East Mill), amelyek tekintetében bérleti jogot vásárolt (leasehold estate). A felújítás költségei vonatkozásában előzetesen felszámított HÉA 14,56%-át lehetett volna visszaigényelni 1996-ban, amely arány azóta 6,04%-ra csökkent. Az adótanácsadók ugyanakkor számos lehetséges tervet felvázoltak, amely lehetővé tette az egyetem számára, hogy a felújítási munkákkal kapcsolatosan előzetesen felszámított HÉA-t visszaigényelhesse, különböző jogi személyek részvételével végrehajtott jogügyletsorozat útján.

33. Ezért alapítványt hoztak létre (a továbbiakban: trust), amely esetében az egyetem jogában állt a kurátorok kinevezése és visszahívása. Az alapeljárásban közvetlenül érintett ingatlan, az East Mill tekintetében az egyetem azt választotta, hogy adót számít fel az East Mill bérbeadásával kapcsolatban, és azt 1996. november 22-én a trustnak adta bérbe.(8) Kezdetben az éves bérleti díj névleges, 12,50 GBP összeg volt. A trust, amely maga azt választotta, hogy adót számít fel az általa teljesített ügyletek vonatkozásában, ugyanezen a napon albérletbe adta az épületet az egyetem részére 13 GBP összegű éves bérleti díj ellenében. A University of Huddersfield Properties Ltd (a továbbiakban Huddersfield Properties) az egyetem egyszemélyes leányvállalata, amely nem volt ugyanezen HÉA-csoport tagja, 3,5 millió GBP, plusz 612 500 GBP HÉA értékben számlát bocsátott ki az egyetem részére az East Millen végzendő jövőbeni építési munkák vonatkozásában. Röviddel ezután a Huddersfield Properties szerződést kötött az egyetemmel az East Mill felújítása tárgyában, és az egyetem kifizette a Huddersfield Properties által benyújtott számlán szereplő összeget. Ez utóbbi társaság független harmadik vállalkozókat bízott meg az East Mill vonatkozásában szükséges építési munkák elvégzésével. A munkát 1998. szeptemberében fejezték be az East Millen. Ezt követően a bérleti és az albérleti szerződés alapján fizetendő bérleti díjat évi 400 000 GBP, illetve évi 415 000 GBP összegre növelték.

34. A fenti tranzakciósorozat lehetővé tette az egyetem számára, hogy az 1997. januári HÉA-időszak vonatkozásában levonásba helyezze az építési munkálatok tekintetében a részére előzetesen felszámított adót, mivel azt az East Millnek a Trust részére történő bérbeadásából álló adóköteles szolgáltatásnyújtáshoz használta fel.(9) 2000. január 26-án ugyanakkor a Commissioners az 1997. januári HÉA-időszak vonatkozásában 612 500 GBP HÉA-t vetett ki az egyetemre a Huddersfield Properties által az East Millel kapcsolatosan nyújtott szolgáltatások vonatkozásában és 2,28 GBP HÉA-t a Trust által az East Mill tekintetében felszámolt bérleti díjra. Az Egyetem a HÉA megállapítása ellen a Manchester Centre, VAT and Duties Tribunalhoz fordult keresettel.

35. A Commissioners alapvetően azt állítja, hogy az olyan jogügylet, amelyet kizárólag vagy elsősorban a HÉA elkerülése céljából kötöttek, nem minősül „termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak”. Hasonlóképpen, nem minősül „gazdasági tevékenység” körében vagy érdekében végrehajtott jogügyletnek. Másodlagosan a Commissioners előadja, hogy az ilyen jogügyletet a „joggal való visszaélés” tilalmának megfelelően figyelmen kívül kell hagyni, és helyette a hatodik irányelv rendelkezéseit a jogügylet valós tartalmára figyelemmel kell alkalmazni. Az egyetem egyebek között előadta, hogy a kérdéses jogügyleteket nem „kizárólag vagy elsősorban az adó elkerülése céljából kötötte”. Míg igaz az, hogy a tényállásnak az egyetem szerinti értelmezése kezdetben egy nagyobb összegű előzetesen felszámított HÉA-visszaigénylést eredményezett, ugyanezen tényállás alapján a bérleti díj

vonatkozásában egy bizonyos időszakon keresztül nagy összegű HÉA-befizetéseket eredményezett.

36. A kérdést előterjesztő Tribunal arra a következtetésre jutott, hogy a trust közbeiktatásának egyetlen célja az East Millnek az egyetemtől való bérlete, majd az egyetem részére történő albérletbe adása során az adóelőny elérése volt. Figyelembe vette továbbá, hogy az egyetem célja a lehető legnagyobb mértékű HÉA-megtakarítás volt, és így meg kívánta az East Mill tekintetében szüntetni a HÉA-ügyleteket (és ezzel a bérlet vonatkozásában a HÉA-befizetéseket) a bérlet kezdetét követő rövid időn belül. A kérdést előterjesztő bíróság, ugyanakkor azt is megállapította, hogy mindegyik jogügylet valós és nem színlelt ügylet volt abban az értelemben, hogy az ügyletek során tényleges szolgáltatásnyújtásra került sor.

37. A fenti körülményekre tekintettel a VAT and Duties Tribunal, Manchester, úgy döntött, hogy felfüggeszti az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Amennyiben:

1. valamely egyetem lemond a HÉA-mentességről bizonyos ingatlannal kapcsolatos szolgáltatásnyújtások vonatkozásában, és az ingatlant bérbe adja az egyetem által létrehozott és irányított alapítvány (trust) részére;

2. az alapítvány lemond a HÉA-mentességről az érintett ingatlannal kapcsolatos szolgáltatásnyújtások vonatkozásában, és albérletbe adja az ingatlant az egyetem részére;

3. az egyetem a bérleti és albérleti szerződést kizárólag adóelőny elérése céljából kötötte, és az ügyleteknek nem volt ettől független gazdasági céljuk;

4. a bérlet és az albérlet az egyetem és az alapítvány szándékának megfelelően fizetési halasztást (vagyis a HÉA fizetésének elhalasztását) eredményezett olyan, az ügyletben rejlő jellegzetességgel, amely lehetővé tette egy későbbi időpontban az adó teljes megtakarítását;

(a) a bérlet és az albérlet adóköteles szolgáltatásnyújtásnak minősül-e a hatodik HÉA-irányelv értelmében?

(b) a hatodik HÉA-irányelv 4. cikkének (2) bekezdése szerinti gazdasági tevékenységnek minősülnek-e?”

## III – **Álláspont**

38. A létrehozott adóstruktúrák eltérő jellege ellenére a fenti ügyek azonos jogi kérdést vetnek fel. Lényegében a kérdéseket előterjesztő bíróságok két kérdésben keresnek iránymutatást. Először arról kérdezik a Bíróságot, hogy a fenti jogügyletek a hatodik irányelv 4. cikkének (2) bekezdése szerinti gazdasági tevékenységnek és az ugyanazon irányelv 2. cikke szerinti „adóalany” által „ellenszolgáltatás” fejében teljesített termékértékesítésnek, illetve szolgáltatásnyújtásnak minősülnek-e.(10)

39. A második kérdés arra vonatkozik, hogy az előzetesen felszámított adó visszaigénylését vagy levonását meg lehet-e tiltani a joggal való visszaélés közösségi jogi tana alapján.(11)

A – *A gazdasági tevékenység körében végrehajtott termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás fogalma*

40. A HÉA közös közösségi rendszerében a levonások rendszere arra irányul, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse a minden gazdasági tevékenységének keretében megfizetendő vagy megfizetett HÉA terhe alól.(12) Általánosan elfogadott az, hogy a hatodik irányelv 4. cikkének (2) bekezdése szerinti gazdasági tevékenység fogalmát tágan kell értelmezni, valamint hogy a fogalom objektív jellegű.(13) Amint a Bíróság kimondta a Rompelman-ügyben hozott ítéletben: „[a] hozzáadottérték-adó közös rendszere biztosítja következésképpen minden gazdasági tevékenység adóterhét illetően a tökéletes semlegességet, bármi legyen is e tevékenységek célja vagy eredménye, […]”(14). Ennek megfelelően az irányelv 4. cikkének (1) bekezdése minden tevékenységre vonatkozik „tekintet nélkül annak céljára és eredményére”. A Bíróság a Bizottság kontra Hollandia ügyben hozott ítéletében kimondta, hogy annak megállapítása során, hogy valamely tevékenység a közös HÉA-rendszer értelmében gazdasági tevékenységnek számít-e, „a tevékenységet önmagában kell vizsgálni, tekintet nélkül annak céljára és eredményére”(15). Ezért az adott tevékenységet tárgyilagosan kell vizsgálni, és önmagában véve kell a jellegzetességeit azonosítani annak megállapítása során, hogy természete szerint gazdasági tevékenység-e, és nem kell a jogügylet esetleges célját vagy a felek esetleges szándékát figyelembe venni.(16)

41. A fenti szabály a közös HÉA-rendszer adósemlegességének követelményén és a jogbiztonság elvén alapszik, amely megkívánja, hogy a közösségi jog alkalmazása előre látható legyen a jogalanyok számára.(17) A jogbiztonság követelményét még szigorúbban be kell tartani olyan esetben, amikor az érintett szabályok pénzügyi következményekkel járnak, hogy az érintettek pontosan tudomást szerezhessenek a jogaikról és kötelezettségeikről.(18)

42. Az Egyesült Királyság Kormánya, amelyet nagymértékben támogatott az ír, a holland és az olasz kormány is, előadja ugyanakkor, hogy a jelen esetek tárgyát képező jogügyletekhez hasonló jogügyletek, amelyeket kizárólag az előzetesen felszámított adó visszaigénylése, és ezáltal az általános esetben befizetendő HÉA kikerülése vagy befizetésének elhalasztása céljából kötnek, nem minősülnek a közös HÉA-rendszer értelmében vett gazdasági tevékenységnek, és azokat a HÉA-rendelkezések szerint nem lehet termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak tekinteni. Előadja továbbá, hogy amennyiben a jogügyletben résztvevők egyetlen valós szándéka az adókikerülés megvalósítása volt, az ilyen tevékenység teljesen idegen a hatodik irányelv céljától, és így azt nem lehet gazdasági tevékenységnek minősíteni.

43. Ebben a körben három kérdést kell feltenni az Egyesült Királyság Kormánya által előadott érvek vizsgálata során. Először azt fogom megvizsgálni, hogy – amint azt az Egyesült Királyság Kormánya állítja – a Bíróság által a gazdasági tevékenység meghatározása körében kifejlesztett, a jogszerű és a jogsértő tevékenységek közti megkülönböztetés alkalmazandó-e a jelen esetben. Másodszor megvizsgálom az Egyesült Királyság Kormánya által a jogügylet megkötése mögött rejlő szándéknak tulajdonított jelentőséget az érintett jogügyletnek a gazdasági tevékenység köréből való kizárása kapcsán. Harmadszor megvizsgálom a tágabb következményeit annak, ha elfogadnánk az Egyesült Királyság

Kormánya által javasolt értelmezést, amelynek az a célja, hogy a HÉA-szabályok hatályának korlátozásával megakadályozza a HÉA kikerülésre irányuló struktúrát.

1. A gazdasági tevékenység fogalma, valamint a jogszerű és a jogellenes tevékenységek megkülönböztetése

44. Az Egyesült Királyság Kormányának érvelése, amellyel a három ügyben a felperesek, valamint a Bizottság nem értenek egyet, lényegében a Bíróság ítélkezési gyakorlatából képzett analógián alapul, amely esetekben a Bíróság bizonyos jogszerűtlen tevékenységeket a HÉA-szabályok hatályán kívül esőnek minősített.(19) Álláspontom szerint a fenti ítélkezési gyakorlat nem támasztja alá az Egyesült Királyság Kormánya által előterjesztett érvelést.

45. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az adósemlegesség elve kizárja a jogszerű és jogellenes tevékenységek közötti általános jellegű megkülönböztetést.(20) Elvben, még a jogellenes jogügyletek is a hatodik irányelv hatálya alá esnek, és HÉA-kötelesek.(21) Az egyetlen kivétel az, amikor valamely tevékenység teljes egészében kívül esik a jogszerű gazdasági ágazaton.(22) De a fenti kivétel csak olyan termékek és szolgáltatások kereskedelmére vonatkozik, amelyek a Közösség területén teljes egészében tiltottak, és amelyeket a természetüknél és különleges jellegzetességeinél fogva nem lehet forgalmazni, vagy a kereskedelmi csatornákon keresztül bevezetni.(23) Például, a kábítószerek vagy hamisított pénzeszköz kereskedelme a hatodik irányelv hatályán kívül esik.(24) Ez nem vonatkozik a jelen ügyek tárgyát képező tevékenységekre, amelyek fejlesztési és befektetési szolgáltatásokat, protézisek és gyógyszerek értékesítését, illetve ingatlan bérbeadását foglalják magukban. A vizsgált jogügyletek tehát természetüknél fogva jogszerűek, függetlenül attól, hogy azokat az adó kikerülése vagy az adófizetés elhalasztása céljából kötötték. A jelen ügyekben a jogellenes tevékenységek és a hatodik irányelv kapcsolatára vonatkozó ítélkezési gyakorlatnak nincsen az Egyesült Királyság Kormánya által előadott jelentősége.(25)

2. A szándék jelentősége valamely gazdasági tevékenység minősítése szempontjából

46. Az Egyesült Királyság Kormánya előadja, hogy valamely tevékenység önmagában rejlő jellegzetességének azonosítása érdekében figyelembe kell venni a kérdéses jogügylet körülményeit,(26) valamint hogy a fenti körülmények körébe tartozik a jogügylet megkötésének indítéka.(27)

47. A fenti vonatkozásban az Egyesült Királyság a Stockholm Lindöpark, a Faaborg-Gelting és a Sinclair Collis ügyekben hozott ítéletekre hivatkozik. Azonban ezekben az ügyekben nem volt kétséges, hogy a vizsgált tevékenységek gazdasági jellegűek. A Faaborg-Gelting Linien-ügyben az volt a kérdés, hogy az éttermi ügyletek a hatodik irányelv alapján termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak minősülnek-e.(28) A Stockholm Lindöpark-ügyben az volt a vizsgált kérdés, hogy a golfpálya-üzemeltetési tevékenység ingatlan bérbeadásának vagy sport- és testnevelési tevékenységhez kapcsolódó szolgáltatásnyújtásnak minősül annak meghatározása vonatkozásában, hogy az esetlegesen HÉA-mentes tevékenységnek minősülhet.(29) A Sinclair Collis ügyben az a kérdés merült fel, hogy a valamely üzlethelyiség tulajdonosa által egy cigaretta-árusító automata tulajdonosának adott engedély arra, hogy az automatát az üzlethelyiségben felállítsa, működtesse és karbantartsa, ingatlan bérbeadásának minősül-e.(30) Mindegyik esetben a Bíróság a gazdasági tevékenység folytatásának körülményeit annak a hatodik irányelv alapján való helyes minősítése érdekében vizsgálta meg, és nem azért, hogy meghatározza azt, hogy az adott tevékenység a

hatodik irányelv hatálya alá esik-e. Nem lehet a fenti ügyek egyikéből sem következtetni arra, hogy valamely tevékenység elveszti gazdasági tevékenység-minőségét, amennyiben azt a HÉA fizetésének kikerülése vagy késleltetése céljából kötik.

48. Igaz ugyan, hogy a jelen ügyekben kérdéses jogügyletek csupán bonyolult adókikerülésre irányuló struktúrák megvalósításának eszközei vagy közvetett ügyletei. Az adókikerülés mindazonáltal olyan tevékenység, amely nem kötődik önmagában a különböző üzleti tevékenységekhez, amelyeket ténylegesen ellenérték fejében végeznek a jelen ügyek tárgyát képező jogügyletek keretében. Az adókikerülés célja tehát olyan külső körülmény, amely nem változtatja meg a tárgyalt jogügyletek eredeti és objektív jellegét.(31) Az ilyen jogügyleteket egyenként kell elemezni a vonatkozó objektív körülményeket figyelembe véve annak megállapítása érdekében, hogy sor került-e valamely szolgáltatás vagy termék ellenérték fejében történő átadására, és következésképpen megállapítani ezek eredeti és objektív jellegét.

49. Hasonlóképpen, az a körülmény, hogy valamely adóalany személyes célú tevékenysége a hatodik irányelv hatályán kívül esik, szintén nem támasztja alá az Egyesült Királyság Kormányának okfejtését. A Wellcome Trust ügyben a Bíróság azt vizsgálta, hogy a Wellcome a befektetési portfoliójának kezelése során magánbefektetőként járt el, vagy üzleti tevékenységet folytatott. A Bíróság megvizsgálta az eset körülményeit, és arra a következtetésre jutott, hogy a Wellcome-ot végső fogyasztónak, és nem a hatodik irányelv 2. cikkének (1) bekezdése szerinti „adóalanynak” kell tekinteni. Az Enkler-ügyben(32) az a kérdés merült fel, hogy a lakókocsi bérbeadása materiális javaknak a hatodik irányelv 4. cikkének (2) bekezdése szerinti „bevétel elérése érdekében” történő „tartós hasznosításának” minősül-e. A Bíróság kimondta, hogy a lakókocsi „jellegzetességeinél fogva használható mind magán-, mind személyes célra”(33). A Bíróság kimondta, annak megállapítása érdekében, hogy a dolog ilyen jellegű hasznosítása gazdasági célt szolgál-e, figyelembe kell venni az ügy körülményeit, például a dolog jellegzetességeit, a bérlet időtartamát, a fogyasztók számát és a bevétel összegét.(34) A jelen ügyekben nem kérdéses ugyanakkor az, hogy a jogügyleteket magánszemélyi minőségben kötötték-e. A jogügyletek gazdasági tevékenységek, tekintet nélkül arra a tényre, hogy azt a HÉA kikerülésére irányuló struktúrák keretében kötötték.

50. Továbbá az Egyesült Királyság Kormánya állításával ellentétben nem következik a Bíróság által a Breitsohl-(35) és az INZO-ügyekben(36) elfogadott álláspontjából, hogy valamely tevékenység elveszti a gazdasági tevékenység-jellegét, ha azt kizárólag adóelőny elérése céljából végzik. A fenti ügyek tárgya az olyan, HÉA-visszaigénylést kérelmező személyek helyzete volt, akik valótlan nyilatkozatot tettek adóalanyiságuk vonatkozásában. A Bíróság kimondta, hogy „csalás vagy visszaélés esetén, amelyben például az érintett személy úgy tett, mintha valamely gazdasági tevékenységet kívánna folytatni, valójában a magánvagyona körében kívánt olyan termékeket szerezni, amelyek tekintetében adólevonásra volt lehetőség, az adóhatóság visszamenőleg követelheti ezen összegeket azon az alapon, hogy az adólevonásra valótlan tartalmú adóbevallás alapján került sor”(37).

51. A jelen ügyekben nem merült fel az, hogy a felperesek a HÉA-t valótlan tartalmú bevallások alapján próbálták volna visszaigényelni. Továbbá meg kell különböztetni a gazdasági tevékenység folytatására irányuló szándékot, amely az adóalannyá válás feltétele, és a fenti tevékenység folytatásának indítékát, amely a hatodik irányelv 4. cikkének (1) bekezdése szerint lényegtelen. A jelen ügyek tárgya – a Breitsohl- és az INZO-ügyekétől eltérően – a felperesek által végzett gazdasági tevékenység célja, és nem az a kérdés, hogy a

felek adóalanyi minőségben kívánták-e ezeket a tevékenységeket végezni. Valójában a szolgáltatásokat és a termékeket ellenérték fejében adták át, habár olyan struktúra keretében, amelyet gondosan úgy terveztek meg, hogy az előzetesen felszámított adó visszaigényelhető legyen.

52. Az irányelv érintett rendelkezéseinek az Egyesült Királyság Kormánya által javasolt értelmezése szerint a valamely jogügyletben részt vevő felek szándékának értékelése központi fontosságú a jogügyletből származó értékesítéseknek és szolgáltatásoknak a hatodik irányelv szerinti, az adóalany gazdasági tevékenysége keretében végrehajtott termékértékesítésnek, illetve szolgáltatásnyújtásnak való minősítése szempontjából. A fenti értelmezés ellentétes a „gazdasági tevékenység” fogalmának objektív jellegével, amely a HÉA-rendszernek egyik, a jogbiztonság elvéből következő alapvető jellegzetessége, és így nem lenne kívánatos a fenti fogalmat a résztvevő vállalkozások szándékától függővé tenni.(38)

3. A HÉA-kikerülés megakadályozása a HÉA-szabályok hatályának korlátozásával

53. Úgy tűnik, hogy az Egyesült Királyság Kormányának célja a fenti értelmezési javaslattal a HÉA kikerülésére irányuló struktúrák elleni küzdelem a HÉA-szabályok hatályának korlátozása útján. Másképpen fogalmazva, minden olyan esetben, amikor a jogügyletek célja a HÉA kikerülése vagy fizetésének elhalasztása, azok a HÉA-rendszer hatályán kívül esnének. Álláspontom szerint nem lenne kívánatos, ha a Bíróság elfogadná a fenti megközelítést, mivel az ellentétes ítélkezési gyakorlatával. Továbbá, ha a Bíróság el kíván térni a jelenlegi megközelítésétől, és Egyesült Királyság Kormánya által előadott értelmezésre támaszkodik, teljes egészében figyelembe kell vennie a fenti értelmezés folytán felmerülő problémákat, amelyeket az alábbiakban röviden összefoglalok. Végül figyelembe kell venni azt, hogy vannak az adókikerülésre irányuló struktúrák kezelésére kevésbé drasztikus megoldások, amelyek jobban összhangban vannak a közös HÉA-rendszer szellemével és jellegzetességeivel. E kérdés az alábbiakban a „joggal való visszaélés” cím alatt kerül kifejtésre.

54. Az Egyesült Királyság azon álláspontja, amely szerint a jogügylet céljának vizsgálata releváns a minősítés során, ahhoz a paradox helyzethez vezetne, hogy az ilyen jogügyletek a hatodik irányelv hatályán kívül esnének abból az okból kifolyólag, hogy a felek eredeti szándéka a HÉA fizetésének kikerülése vagy halasztása volt. Ahogy a Bizottság a tárgyaláson előadta, a fenti értelmezést nemcsak az adóhatóságok használhatnák előnyükre, mint az történt a jelen esetekben, hanem az adóalanyok is. Elvben az utóbbiak is hivatkozhatnának arra, hogy valamely termékértékesítésre vagy szolgáltatásnyújtásra az adott jogügylet célját figyelembe véve nem gazdasági tevékenység keretében került sor, és az következésképpen a hatodik irányelv hatályán kívül esik. Ez elképzelhető például a Halifax és társai ügyben, ahol a Halifax és az LPDS olyan építési szolgáltatás nyújtására irányuló jogügyletet kötött, amely alapján a Halifax hozzávetőleg 164 000 GBP-t fizetett, amely összeg HÉA-tartalma kb. 25 000 GBP volt. A fenti jogügyletet, a többihez hasonlóan kizárólag a HÉA elkerülése céljából kötötték.(39) Így az Egyesült Királyság Kormánya által javasolt értelmezés szerint a fenti jogügylet a HÉA-rendszer hatályán kívül esik, habár annak alapján tényleges HÉA fizetésére került sor. Nem teljesen világos számomra, hogy az Egyesült Királyság Kormánya által javasolt, a szándékot figyelembe vevő megközelítés alapján hogyan kellene a fenti jogügyletet minősíteni, hogy az a hatodik irányelv hatályán belül essen. Ez szoros kapcsolatban áll egy másik, az Egyesült Királyság Kormánya által javasolt értelmezésből következő problémával.

55. Valójában, ahogy a Halifax és társai ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló végzésből kitűnik, az adókikerülésre irányuló jogügyleteknek a HÉA-rendszer hatályán kívülre történő helyezése esetén szükséges az értékesítési láncolat rekonstruálása annak érdekében, hogy a HÉA-köteles termékértékesítésben, illetve szolgáltatásnyújtásban részesülőket azonosítani lehessen. A termékértékesítésben, illetve szolgáltatásnyújtásban részesülő nagy valószínűséggel nem lenne azonos a figyelmen kívül hagyott jogügylettel kapcsolatos szerződésben vagy számlán megnevezett felekkel. A fenti rekonstrukció komoly problémákat vet fel.

56. Először is azt feltételezi, hogy van egyetlen normális módja, mondjuk a Halifax és társai és a University of Huddersfield Higher Education Corporation ügyekben az építési munkák végzésének, vagy a BUPA-ügyben a gyógyszerek és protézisek beszerzésének. Ez a kategóriájában kizárólag szabályos ügylet tartozna a HÉA hatálya alá, de felmerül annak a kockázata, hogy ez az ügylet csupán a képzelet műve lenne, hiszen elvben nem kizárólag egyetlen szabályos módja van valamely gazdasági tevékenység folytatásának. Például önmagában véve nem szabálytalan, ha egy bank közvetve befektetési és fejlesztési társaságok útján végez építési szolgáltatást ahelyett, hogy közvetlenül építési szolgáltató társaságokkal szerződne. Az üzleti tevékenységnek a fentiekben leírt két formája közül egyik sem szabályosabb a másiknál. Szükségképpen önkényes lenne az egyik kiválasztása arra a célra, hogy helyettesítse a felek által ténylegesen végrehajtott, de a HÉA szempontjából figyelmen kívül hagyott ügyleteket.

57. Másodszor figyelmen kívül hagyja a valódi, ellenszolgáltatás fejében történő tulajdonátruházást vagy szolgáltatásnyújtást, és ehelyett a művelet általános eredményére koncentrál, amelyet a HÉA tárgyának tekint. Ez összeegyeztethetetlen a közös HÉA-rendszernek az első és a hatodik irányelv 2. cikkében megfogalmazott, meghatározó jellegzetességével, amely szerint a HÉA-t ügyletről ügyletre alkalmazni kell, az ügyletlánc minden termékértékesítése vagy szolgáltatásnyújtása vonatkozásában.(40)

58. További – és nézetem szerint megoldatlan – problémát vet fel az Egyesült Királyság Kormánya által javasolt értelmezés, amely abban a kérdésben áll, hogy egy adott gazdasági tevékenységnek a hatodik irányelv hatálya alól történő kizárásához szükséges-e, hogy a struktúrában részt vevő összes fél szándéka az adóelőny elérése legyen. Lényegében, mint azt a Bizottság a tárgyaláson kifejtette, valós a veszélye annak, hogy ártatlan kívülállókat is érint, amikor azok olyan résztvevőktől kapnak, vagy olyan résztvevők részére teljesítenek termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást, akiknek egyetlen céljuk az adóelőny elérése. Nézetem szerint ezt a problémát csak akkor lehet kielégítő módon megoldani, ha teljes egészében elvetjük az adóalany által a gazdasági tevékenysége körében teljesített termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás fogalmának az Egyesült Királyság Kormánya által javasolt értelmezését.

59. Figyelemmel a fenti megfontolásokra, álláspontom szerint a Bíróságnak a kérdéseket előterjesztő bíróságok által előterjesztett kérdésekre azt a választ kell adnia, hogy 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. és 4. cikkében foglalt „gazdasági tevékenység” és „adóalany által” végrehajtott „termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás” fogalmakat úgy kell értelmezni, hogy a kérdéses jogügyletek mindegyikét tárgyilagosan és önmagában kell vizsgálni. Ebben a tekintetben lényegtelen az a tény, hogy a termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást kizárólag adóelőny elérése céljából hajtották végre.

B – *Joggal való visszaélés*

60. A kérdéseket előterjesztő bíróságok felvetik azt a kérdést, hogy a Bíróság által a közösségi jog más területein már elismert joggal való visszaélés elve alkalmazható-e a HÉA területén is. A fenti jogelv megakadályozná, hogy az adóalanyok adóelőnyhöz jussanak olyan jogügyletek eredményeképpen, amelyeket kizárólag ezen adóelőny biztosítása végett kötöttek és hajtottak végre.

61. A Bíróságnak számos eset kapcsán lehetősége nyílt arra, hogy az úgynevezett „joggal való visszaélésre”, illetve tágabban és egyszerűbben a „visszaélésre” vonatkozó nézeteit kifejtse. Az ír, a holland és a francia kormány, valamint a Bizottság által támogatott Egyesült Királyság Kormányának nézete szerint az ítélkezési gyakorlat alapján a fenti jogelv a HÉA területére is alkalmazandó.

1. A visszaélés fogalma a Bíróság ítélkezési gyakorlatában

62. A Bíróság ítélkezési gyakorlatának elemzése felfed néhány következetesen egy irányba mutató elemet a visszaélés közösségi jogi fogalmára vonatkozóan. Az alapvető szabadságokkal kapcsolatos ügyekkel kezdve a Bíróság kimondta, hogy nem megengedett valamely tagállam jogának rosszhiszemű megkerülése a fenti szabadságok kihasználása révén.(41) Ezt a nézetet a Bíróság más területeken is elismerte, mint például a társadalombiztosítás, ahol azt is kimondta, hogy visszaélés vagy csalárd magatartás útján nem lehet előnyt szerezni.(42) Más ügyekben, a közös agrárpolitika területén a Bíróság ugyanezen gondolatmenetet követve kimondta, hogy az export-visszatérítésekre vonatkozó jogszabályok alkalmazását „semmilyen esetben sem lehet az exportőr visszaélést megvalósító tevékenységére kiterjeszteni”(43). Ugyanezen jogterületen egy másik ügyben, amely valamely harmadik államból Németországba importált sajtra fizetendő kompenzációs felárra vonatkozott, a Bíróság kimondta, hogy „amennyiben megállapítható lenne, hogy a sajt behozatalára és újrakivitelére nem jóhiszemű kereskedelmi ügyletek keretében került sor, hanem csupán azért, hogy a kompenzációs felárból csalárd módon részesüljenek”, az összeget nem kellene kifizetni.(44) Egy másik esetkörben, a társasági jog területén a Bíróság elismerte, hogy nem szabad, hogy egy részvényes a közösségi jog valamely rendelkezésére hivatkozhasson jogosulatlan és a kérdéses rendelkezés céljaival nyilvánvalóan ellentétes előny elérése érdekében.(45) A közelmúltban a Centros-ügyben, amelynek tárgya a letelepedés szabadságával való állítólagos visszaélés volt, a Bíróság újra kifejtette álláspontját, kimondva, hogy „a tagállamoknak jogában áll olyan intézkedéseket alkalmazni, amelyek célja, hogy megakadályozzák, hogy állampolgárai a Szerződés által létrehozott jogok leple alatt jogosulatlanul megkerüljék a nemzeti szabályozást, vagy hogy ezek az egyének jogosulatlan vagy csalárd módon kihasználják a közösségi jog rendelkezéseit”(46).

63. Az utóbbi állítás visszatükrözi a két fő összefüggést, amelyben a Bíróság a visszaélés fogalmát vizsgálta. Először az az eset, amikor a közösségi jogra a nemzeti jog megkerülése érdekében, visszaélésszerűen hivatkoznak. Másodszor, amikor közösségi jogi rendelkezésekre ugyanezen rendelkezések céljával ellentétes módon, visszaélésszerűen támaszkodnak előny megszerzése végett.(47)

64. Álláspontom szerint a fenti ítélkezési gyakorlatból nyilvánvalóan lehet származtatni egy általános közösségi jogelvet.(48) A Bíróság ezt a jogelvet fogalmazta meg, amikor kimondta, hogy „a közösségi jogra nem lehet visszaélésszerűen vagy csalárd cél érdekében támaszkodni”(49). Ez a nagyon tágan és körülírva megfogalmazott jogelv ugyanakkor,

önmagában nem alkalmas eszköz annak megállapítására, hogy egy adott közösségi jogi rendelkezésen alapuló joggal visszaélnek-e. Az elv gyakorlati alkalmazhatóságához részletesebb tan vagy teszt szükséges a visszaélés megállapítása vonatkozásában.(50)

65. Ebben a tekintetben a korábbi joggyakorlatból következik, hogy a Bíróság megpróbál óvatos egyensúlyt találni aközött, hogy a nemzeti bíróságokra hagyja a visszaélés megállapítását a vonatkozó nemzeti jogszabályokkal összhangban,(51) és hogy biztosítja, hogy a fenti mérlegelés ne akadályozza a közösségi jog azon rendelkezéseinek teljes hatékonyságát és egységes alkalmazását, amelyekre állítólagosan visszaélésszerűen hivatkoztak.(52) Következésképpen a Bíróság kifejlesztette azt a feltételrendszert, amely alapján a fenti vizsgálatot nemzeti szinten el kell végezni. Először is a visszaélés megállapítását tárgyilagos bizonyítékra kell alapozni. Másodszor, és mindenekfelett, a vizsgálatot az állítólagosan visszaélésszerűen hivatkozott közösségi jogi rendelkezés céljával összhangban kell elvégezni.(53) Ebben a tekintetben, amennyiben az ilyen cél megállapítása az értelmezéstől függ, a Bíróság több ügyben kifejezetten kizárta a visszaélés fennállását.(54)

66. Ugyanakkor az Emsland-Stärke-ügyben hozott ítéletben(55) a Bíróság további lépést tett a visszaélés közösségi jogi tana fejlettebb változatának kialakítása felé. A Bíróság elé olyan kérdés került, amely azzal kapcsolatos, hogy meg lehet-e tagadni az exportőr export-visszatérítéshez való jogát annak ellenére, hogy a visszatérítésnek a mezőgazdasági termékekre vonatkozó export-visszatérítési rendszer alkalmazásra vonatkozó közös részletes szabályok megállapításáról szóló, 1979. november 29-i 2730/79/EGK bizottsági rendelet(56) megfelelő rendelkezéseiben meghatározott feltételeit formálisan teljesítette. Lényegében a kérdéses termékeket egy „hátraarc”-struktúra keretében harmadik országba exportálták, és ott belföldi forgalomba bocsátották, majd azonnal, változatlan állapotban és azonos szállítóeszköz használatával visszaimportálták a Közösség területére.

67. Következésképpen a Bíróság kimondta, hogy a vonatkozó közösségi jogi rendelkezéseket úgy kell értelmezni, hogy a visszatérítéshez való jogot elvesztik visszaélés esetén. Így a Bíróság meghatározott egy tesztet a visszaélés fennállásának megállapítására, amely egyrészt „objektív körülmények olyan kombinációjából áll, amelyek esetén ezen szabályok célját nem érték el annak ellenére, hogy a közösségi jogszabályokat formálisan betartották”,(57) és másrészt „szubjektív elemet tartalmaz, mégpedig az arra irányuló szándékot, hogy a közösségi jogszabályok alapján előnyt érjenek el azzal, hogy az előny elérésének feltételeit mesterségesen hozzák létre”(58). Az Egyesült Királyság Kormányának álláspontja szerint alapvetően ezt a tesztet kell alkalmazni a közös HÉA-rendszer vonatkozásában is, függetlenül attól, hogy a hatodik irányelvben és a nemzeti jogban sincsenek kifejezetten erre vonatkozó szabályok.

68. Lényegében következetes minta fedezhető fel a visszaélés fogalmával (amelyet nem minden esetben joggal való visszaélésként említenek) kapcsolatos, a fentiekben vázolt ítélkezési gyakorlatban, amely szerint a visszaélés megítélése azon alapszik, hogy a hivatkozott jog összhangban van-e azon szabályok céljával, amelyek azt formálisan megalapozzák.(59) A jogra hivatkozó személy nem támaszkodhat rá annyiban, amennyiben az azt formálisan biztosító közösségi jogszabályra „jogosulatlan, a vonatkozó rendelkezés céljával nyilvánvalóan ellentétes előny” elérése céljából hivatkoznak.(60) A fentiekkel ellentétben, amennyiben a jog gyakorlására az érintett közösségi jogi rendelkezés által kitűzött célok és eredmények keretei között kerül sor, nincsen szó visszaélésről, csupán a jog legitim gyakorlásáról.(61)

69. Álláspontom szerint ezért a visszaélés fenti fogalma a *közösségi jog értelmező elveként* működik, amint azt a Bizottság írásbeli észrevételeiben kifejtette.(62) A visszaélés fennállásának megállapítása során a hivatkozott közösségi jogszabályok teleológiai hatálya tűnik döntő tényezőnek,(63) amelyet meg kell állapítani annak meghatározása érdekében, hogy a hivatkozott jog lényegében ezeken a rendelkezéseken alapszik-e olyan mértékig, amíg nem esik nyilvánvalóan a hatályukon kívül. Ez megmagyarázza, hogy a Bíróság gyakran miért csak visszaélést említ joggal való visszaélés helyett.

70. Ebben a tekintetben az, amit az Emsland-Stärke-ügyben a visszaélés szubjektív elemeként említenek, nem befolyásolja a visszaélés közösségi jogi fogalmának értelmező jellegét.(64) Az Emsland-Stärke-ügyben a Bíróság ezt a szubjektív elemet összekapcsolta azzal a ténymegállapítással, amely szerint a közösségi szabály alkalmazásához vezető helyzet teljesen mesterséges volt. Nézetem szerint a mesterséges jelleg fenti megállapítását nem a közösségi jogra hivatkozó személyek szubjektív szándékának értékelésére kell alapozni. Bizonyos események vagy ügyletek mesterséges jellegét esetről esetre megállapítandó, objektív körülményekre kell alapozni. Ez a megközelítés továbbá összhangban van a Bíróság által szintén az Emsland-Stärke-ügyben tett, valamely tevékenység vagy viselkedés „kizárólagos céljára" való hivatkozással, amely központi tényező azon következtetés alátámasztásában, hogy a közösségi joggal való visszaélés történt.(65) Amikor a Bíróság arra a következtetésre jut, hogy visszaélés történt minden olyan esetben, amikor a kérdéses tevékenységnek nem lehetett más célja vagy indoka, minthogy valamely közösségi jogi rendelkezés alkalmazását vonja maga után e rendelkezések céljával ellentétes módon, ez nézetem szerint azt jelenti, hogy objektív feltételt állapított meg a visszaélés értékelésére. Igaz, hogy ezek az objektív elemek annak a feltárására vezetnek, hogy a tevékenységben részt vevő személy vagy személyek szándéka nagy valószínűséggel a közösségi joggal való visszaélés volt. De nem ez a szándék a döntő tényező a visszaélés értékelésekor. Sokkal inkább maga a tevékenység objektív értékelése bír jelentőséggel. Ebben a tekintetben elegendő például azt az esetet elképzelni, hogy A minden további megfontolás nélkül B tanácsát követi, és olyan tevékenységet végez, amelynek nincs más magyarázata, minthogy A számára adóelőnyt biztosítson. Az a tény, hogy A-nak nem volt a közösségi joggal való visszaélésre irányuló szubjektív szándéka, bizonyosan nem lesz releváns a visszaélés értékelése során. Nem A tényleges indítéka a lényeges, hanem az a tény, hogy tárgyilagosan nézve nincs a tevékenységnek más magyarázata, mint az adóelőny biztosítása.

71. Nézetem szerint tehát nem kell a felek szubjektív és nehezen megállapítható szándékát kutatni az Emsland-Stärke-ügyben hivatkozott szubjektív elem fennállásának megállapítása érdekében. Ehelyett az objektív körülmények fényében vizsgálandó helyzet mesterséges voltából lehet következtetni a felek azon szándékára, hogy a közösségi jogra támaszkodva jogosulatlan előnyt érjenek el. A fenti objektív körülmények fennállása esetén arra a következtetésre lehet jutni, hogy az a személy, aki valamely közösségi jogi rendelkezés szó szerinti értelmezésére támaszkodva a rendelkezés céljával ellentétes módon hivatkozik valamely jog fennállására, nem érdemli meg, hogy részére a jogot megállapítsák. Ilyen körülmények esetén a kérdéses jogi rendelkezést – szó szerinti jelentésével ellentétesen – úgy kell értelmezni, hogy nem biztosítja a hivatkozott jogot. A közösségi jogi rendelkezések, valamint a folytatott tevékenység objektív céljának, nem pedig a felek szubjektív szándékának értékelése az, amely nézetem szerint a visszaélés közösségi jogi tanának lényege. Ezért nézetem szerint valójában félrevezető a „joggal való visszaélés" kifejezés használata annak körülírására, amely a Bíróság ítélkezési gyakorlata alapján lényegében értelmező elv.(66) Ennek megfelelően sokkal szerencsésebbnek találom a „közösségi joggal való visszaélés

tilalma” kifejezést, és csak akkor fogok „joggal való visszaélésről” beszélni, amikor az egyszerűség azt megkívánja.

72. A továbbiakban rátérek annak vizsgálatára, hogy a fenti közösségi jogi értelmező elv alkalmazandó-e jelen ügyekben a harmonizált közös HÉA-rendszer speciális területén, és amennyiben igen, alkalmazási feltételeinek megfogalmazására.

2. A közösségi joggal való visszaélés tilalmának alkalmazhatósága a közös HÉA-rendszer vonatkozásában

73. Amint Tesauro főtanácsnok megállapította, „minden olyan jogrendszernek amely el kívánja érni a teljesség minimális szintjét, rendelkeznie kell úgynevezett önvédelmi intézkedésekkel, amelyek biztosítják, hogy a jogrend által létrehozott jogok gyakorlására nem visszaélésszerű, túlzó vagy torz formában kerül sor”(67). Nézetem szerint a közös HÉA-rendszer sem mentes attól a minden jogrendszerben rejlő kockázattól, hogy olyan cselekményekre kerülhet sor, amelyek annak ellenére, hogy formálisan összeegyeztethetők valamely jogi rendelkezéssel, a rendelkezés által adott lehetőségnek a rendelkezés céljával ellentétes, visszaélésszerű kihasználását képezik.

74. Ezért nehéz lenne a közös HÉA-rendszerre úgy tekinteni, mint a közösségi jogrend visszaélésektől mentes területére, ahol nem kell ezt az elvet tiszteletben tartani. Nincsen semmi ok arra, hogy a közösségi jog ilyen általános érvényű elvének érvényesülése ezen a területen a jogalkotó olyan jellegű kifejezett rendelkezésétől függne, hogy a HÉA-irányelvek rendelkezései sem képeznek kivételt a Bíróság által következetesen fenntartott szabály alól, mely szerint nem lehet a közösségi jog egyetlen rendelkezésére sem formálisan hivatkozni a rendelkezés céljaival ellentétes előnyök biztosítása érdekében. Ez az értelmező elvként megfogalmazott szabály elkerülhetetlen biztonsági szelep a közösségi jogi rendelkezések céljainak megvédésére a csupán szó szerinti értelmezésen alapuló formális alkalmazásukkal szemben.(68) Az a felvetés, hogy ez az elv a HÉA tekintetében is egyaránt alkalmazandó, teljességgel összhangban van a Bíróság által a közelmúltban, a Gemeente Leusden és Holin Groep ügyben elfogadott álláspontt al, amely szerint az „esetleges adóelkerülés, adókikerülés, illetve a visszaélések megakadályozása olyan cél, amelyet a hatodik irányelv elismer, és kifejezetten támogat”(69).

75. Amennyiben a fenti elvet általános értelmezési elvnek tekintjük, nincsen szükség arra, hogy azt a közösségi jogalkotó kifejezetten elismerje annak érdekében, hogy az a hatodik irányelv rendelkezései tekintetében alkalmazható legyen. Csupán annak alapján, hogy a hatodik irányelv nem tartalmaz olyan rendelkezést, amely kifejezetten előírja a visszaélések tilalma alapján történő értelmezést – és ugyanez igaz például a jogbiztonság és a bizalomvédelem elvei esetében is, amint azt az ír kormány a tárgyaláson előadta – nem vonható le az a következtetés, hogy a közösségi jogalkotó ki akarta zárni a fenti elv alkalmazását a hatodik irányelv esetében. Ahogy arra a Bizottság rámutatott, még amennyiben létezne is a fenti elvet rögzítő kifejezett rendelkezés a hatodik irányelvben, azt csupán egy meglévő általános elv kinyilvánításának vagy kodifikációjának kellene tekinteni.(70)

76. Ezen okokból kifolyólag nem tudok a jelen ügyek felperesei által tett felvetéssel egyetérteni, amely szerint a hatodik irányelv területén a visszaélés tilalma elvének alkalmazhatóságát attól kellene függővé tenni, hogy az adott tagállam elfogadott-e megfelelő, a visszaélés megakadályozását célzó nemzeti intézkedéseket a hatodik irányelv 27. cikke szerinti eljárás alapján.(71) A fenti álláspont elfogadása esetén a közös HÉA-rendszer olyan

különleges jogterületté válna, ahol el kellene tűrni az adóalanyoknak adóhatóságokkal szembeni adóelőny jogosulatlan elérése érdekében a rendelkezések szó szerinti értelmére támaszkodva tanúsított opportunista viselkedését, kivéve ha a tagállam korábban az ilyen magatartást tiltó rendelkezéseket fogadott el.

77. Röviden, nem látok okot arra, hogy a HÉA-rendelkezéseket miért nem kellene a közösségi joggal való visszaélés tilalmának általános elvével összhangban értelmezni. Igaz, hogy az adójogot gyakran a jogbiztonsággal kapcsolatos indokolt aggodalmak uralják, amely különösen abból származik, hogy az adózókra háruló pénzügyi teher kiszámítható legyen, illetve azon az elven alapszik, amely szerint nem lehet adóztatni képviselet nélkül. Ugyanakkor a tagállamok jogszabályainak összehasonlító elemzése elegendő annak világossá tételéhez, hogy ezek a megfontolások nem zárják ki bizonyos általános rendelkezések és absztrakt fogalmak alkalmazását az adózás területén a jogszerűtlen adókikerülés megakadályozása érdekében.(72) A jogbiztonság követelményét egyensúlyba kell hozni a jogrendszer más értékeivel. Nem lenne kívánatos, ha az adójog jogi „vadnyugattá” válna, ahol szinte minden opportunista viselkedést el kell tűrni, amennyiben az összhangban van az érintett adórendelkezések szigorú, formális értelmezésével, és a jogalkotó nem fogadott el kifejezett intézkedéseket az ilyen magatartás megakadályozása érdekében.

78. A hatodik irányelv 27. cikke nem zárja ki a visszaélés tilalmának alkalmazását a közös HÉA-szabályok értelmezése vonatkozásában. Igaz, hogy a Bíróság következetesen kimondta, hogy a tagállamok kötelesek betartani a hatodik irányelv összes rendelkezését, és nem hivatkozhatnak az adóalany ellenében olyan rendelkezésre, amely az irányelv rendszerétől eltér, amennyiben az eltérést nem a 27. cikkel összhangban állapították meg.(73) Az adókijátszás vagy adókikerülés megakadályozásának szükségessége ezért nem alapozza meg az irányelvtől eltérő *nemzeti intézkedések* elfogadását, kivéve azokat, amelyeket az irányelv 27. cikkében foglalt eljárás szerint fogadtak el.(74) Továbbá csak olyan eltérések engedélyezettek, amelyek a 27. cikkben kifejezetten említett célok eléréséhez szükségesek, és megfelelnek az arányosság követelményének.(75)

79. Ugyanakkor a közösségi joggal való visszaélés tilalma értelmező elvként nem vezet a hatodik irányelv rendelkezéseitől való eltéréshez. Alkalmazásának az az eredménye, hogy az *értelmezett* jogi rendelkezést nem lehet úgy tekinteni, hogy abból folyik a kérdéses jog, mivel az nyilvánvalóan ellentétes a hivatkozott rendelkezés céljaival. Ebben a tekintetben, és mindenekfelett, a fenti értelmező elv alkalmazása nem jár azzal a következménnyel, hogy a folytatott gazdasági tevékenységeket HÉA-szempontból figyelmen kívül kell hagyni, vagy a hatodik irányelv hatályán kívül esőnek kell tekinteni. A hatodik irányelv fenti elv szerinti értelmezésének nyilvánvaló következménye nem lehet más, mint az hogy a rendelkezés szó szerinti értelmezésével ellentétben nem jár a jog. Ha ez az értelmezés bármilyen eltéréssel jár, az a szabály szövegétől és nem a szabálytól való eltérés, amely több mint annak szöveges eleme. Továbbá e *közösségi* értelmező elv alkalmazása teljesen tiszteletben tartja a HÉA-szabályok egységes alkalmazásának követelményét minden tagállamban, amely a 27. cikkben foglalt, bizonyos adókijátszások és adókikerülések megakadályozására szolgáló nemzeti intézkedések elfogadására vonatkozó eljárási feltételek és korlátok alapja.

80. Következésképpen a közösségi joggal való visszaélés tilalmát megfogalmazó értelmező elvnek a közös HÉA-rendszerben való alkalmazása és a 27. cikkben a tagállamok által a hatodik irányelvtől eltérő, bizonyos adókijátszások vagy adókikerülések megakadályozását célzó különös intézkedések bevezetésére alkalmazandó eljárási szabályok között nincsen összeütközés.

81. Nem értek egyet a felperesek némelyike által felvetett kifogással, amely szerint a közösségi joggal való visszaélés tilalmát megfogalmazó értelmező elv nem alkalmazható az előzetesen felszámított adó levonására vonatkozó jog tekintetében, mivel ez a jog a hatodik irányelvet átültető nemzeti rendelkezésekből származik. Az adólevonási jog a hatodik irányelven alapul. Itt közösségi jogról van szó, melynek jogalapja a hatodik irányelv 17. cikke, és amelynek tartalma továbbá nem hagy a tagállamoknak semmilyen mérlegelési lehetőséget annak végrehajtására vonatkozóan.(76) Feltéve, hogy e közösségi rendelkezések bizonyos célok és eredmények elérését szolgálják, az azokat átültető nemzeti jogi rendelkezéseket a nemzeti hatóságoknak e célokra figyelemmel kell értelmezniük és alkalmazniuk.(77) Következésképpen, amennyiben e közösségi jogi értelmező elv annak biztosítására irányul, hogy ne torzuljanak a közösségi jog és különösen a hatodik irányelv azon rendelkezéseinek céljai, amelyek az előzetesen felszámított adó levonásához való jogot megállapítják, ezt az értelmezést a nemzeti hatóságoknak is követniük kell, amikor az adólevonási jogra vonatkozó nemzeti rendelkezéseket alkalmazzák.(78) Egyetértek továbbá a Bizottsággal, amikor megjegyzi, hogy lényegtelen az a körülmény, hogy a visszaélés fogalmát a Bíróság például az Emsland-Stärke-ügyben egy rendeletre vonatkozóan és közösségi forrásokkal kapcsolatos helyzet tekintetében fejlesztette ki, és nem a hatodik irányelv vonatkozásában. Az a lényeges, hogy a HÉA-t egységes rendszer szabályozza, és annak rendelkezéseit egységesen kell értelmezni. Rá kívánok mutatni arra, hogy a Bíróság a Gemeente Leusden és Holin Groep ügyben kifejezetten utalt a visszaélés fogalmára, amikor azt a hatodik irányelv tekintetében vizsgálta.(79)

82. A fenti értelmező elvnek a hatodik irányelvre vonatkozó alkalmazása tekintetében a fő nehézségek és kifogások olyan feltételrendszer kialakításával kapcsolatosak, amely alapján az elv ezen a különös területen alkalmazható. Ebben a tekintetben figyelembe kell venni a jogbiztonság és a bizalomvédelem elvét.

3. A visszaélés közösségi jogi fogalmának meghatározása a HÉA-rendszerre vonatkozóan, összhangban az adóalanyok védelmét szolgáló jogbiztonság és bizalomvédelem elvével

83. A közösségi joggal való visszaélés tilalmát megfogalmazó értelmező elv HÉA területén történő alkalmazásának feltételeit ezen összehangolt rendszer jellegzetességeinek és elveinek figyelembevételével kell megállapítani. Az Emsland-Stärke-ügyben a visszaélés értékelésére megállapított teszt jelentős iránymutatást ad ebben a tekintetben, de a HÉA-nak, mint objektív jellegű adónak különlegessége azt jelenti, hogy a teszt automatikus átvétele nem ajánlatos. Továbbá a visszaélés tilalma alkalmazásának a közösségi jog minden területére kiterjedő egységes tesztje hiányát a közösségi jogban teljesen természetesnek kell tekinteni, mint ahogy ez természetes minden nemzeti jogrendszerben.(80)

84. E közösségi jogelv hatályának meghatározása a közös HÉA-rendszerre való alkalmazás tekintetében végső soron a HÉA-irányelvek adóalanyokra jogokat ruházó rendelkezéseinek értelmezésére vonatkozó korlátok meghatározásának problémáját veti fel. Ebben a tekintetben a visszaélés tilalmának objektív elemzését egyensúlyba kell hozni a jogbiztonság és a bizalomvédelem elvével, amelyek szintén a „közösségi jogrend részét képezik”,(81) és amelyek fényében a hatodik irányelv rendelkezéseit értelmezni kell.(82) Azokból az elvekből következik, hogy az adóalanyok jogosultak előre tudni, hogy milyen lesz az adóhelyzetük, és így a HÉA-szabályozás szövegének egyszerű jelentésére hagyatkozni.(83)

85. Továbbá a Bíróság következetesen kimondta, hogy a tagállamok által az adózás területén általánosan elfogadott álláspontt al összhangban az adóalanyok alakíthatják az üzleti

tevékenységüket oly módon, hogy korlátozzák adókötelezettségüket. A BLP Group ügyben a Bíróság kimondta, hogy egy „kereskedő adómentes és adóköteles ügyletek közötti választása számos tényezőn alapulhat, beleértve a HÉA-rendszerrel összefüggésben felmerülő adómegfontolásokat”(84). Nincsen arra vonatkozó jogi kötelezettség, hogy az üzleti tevékenységet olyan módon folytassák, amely az állam számára maximális adóbevételt tesz lehetővé. Az alapelv az, hogy az adóalanyok szabadon választhatják az üzleti tevékenység folytatásának legkevésbé adóztatott módját a költségek minimalizálása érdekében.(85) Másrészről a választás szabadsága csak a HÉA-rendszer által meghatározott jogszerű lehetőségek keretei között áll fenn. A HÉA-rendszer keretében a visszaélés tilalmának normatív célja éppen a közös HÉA-szabályok által meghatározott, az adóalanyok számára nyitva álló választási lehetőségek terjedelmének meghatározása. Ennek a meghatározásnak figyelemmel kell lennie a jogbiztonság és az adóalanyok jogos elvárásainak elvére.

86. Ezen elvek értelmében a HÉA-szabályokkal való visszaélés tilalmára vonatkozó közösségi jogi értelmező elvet úgy kell meghatározni, hogy az ne befolyásolja a jogszerű kereskedelmet. Ezt a potenciálisan negatív hatást megakadályozza azonban az, ha a visszaélés tilalmát úgy értelmezzük, hogy az adóalany által hivatkozott jogot csak abban az esetben lehet megtagadni, ha az érintett által végzett gazdasági tevékenységnek nincs más objektív magyarázata, mint az adóhatóságokkal szembeni követelés létrehozása, és a jog elismerése ellentétes lenne a közös HÉA-rendszer vonatkozó szabályainak céljaival, valamint elérni kívánt eredményével. Az ilyen jellegű gazdasági tevékenység, még amennyiben nem is jogellenes, nem érdemli meg a jogbiztonság és a bizalomvédelem közösségi jogi elvének védelmét, mivel egyetlen valószínű oka maga a jogrendszer céljainak kijátszása.

87. Nézetem szerint tehát a visszaélés közösségi jogi fogalma a HÉA-rendszer tekintetében egy két elemből álló teszt alapján alkalmazható. Mindkét elemnek fenn kell állnia ahhoz, hogy a visszaélés a közösségi jognak ezen a területén megállapítható legyen. Az első megfelel a Bíróság által az Emsland-Stärke-ügyben említett szubjektív elemnek, de az csak olyan mértékben szubjektív, amennyiben a kérdéses tevékenység céljának valószínűsítésére vonatkozik. Ezt a célt – amelyet nem szabad összekeverni a tevékenységben résztvevők szubjektív szándékával – objektíven kell meghatározni annak alapján, hogy nincs semmilyen más gazdasági indoka a tevékenységnek, mint az adóelőny elérése. Ennek megfelelően, ezt *autonóm elemnek* lehet tekinteni. Valójában alkalmazása során a nemzeti hatóságoknak meg kell állapítaniuk, hogy a kérdéses tevékenységnek van-e olyan autonóm alapja, amely ha az adóra vonatkozó megfontolásoktól eltekintünk, alkalmas arra, hogy valamilyen gazdasági indokot képezzen az ügy körülményei között.

88. A második elem megfelel az Emsland-Stärke-ügyben említett úgynevezett objektív elemnek. Ez tulajdonképpen a teleológiai elem, amely alapján az állítólagos visszaélés tárgyát képező közösségi rendelkezések célját összehasonlítják a kérdéses tevékenység céljával. Ez a második elem nemcsak azért lényeges, mert olyan mércét teremt, amely alapján a kérdéses tevékenység célját és eredményét értékelni kell. Biztosítékot is jelent azokban az esetekben, amikor lehetséges, hogy a tevékenység egyetlen célja az adókötelezettség csökkentése abban az esetben, ha ez a cél különböző adórendszerek közti választás következménye, amely lehetőséget a közösségi jogalkotó fenn szándékozott tartani. Így, amennyiben nincsen ellentét az adóalany igényének elismerése és a hivatkozott jogi rendelkezés által követett célok és eredmények között, a visszaélést nem lehet megállapítani.

89. A visszaélés tilalma, mint értelmező elv, nem releváns azokban az esetekben, amikor a végzett gazdasági tevékenységnek lehet más magyarázata is, mint csupán adóelőny elérése az

adóhatóságokkal szemben. Ilyen körülmények esetén a jogi rendelkezés olyan íratlan általános elv alapján történő értelmezése, amely kizárná az előnyt, túlzottan tág diszkrecionális jogkört biztosítana az adóhatóságoknak annak megállapítása során, hogy az adott jogügylet mely céljait kell fő célnak tekinteni. Ez nagymértékű bizonytalansághoz vezetne a gazdasági szereplők által tett jogszerű választások vonatkozásában, és befolyásolna olyan gazdasági tevékenységeket, amelyek nyilvánvalóan védelmet érdemelnek, amennyiben ezeket legalább bizonyos mértékig általános üzleti megfontolások támasztják alá.

90. Nem lehet sok kétség afelől, hogy el kell ismerni annak a lehetőségét, hogy olyan esetekben, amikor a tevékenységekre adóval kapcsolatos és azzal kapcsolatban nem álló megfontolások alapján kerül sor, további korlátozásokat lehetne bevezetni olyan igények tekintetében, amelyek célja változó mértékben ugyan, de alapvetően adóelőny elérése. Ez utóbbihoz ugyanakkor megfelelő nemzeti rendelkezések bevezetése szükséges. Az értelmezés ebben az esetben önmagában nem elegendő. Ilyen intézkedések között szerepelhet több, néhány tagállam által elfogadott visszaélésellenes rendelkezés, amelyek egyebek között a HÉA-ra alkalmazandók, de amelyek hatályukban, alkalmazási módjukban vagy hatásukban különböznek a visszaélés tilalmának közösségi jogi értelmező elvének a HÉA területén való alkalmazásától.(86) Mindenesetre az ilyen jogszabálynak meg kell felelnie a 27. cikk szerinti eljárásnak és a Bíróság által ebben a tekintetben lefektetett korlátoknak.(87)

91. A fenti elemzés alapján arra a következtetésre jutottam, hogy a Közösségi jog rendelkezik olyan értelmező elvvel, amely tiltja a közösségi jogi rendelkezésekkel való visszaélést, és amely a hatodik irányelvre is alkalmazandó. A fenti elv alapján a hatodik irányelv rendelkezéseit úgy kell értelmezni, hogy azok nem ruháznak olyan jogokat az adóalanyokra, amelyek a rendelkezések szó szerinti értelmezése szerint fennállónak tűnnek, amennyiben két objektív elem fennállása megállapítható. Először, hogy az adóelőnyt formálisan megalapozó rendelkezés által elérni kívánt célokkal és eredményekkel ellentétes lenne a jog biztosítása. Másodszor a hivatkozott jog olyan gazdasági tevékenységen alapul, amelynek objektíve nincs más magyarázata, mint a hivatkozott jog megalapozása.

4. A hatodik irányelv rendelkezéseinek célja a levonási jog vonatkozásában és azok értelmezése a visszaélés tilalmának közösségi jogi elve fényében

92. A három itt tárgyalt ügy tárgyát az előzetesen felszámított adó levonásához való jogot megalapozó közösségi jogi rendelkezésekkel való állítólagos visszaélés képezi. A fent vázolt visszaélésteszt alapján először meg kell állapítani a hatodik irányelv adólevonásra vonatkozó rendelkezéseinek céljait. A nemzeti bíróságok ezt követően meg tudják állapítani, hogy az előttük folyó ügyben ezeket a célokat el lehetne-e érni, ha az előzetesen felszámított HÉA levonására vagy visszaigénylésére vonatkozó jogot elismernék a felperesek tekintetében, az adott körülmények között.

93. Világos a hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdéséből, hogy *a contrario*, amennyiben az adóalany adómentes termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást hajt végre, nem jogosult az adómentes ügyletekhez felhasznált termékek vagy szolgáltatások vonatkozásában előzetesen felszámított adó levonására.(88) A Bíróság továbbá ebben a tekintetben kimondta, hogy a „termékeknek vagy szolgáltatásoknak közvetlen és szoros kapcsolatban kell állniuk az adóköteles ügyletekkel”(89). Nem elegendő, ha csak közvetett kapcsolatban állnak az adóalany adóköteles ügyleteivel, mivel ebben az esetben az adóalany által elérni kívánt végső célt kellene figyelembe venni, amely lényegtelen ebben a tekintetben.(90) Az adóalany arra vonatkozó joga, hogy az általa végrehajtott

termékértékesítések vagy szolgáltatásnyújtások vonatkozásában fizetendő HÉA-ból levonja az ezen ügyletek vonatkozásában előzetesen felszámított HÉA-t, az adósemlegesség elvének biztosítéka.(91) A HÉA lényegében a fogyasztásra kivetett közvetett adó, amely szándéka szerint a fogyasztót terheli.(92) Ezzel együtt ugyanez az elv megkívánja, hogy az adóalany ne vonhassa le vagy igényelhesse vissza az előzetesen felszámított adót az adómentes ügyletek érdekében végrehajtott beszerzések tekintetében. Amennyiben az adóalany által végrehajtott termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás vonatkozásában nem számít fel HÉA-t, a hatodik irányelv szükségszerűen arra törekszik, hogy az ilyen adóalany a megfelelő előzetesen felszámított adót ne igényelhesse vissza. Ez a Bizottság által a tárgyaláson hangsúlyozott azon következménnyel jár, hogy a hatodik irányelv alapján biztosított HÉA-mentesség nem jelenti azt, hogy a hatodik irányelv arra irányult, hogy a végső fogyasztót minden adótehertől megszabadítsa.(93)

94. Ugyanakkor a három itt tárgyalt ügyben úgy tűnik az előzetes döntéshozatalra utaló végzésekből, hogy a gyakorlatban olyan adóalanyok, amelyek a HÉA-rendszer levonási szabályainak előzőekben leírt célja alapján egy korlátozott hányadot kivéve nem vonhatnák le vagy igényelhetnék vissza az előzetesen felszámított adót, olyan struktúrát hoztak létre, amely lehetővé tette számukra a fenti eredmény megakadályozását és az előzetesen felszámított HÉA teljes összegének visszaigénylését. A BUPA-ügyben, amely valamelyest különbözik a többitől, úgy tűnik, hogy a BUPA által létrehozott struktúra lehetővé tette a számára, hogy a 0%-os adókulcsot élvezze azt követően is, hogy az 1998. január 1-jétől hatályát vesztette az Egyesült Királyságban, és amely helyébe adólevonási jog nélküli adómentesség lépett.(94)

95. Mindenesetre a nemzeti bíróságok feladata annak megállapítása, hogy az előzetesen felszámított HÉA levonására vagy visszaigénylésére vonatkozó jog elismerése a jelen ügyekben erre a jogra hivatkozó adóalanyok számára összeegyeztethető-e a hatodik irányelv vonatkozó rendelkezéseinek fent azonosított céljaival. Amennyiben a kérdéseket előterjesztő bíróságok úgy találják, hogy a fenti célok csak részben valósulnak meg – annyiban, amennyiben az adómentességet élvező adóalanyok jogosultak a részükre előzetesen felszámított HÉA bizonyos hányadának levonására – akkor a hatodik irányelv adólevonási jogra vonatkozó rendelkezéseit úgy kell értelmezni, hogy azok e hányad tekintetében biztosítják az érintett adóalanyok számára az előzetesen felszámított adó visszaigénylésének jogát. Úgy tűnik, hogy ez a helyzet áll fenn a Halifax és társai és a Huddersfield Higher Education Corporation ügyekben, ahol a két részleges mentességet élvező adóalany részben visszaigényelhette az előzetesen felszámított HÉA-t, noha csak korlátozottan, a vonatkozó hányad tekintetében.

96. A közösségi joggal való visszaélés tilalmának második értelmező eleme tekintetében szintén a nemzeti bíróságoknak kell eldönteniük, hogy az előttük folyó ügyekben az adóalanyok által végzett tevékenységeknek van-e bármilyen más célja, mint adóelőny elérése. Más szavakkal, a nemzeti bíróságnak meg kell határoznia azt, hogy a kérdéses tevékenységeket lehet-e úgy tekinteni, hogy azoknak autonóm gazdasági indokkal rendelkeznek, amely nem kötődik a HÉA-fizetés kikerüléséhez vagy elhalasztásához.

97. Ha ezekben az ügyekben a nemzeti bíróság arra a következtetésre jut, hogy ez a két elem fennáll, akkor azt a következtetést kell levonni, hogy a közösségi joggal való visszaélés tilalmára figyelemmel megfelelően értelmezve a hatodik irányelvnek az előzetesen felszámított adó levonására vagy visszaigénylésére irányadó rendelkezései nem biztosítják, illetve csak részlegesen biztosítják ezt a jogot.

5. A hatodik irányelv 10. cikke (2) bekezdésének értelmezése a BUPA-ügy szempontjából

98. Befejezésképpen a BUPA-ügy egyes különleges aspektusait fogom megvizsgálni, amelyek nézetem szerint alátámasztják az eltérő megítélést a hatodik irányelv 10. cikke (2) bekezdésének második albekezdése alapján.

99. A BUPA-ügyben a kérdéses jogügyletek lehetővé tették a gyakorlatban a beszerzett termékek tekintetében előzetesen felszámított HÉA visszaigénylését olyan időszakban, amikor az erre való jogosultság már nem állt fenn. A HÉA-optimalizáló struktúra sikerének biztosításában az előlegfizetést előíró megállapodások játsszák a központi szerepet. Ebben a tekintetben fel kívánom hívni a figyelmet arra a tényre, hogy amint az világos az előzetes döntéshozatalra utaló végzésből, az előlegfizetési megállapodások kifejezetten bármely olyan „gyógyszerre [vagy protézisre]" utalnak, „amelyet a BHL [vagy a GDL] esetleg meg kíván vásárolni" azok közül, amelyek a megállapodás mellékletében általánosan fel vannak sorolva. Azon felül, hogy ezeket a gyógyszereket és protéziseket a BHL vagy a GDL csak a jövőben határozza meg, bármelyik fél egyoldalúan felmondhatja a szerződést, és az ilyen felmondás azzal a következménnyel jár, hogy az előlegként kifizetett összeget, amelyet nem fordítottak gyógyszerek és protézisek vásárlására, teljes egészében vissza kell fizetni.

100. A 10. cikk (2) bekezdésének második albekezdése olyan helyzetekre utal, ahol „előlegfizetésekre kerül sor a termék leszállítását vagy a szolgáltatás teljesítését megelőzően". Nézetem szerint a 10. cikk (2) bekezdésének második albekezdése helyesen értelmezve csak olyan előlegfizetés esetén alkalmazható, ahol a termékeket vagy szolgáltatásokat kifejezetten megjelölték a fizetés időpontjában. Az előlegfizetés általánosan, valamely listán felsorolt termékekért, amelyekből a vevő egy későbbi időpontban választhat egyet, vagy többet, vagy akár egyet sem, és olyan körülmények esetén, ahol a vevő bármikor egyoldalúan megszüntetheti a megállapodást, és visszakövetelheti az előleg fel nem használt részét, nem elégséges arra, hogy a kifizetés a hatodik irányelv 10. cikke (2) bekezdésének második albekezdése szerinti „előlegfizetésnek" minősüljön. Ilyen körülmények esetén, amennyiben a BUPA-ügy tárgyát képező megállapodásokhoz hasonló megállapodásokat a kérdést előterjesztő bíróság a megállapodás tartalma szerint jövőbeli dolog adásvételének minősíti a fent leírt értelemben, azok nem esnek a hatodik irányelv 10. cikke (2) bekezdése második albekezdésének hatálya alá.

101. Amennyiben azonban a kérdést előterjesztő bíróság úgy dönt, hogy a BUPA-ügy tényállásával nem összeegyeztethető a hatodik irányelv 10. cikke (2) bekezdése második albekezdésének itt javasolt értelmezése, még mindig értékelheti az előzetesen felszámított HÉA levonására vonatkozó közösségi jogi rendelkezésekkel való visszaélést. Álláspontom szerint visszaélés áll fenn, ha a BUPA által hatályba léptetett előlegfizetési megállapodásoknak nincs más magyarázata a nemzeti bíróságok által végzett tárgyilagos megítélés alapján, mint hogy a gyakorlatban olyan eredményre vezessenek, amely meghiúsítja a közös HÉA levonási rendszer 1998. január 1-je utáni célját, nevezetesen a levonási jog nélküli adómentességet.

## IV – **Végkövetkeztetések**

102. A fenti megfontolások fényében álláspontom szerint a Bíróságnak a VAT and Duties Tribunal, London, a High Court of Justice (England and Wales), Chancery Division és a VAT and Duties Tribunal, Manchester által előterjesztett kérdésekre az alábbi választ kell adnia:

A C-255/02. sz. és a C-223/03. sz. ügyekben:

„(1) 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. és 4. cikkében említett „gazdasági tevékenység”, „adóalany” által végrehajtott „termékértékesítés” és „szolgáltatásnyújtás” fogalmakat úgy kell értelmezni, hogy minden ügyletet önmagában és objektíven kell vizsgálni. Ebben a tekintetben lényegtelen az a tény, hogy a termékértékesítésre vagy szolgáltatásnyújtásra kizárólag adóelőny elérése céljából került sor.

(2) A hatodik irányelvet úgy kell értelmezni, hogy a közösségi jogi rendelkezésekkel való visszaélés közösségi jogi tilalmával összhangban nem biztosítja valamely adóalany számára az előzetesen felszámított HÉA levonásához vagy visszaigényléséhez való jogot, ha a nemzeti bíróságok értékelése alapján két objektív elem fennáll. Először, hogy a jogot formálisan biztosító rendelkezés célját vagy az általa elérni kívánt eredményt meghiúsítaná a jog biztosítása. Másodszor, hogy a hivatkozott jog olyan tevékenységeken alapul, amelyekre nincsen más indok, mint a hivatkozott jog megteremtése.”

A C-419/02. sz. ügyben:

„(1) 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. és 4. cikkében említett „gazdasági tevékenység”, „adóalany” által végrehajtott „termékértékesítés” és „szolgáltatásnyújtás” fogalmakat úgy kell értelmezni, hogy minden ügyletet önmagában és objektíven kell vizsgálni. Ebben a tekintetben lényegtelen az a tény, hogy a termékértékesítésre vagy szolgáltatásnyújtásra kizárólag adóelőny elérése céljából került sor.

(2) A hatodik irányelv 10. cikke (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy amennyiben általánosan teljesítenek fizetést valamely listán felsorolt, előzetesen meg nem határozott termékekért, amelyekből a vevő egy későbbi időpontban választhat egyet, vagy többet, vagy akár egyet sem, és olyan körülmények esetén, ahol a vevő bármikor egyoldalúan megszüntetheti a megállapodást, és visszakövetelheti az előleg azon részét, amelyet nem használtak fel a listán szereplő, a vevő által meg nem határozott termékek megvásárlására, az nem minősül a 10. cikk (2) bekezdésének második albekezdése szerinti »előlegfizetésnek«, amelyre a »termék leszállítását vagy a szolgáltatás teljesítését megelőzően« került sor, és így a HÉA nem válik felszámíthatóvá »az ellenérték átvételének időpontjában […], az ellenérték összegének megfelelő mértékben«”.

---

1 – Eredeti nyelv: portugál.

---

2 – A rendelkezésnek a 2004. január 20-i 2004/7/EK tanácsi irányelv (HL L 27., 44. o. magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 2. kötet, 7. o.) szerinti módosítását megelőzően hatályos szövege.

---

3 – Az 1995. április 10-i 95/7/EK tanácsi irányelv (HL L 102., 18. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 274. o.) által módosított szöveg.

---

4 – A rendelkezésnek a 2004. január 20-i 2004/7/EK tanácsi irányelv (HL L 27., 44. o. magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 2. kötet, 7. o.) szerinti módosítását megelőzően hatályos szövege.

---

5 – A hatodik irányelv 19. cikke (1) bekezdésének második albekezdése szerint a levonható arányosított adót éves alapon kell kiszámítani.

---

6 – Eszerint: „[f]enn lehet tartani azon előzetesen felszámított adó visszatérítésével járó mentességeket, valamint a 12. cikk (3) bekezdése szerinti kedvezményes adómértéket meg nem haladó mértékű kedvezményes mértékeket, 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”.

---

7 – A VAT Act 1994. (HÉA törvény) 6. cikkének (4) bekezdése hasonlóképpen úgy rendelkezik, hogy „amennyiben a fenti (2) vagy a (3) bekezdés szerinti időt megelőzően, a termékértékesítést vagy szolgáltatástnyújtást végző személy HÉA-t tartalmazó számlát bocsát ki arra vonatkozóan, illetve, amennyiben a fenti (2) bekezdés a) vagy b) pontja, illetve a (3) bekezdés szerinti időt megelőzően a szolgáltatásnyújtás ellentértékét vagy annak egy részét kifizetik, a számla vagy a kifizetett ellenérték erejéig úgy kell tekinteni, hogy a termékértékesítést vagy a szolgáltatásnyújtást a számla kibocsátásának, illetve a kifizetett összeg átvételének időpontjában teljesítették”. Továbbá a VAT Act 1994. 10. cikkének (2) bekezdése értelmében „az adóköteles esemény akkor keletkezik, és az adó akkor válik felszámíthatóvá, amikor a terméket átadják vagy a szolgáltatást teljesítik […]. Ugyanakkor, amennyiben az ellenérték kifizetésére a termék átadását vagy a szolgáltatás teljesítését megelőzően kerül sor, az adó, az összeg átvételekor annak erejéig felszámíthatóvá válik”.

---

8 – A 13. cikk C. részének a) pontja kimondja, hogy „a tagállamok megengedhetik adóalanyaiknak, hogy az adózást válasszák a következő esetekben: […] ingatlanok lízingje és bérbeadása.”

---

9 – Így a hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdésével összhangban.

---

10 – Ez attól függetlenül igaz, hogy a VAT and Duties Tribunal, Manchester nem a hatodik irányelv megfelelő rendelkezéseinek értelmezésére, hanem sokkal inkább az ügy tényállására alkalmazandó szabályozásra vonatkozó kérdéseket terjesztett elő, amelyeknek eldöntése egyértelműen a nemzeti bíróságok feladata.

---

11 – Ezt a kérdést nem terjesztette elő a VAT and Duties Tribunal, Manchester a C-223/03. sz., University of Huddersfield Higher Education Corporation ügyben, mivel az előzetes döntéshozatal iránti kérelemben foglaltak szerint azt a kérdést már a C-255/02. sz., Halifax és társai ügy kapcsán a Bíróság elé terjesztették. A VAT and Duties Tribunal, Manchester ezért úgy vélte, hogy a Bíróság feladata, hogy a fenti kérdéssel foglalkozzon, és ezért szükségtelennek tartotta azt, hogy erre vonatkozóan kérdést terjesszen elő.

---

12 – A 268/83. sz., Rompelman kontra Minister van Financiën ügyben 1985. február 14-én hozott ítélet (EBHT 1985., 655. o.) 19. pontja, az 50/87. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 1988. szeptember 21-én hozott ítélet (EBHT 1988., 4797. o.) 15. pontja.

---

13 – Lásd például a Rompelman-ügyben hozott ítélet 19. pontját, a 235/85. sz., Bizottság kontra Hollandia ügyben 1987. március 26-án hozott ítélet (EBHT 1987., 1471. o.) 8. pontját, a C-186/89. sz., Van Tiem kontra Staatssecretaris van Financiën ügyben 1990. december 4-én hozott ítélet (EBHT 1990., I-4363. o.) 17. pontját, a C-305/01. sz., Finanzamt Groß-Gerau kontra MKG-Kraftfahrzeuge-Factory GmbH ügyben 2003. június 26-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-6729. o.) 42. pontját.

---

14 – A 12. lábjegyzetben hivatkozott Rompelman-ügyben hozott ítélet 19. pontja és a 12. lábjegyzetben hivatkozott 50/87. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet 15. pontja.

---

15 – A 13. lábjegyzetben hivatkozott Bizottság kontra Hollandia ügyben hozott ítélet 8. pontja.

---

16 – A 235/85. sz. ügyben hozott ítélet 8. pontja. Lásd továbbá a C-408/97. sz., Bizottság kontra Hollandia ügyben 2000. szeptember 12-én hozott ítélet (EBHT 2000., I-6417. o.) 25. pontját, a C-260/98. sz., Bizottság kontra Görögország ügyben 2000. szeptember 12-én hozott ítélet (EBHT 2000., I-6537. o.) 26. pontját, a C-359/97. sz., Bizottság kontra Egyesült Királyság ügyben 2000. szeptember 12-én hozott ítélet (EBHT 2000., I-6355. o.) 41. pontját, a C-358/97. sz., Bizottság kontra Írország ügyben 2000. szeptember 12-én hozott ítélet (EBHT 2000., I-6301. o.) 29. pontját és a C-276/97. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2000. szeptember 12-én hozott ítélet (EBHT 2000., I-6251. o) 31. pontját.

17 – Például a 70/83. sz., Kloppenburg kontra Finanzamt Leer ügyben 1984. február 22-én hozott ítélet (EBHT 1984., 1075. o.) 11. pontja, a 348/85. sz., Dánia kontra Bizottság ügyben 1987. december 15-én hozott ítélet (EBHT 1987., 5225. o.) 19. pontja, a C-209/96. sz., Egyesült királyság kontra Bizottság ügyben 1998. október 1-jén hozott ítélet (EBHT 1998., I-5655. o.) 35. pontja, a C-301/97. sz., Hollandia kontra Tanács ügyben 2001. november 22-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-8853. o.) 43. pontja és a C-17/01. sz., Finanzamt Sulingen kontra Sudholz ügyben 2004. április 29-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-4243. o.) 34. pontja.

---

18 – Lásd a 169/80. sz., Gondrand Frères és Garancini ügyben 1981. július 9-én hozott ítélet (EBHT 1981., 1931. o.) 17. pontját, a 325/85. sz., Írország kontra Bizottság ügyben 1987. december 15-én hozott ítélet (EBHT 1987., 5041. o.) 18. pontját, a 326/85. sz., Bizottság kontra Hollandia ügyben hozott ítélet 24. pontját és a 17. lábjegyzetben hivatkozott Sudholz-ügyben hozott ítélet 34. pontját.

---

19 – Ebben a tekintetben az Egyesült Királyság Kormánya a 269/86. sz., Mol kontra Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen ügyben 1988. július 5-én hozott ítéletre (EBHT 1988., 3627. o.), a 289/86. sz., Happy Family kontra Inspecteur der Omzetbelasting ügyben 1988. július 5-én hozott ítéletre (EBHT 1988., 3655. o.) és a 283/95. sz. Fischer-ügyben 1998. június 11-én hozott ítéletre (EBHT 1998., 3369. o.) hivatkozik.

---

20 – Lásd például a 12. lábjegyzetben hivatkozott Rompelman-ügyben hozott ítélet 19. pontját, a 19. lábjegyzetben hivatkozott Fischer-ügyben hozott ítélet 28. pontját. Lásd továbbá Fennelly főtanácsnok C-158/98. sz., Staatssecretaris van Financiën kontra Coffeshop Siberië ügyre vonatkozó indítványának (1999. június 29-én hozott ítélet, EBHT 1999., I-3971. o.) 12. pontját.

---

21 – A 294/82. sz., Senta Einberger kontra Hauptzollamt Freiburg ügyben 1984. február 28-án hozott ítélet (EBHT 1984., 1177. o.), a 19. lábjegyzetben hivatkozott Happy Family kontra Inspecteur der Omzetbelasting ügyben hozott ítélet 26. pontja, a 19. lábjegyzetben hivatkozott Mol-ügyben hozott ítélet 18. pontja, a C-111/92. sz., Lange kontra Finanzamt Fürstenfeldbruck ügyben 1993. augusztus 2-án hozott ítélet (EBHT 1993., I-4677. o.) 16. pontja, a C-3/97. sz., Goodwin és Unstead ügyben 1998. május 28-án hozott ítélet (EBHT 1998., I-3257. o.) 9. pontja, a 20. lábjegyzetben hivatkozott Coffeshop Siberië ügyben hozott ítélet 14. és 21. pontja és a C-455/98. sz., Tullihallitus kontra Salumets és társai ügyben 2000. június 29-én hozott ítélet (EBHT 2000., I-4993. o.) 19. pontja.

---

22 – A 19. lábjegyzetben hivatkozott Happy Family ügyben hozott ítélet 20. pontja, a 18. lábjegyzetben hivatkozott Mol-ügyben hozott ítélet 18. pontja.

23 – A 21. lábjegyzetben hivatkozott Lange kontra Finanzamt Fürstenfeldbruck ügyben hozott ítélet 12. pontja, a 21. lábjegyzetben hivatkozott Salumets és társai ügyben hozott ítélet 19. és 20. pontja, a 20. lábjegyzetben hivatkozott Coffeshop Siberië ügyben hozott ítélet 21. pontja és a 19. lábjegyzetben hivatkozott Fischer-ügyben hozott ítélet 20. pontja.

---

24 – A Senta Einberger-ügyben hozott ítélet, a Happy Family-ügyben hozott ítélet 23. pontja és a C-343/89. sz., Witzemann kontra Hauptzollamt München-Mitte ügyben 1990. december 6-án hozott ítélet (EBHT 1990., I-4477. o.) 20. pontja.

---

25 – Mindenesetre az Egyesült Királyság Kormánya kifejezetten elismeri észrevételeiben, hogy az adókikerülési szándék ellenére a jogügyletek nem jogellenesek.

---

26 – A C-231/94. sz., Faaborg-Gelting Linien kontra Finanzamt Flensburg ügyben 1996. május 2-án hozott ítélet (EBHT 1996., I-2395. o.), a C-150/99. sz., Svenska staten kontra Stockholm Lindöpark ügyben 2001. január 18-án hozott ítélet (EBHT 2001., I-493. o.) és a C-275/01. sz., Sinclair Collis Ltd kontra Commissioners of Customs and Excise ügyben 2003. június 12-én hozott ítélet (EBHT 2003., I-5965. o.).

---

27 – Ebben a tekintetben az Egyesült Királyság a C-60/90. sz., Polysar Investments kontra Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen ügyben 1991. június 20-án hozott ítélet (EBHT 1991., 3111. o.) 13. pontjára, valamint 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 hivatkozik.

---

28 – A Bíróság kimondta, hogy az éttermi jogügyleteket szolgáltatásnyújtásnak kell tekinteni, mivel azt olyan elemek és tevékenységek csoportjának lehet minősíteni, amelyben az étel átadása csak egy elem, és amelyben a szolgáltatások vannak jelentős túlsúlyban (a 26. lábjegyzetben hivatkozott Faaborg-Gelting Linien ügyben hozott ítélet 14. pontja).

---

29 – A Bíróság kimondta, hogy „a golfpálya-üzemeltetési tevékenység nem kizárólag a pálya rendelkezésre bocsátásának passzív biztosításából áll, hanem számos aktív gazdasági tevékenységből is, mint például a szolgáltatást nyújtó által biztosított felügyelet, vezetés, a folyamatos karbantartás, más szolgáltatások biztosítása és így tovább”. Így különleges körülmények hiányában a golfpálya bérbeadása nem minősülhet a főszolgáltatásnak (a 26. lábjegyzetben hivatkozott Stockholm Lindöpark ügyben hozott ítélet 26. pontja).

30 – A Bíróság kimondta, hogy a fenti jog engedése a jogügylet összes körülményére figyelemmel nem minősül ingatlan bérbeadásának. Az ingatlan egy részének használata csupán eszköz volt a megállapodás tárgyát képező szolgáltatás nyújtására, „nevezetesen az üzlethelyiségben árusító automaták felszerelése és működtetése útján a cigarettaárusításhoz való kizárólagos jog biztosítása a befolyt haszon egy bizonyos hányadának ellenében” (a 26. lábjegyzetben hivatkozott Sinclair Collis ügyben hozott ítélet 30. és 31. pontja).

---

31 – Lásd, *a fortiori* a 20. lábjegyzetben hivatkozott Coffeshop Siberië ügyben hozott ítélet 22. pontjában követett érvelést. A Bíróság itt kimondta, hogy még amennyiben bűncselekmény miatt valamely bérbeadási tevékenység jogellenessé válik, ez nem változtatja meg a bérbeadásnak a hatodik irányelv hatálya alá eső gazdasági tevékenység jellegét.

---

32 – A C-230/94. sz. ügyben 1996. szeptember 26-án hozott ítélet (EBHT 1996., I-4517. o.).

---

33 – Az Enkler-ügyben hozott ítélet 27. pontja.

---

34 – Az Enkler-ügyben hozott ítélet 29. pontja.

---

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

---

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

---

37 – Az INZO-ügyben hozott ítélet 24. pontja, a 35. lábjegyzetben hivatkozott Breitsohl-ügyben hozott ítélet 39. pontja és a C-110/98–147/98. sz., Gabalfrisa és társai kontra Agencia Estatal de Administración Tributaria ügyben 2000. március 21-én hozott ítélet (EBHT 2000., I-1577. o.).

---

38 – Ebben a tekintetben lásd továbbá a C-4/94. sz., BLP Group kontra Commissioners of Customs & Excise ügyben 1995. április 6-án hozott ítélet (EBHT 1995., I-983. o.) 24. pontját. Az Egyesült Királyság helyesen mutat rá arra, hogy a HÉA-t a tényleges gazdasági helyzetre kell alkalmazni, és a látszat nem döntő. Ebben a tekintetben a C-260/95. sz., Commissioners of Customs and Excise kontra DFDS-ügyben 1997. február 20-án hozott ítéletre

(EBHT 1997., I-1005. o.) hivatkozik, amelyben egy dán anyavállalat egyszemélyes tulajdonában lévő egyesült-királyságbeli leányvállalatát a dán anyavállalat Egyesült Királyságban lévő, a hatodik irányelv 9. cikkének (1) bekezdése szerinti állandó telephelyének tekintettek. Továbbá kimondták, hogy ez a kapcsoló elv megelőzte a szolgáltatásnyújtó gazdasági tevékenységének székhelye szerinti kapcsoló elvet. Ebben az összefüggésben a tényleges gazdasági helyzet fényében jutottak arra a következtetésre, hogy a leányvállalat a dán anyavállalat kisegítőjeként működött csupán. A DFDS-ügyben hozott ítélet azonban semmi esetre sem irányult arra, hogy a hatodik irányelv hatályán kívül esőnek minősítsen olyan tevékenységeket, amelyek objektíve gazdasági jellegűek csupán azért, mert az ügyleteket az adóalany és a közvetlen irányítása alatt álló más jogi személyek a HÉA kikerülésére irányuló szándékkal kötötték és hajtották végre. Nem lehet a fenti ítéletre hivatkozni annak alátámasztására, hogy objektíve gazdasági jellegű tevékenységeket a hatodik irányelv hatályán kívül esőnek lehessen tekinteni.

---

39 – Továbbá az az adóstruktúra egy központi eleme volt annyiban, amennyiben az LPDS által az adott adóév során nyújtott összes szolgáltatásra vonatkozott, ami lehetővé tette az LPDS számára, hogy a CWPI által ugyanezen időszak alatt az LPDS részére nyújtott építési szolgáltatásokkal kapcsolatban előzetesen felszámított adót visszaigényelje.

---

40 – Lásd a C-62/93. sz., BP Soupergaz kontra Görögország ügyben 1995. július 6-án hozott ítélet (EBHT 1995., I-1883. o.) 16–18. pontját, a C-98/98. sz., Commissioners of Customs and Excise kontra Midland Bank ügyben 2000. június 8-án hozott ítélet (EBHT 2000., I-4177. o.) 29. pontját, a C-16/00. sz., Cibo Participations kontra Directeur régional des impôts du Nord-Pas-de-Calais ügyben 2001. szeptember 27-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-6663. o.) 30. pontját.

---

41 – Lásd például a 33/74. sz., Van Binsbergen kontra Bedrijfsvereniging voor de Metaalnijverheid ügyben 1974. december 3-án hozott ítélet (EBHT 1974., 1299. o.) 13. pontját, a C-148/91. sz., Vereniging Veronica Omroep Organisatie kontra Commissariaat voor de Media ügyben 1993. február 3-án hozott ítélet (EBHT 1993., I-487. o.) 12. pontját és a C-23/93. sz., TV10 SA kontra Commissariaat voor de Media ügyben 1994. október 5-én hozott ítélet (EBHT 1994., I-4795. o.) 21. pontját a szolgáltatásnyújtás szabadsága vonatkozásában; a 39/86. sz., Lair kontra Universität Hannover ügyben 1988. június 21-én hozott ítélet (EBHT 1988., 3161. o.) 43. pontját a munkavállalók szabad mozgása vonatkozásában; a 229/83. sz., Leclerc kontra Au blé vert ügyben 1985. január 10-én hozott ítélet (EBHT 1985., 1. o.) 27. pontját az áruk szabad mozgása vonatkozásában. Továbbá, a C-115/78. sz., Knoors kontra Staatssecretaris van Economische Zaken ügyben 1979. február 7-én hozott ítélet (EBHT 1979., 399. o.) 25. pontjában, a személyek szabad mozgása és a letelepedés szabadsága vonatkozásában a Bíróság kifejezetten elismerte „a tagállamok jogos érdekét arra nézve, hogy megakadályozzák, hogy egyes állampolgáraik a Szerződés alapján elfogadott könnyítésekkel visszaélve megkíséreljék kivonni magukat a szakmai képesítésre vonatkozó nemzeti jogszabályok alkalmazása alól”. Lásd ennek későbbi megismétlését a C-61/89. sz. Bouchoucha-ügyben 1990. október 3-án hozott ítélet (EBHT 1990., I-3551. o.)

14. pontjában és a C-370/90. sz., Queen kontra Immigration Appeal Tribunal és Singh ügyben 1992. július 7-én hozott ítélet (EBHT 1992., I-4265. o.) 24. pontjában.

---

42 – A C-206/94. sz., Brennet AG kontra Paletta ügyben 1996. május 2-án hozott ítélet (EBHT 1996., I-2357. o.) 24. pontja.

---

43 – A 125/76. sz., Cremer kontra BALM ügyben 1977. október 11-én hozott ítélet (EBHT 1977., 1593. o.) 21. pontja.

---

44 – A C-8/92. sz., General Milk Products kontra Hauptzollamt Hamburg-Jonas ügyben 1993. március 3-án hozott ítélet (EBHT 1993., I-779. o.) 21. pontja. Lásd továbbá a közös agrárpolitikával kapcsolatosan a 250/80. sz., Anklagemyndigheden kontra Schumacher és társai ügyben 1981. október 27-én hozott ítélet (EBHT 1981., I-2465. o.) 16. és 18. pontját, ahol a Bíróság jellegzetesen teleológiai értelmezést követett anélkül, hogy a joggal való visszaélés tanát figyelembe kellett volna venni.

---

45 – Lásd a C-367/96. sz., Kefalas és társai 1998. május 12-én hozott ítélet (EBHT 1998., I-2843. o.) 20. és 28. pontját és a C-373/97. sz., Diamantis kontra Elliniko Dimosio ügyben 2000. március 23-án hozott ítélet (EBHT 2000., I-1705. o.) 33. pontját.

---

46 – A C-212/97. sz., Centros kontra Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ügyben 1999. március 9-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-1459. o.) 24. pontja. Lásd továbbá a letelepedés szabadságával való állítólagos visszaéléssel kapcsolatban a C-436/00. sz., X és Y kontra Riksskatteverket ügyben 2002. november 21-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-10 829. o.) 41. és 45. pontját és a C-167/01. sz., Kamer van Koophandel en Fabrieken voor Amsterdam kontra Inspire Art ügyben 2003. szeptember 30-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-10 155. o.) 136. pontját.

---

47 – A Kefalas és társai ügyben például a Bíróságnak meg kellett vizsgálnia a joggal való visszaéléssel kapcsolatos szabályok nemzeti bíróságok általi alkalmazásának problémáját a közösségi jog által átruházott jogok gyakorlásának korlátozását illetően.

---

48 – Lásd La Pergola főtanácsnok 46. lábjegyzetben hivatkozott Centros-ügyre vonatkozó indítványának 20. pontját.

---

49 – Lásd egyebek között a 45. lábjegyzetben hivatkozott Diamantis-ügyben hozott ítélet 33. pontját.

---

50 – Ez nyilvánvaló például a 45. lábjegyzetben hivatkozott Kefalas és társai ügyben hozott ítélet 21. pontja alapján, amelyben a Bíróság elismeri, hogy szükséges szabályokat alkotni „annak értékelésére, hogy a közösségi rendelkezésből eredő jogot visszaélésszerűen gyakorolják-e”.

---

51 – Ebben a tekintetben lásd Tesauro főtanácsnok 45. lábjegyzetben hivatkozott Kefalas és társai ügyre vonatkozó indítványának 27. pontját, amelyben megállapította, hogy „a Bíróság lényegében minden nemzeti jogrendszer számára megengedte, hogy jól körülhatárolható esetekben az általános jogszabályait (legyenek azok a „jogszabály csalárd kikerülését”, a „megtévesztést” vagy akár a „joggal való visszaélést” szankcionáló szabályok) alkalmazza annak érdekében, hogy megvonják a közösségi jogszabályokra való hivatkozáshoz való jogot”.

---

52 – Ez a megközelítés nyilvánvaló például a 42. lábjegyzetben hivatkozott Paletta-ügyben hozott ítélet 25. pontjában, a 45. lábjegyzetben hivatkozott Kefalas és társai ügyben hozott ítélet 21. és 22. pontjában, a 45. lábjegyzetben hivatkozott Diamantis-ügyben hozott ítélet 34. és 35. pontjában és a 46. lábjegyzetben hivatkozott Centros-ügyben hozott ítélet 24. és 25. pontjában.

---

53 – A 46. lábjegyzetben hivatkozott Centros-ügyben hozott ítélet 25. pontjában a Bíróság kimondta, hogy „a nemzeti bíróságok esetenként figyelembe vehetik objektív bizonyíték alapján az érintett személyek visszaélésszerű vagy csalárd magatartását annak érdekében, hogy amennyiben ez kívánatos, megtagadják tőlük azt a lehetőséget, hogy az általuk hivatkozott közösségi rendelkezésre támaszkodjanak. [Ugyanakkor] szükséges, hogy az ilyen magatartást a hivatkozott rendelkezések céljaira figyelemmel értékeljék”.

---

54 – Lásd például a 45. lábjegyzetben hivatkozott Kefalas és társai ügyben hozott ítélet 24., 25. és 29. pontját, valamint a 46. lábjegyzetben hivatkozott Centros-ügyben hozott ítélet 26., 27. és 30. pontját.

---

55 – A C-110/99. sz. ügyben 2000. december 14-én hozott ítélet (EBHT 2000., I-11 569. o.).

---

56 – HL 1979. L 317., 1. o.

57 – Az 55. lábjegyzetben hivatkozott Emsland-Stärke-ügyben hozott ítélet 52. pontja.

58 – Az 55. lábjegyzetben hivatkozott Emsland-Stärke-ügyben hozott ítélet 53. pontja.

59 – Ennek vonatkozásában lásd Alber főtanácsnok 55. lábjegyzetben hivatkozott Emsland-Stärke-ügyre vonatkozó indítványának 69. pontját: „az egyes import- és exportügyletek jogszerűsége megítélésének mércéje ezért a kérdéses szabályok célja”. A közelmúltban Tizzano főtanácsnok C-200/02. sz., Zhu és Chen kontra Secretary of State for the Home Department ügyre vonatkozó indítványa (2004. október 19-én hozott ítélet, EBHT 2004., I-9925. o.) 114. pontjában szintén kimondta, hogy annak megállapítása érdekében, hogy egy bizonyos joggal visszaéltek, „meg kell bizonyosodni afelől, hogy az érintett személy a kérdéses jogot megalapozó közösségi rendelkezésre való hivatkozással elárulja-e annak szellemét és hatályát”. Az indítvány 115. pontjában hangsúlyozta, hogy a visszaélés tesztje „lényegében az, hogy a kérdéses jogot biztosító közösségi jogi rendelkezés céljait eltorzították-e”.

60 – A 45. lábjegyzetben hivatkozott Diamantis-ügyben hozott ítélet 33. pontja, a 45. lábjegyzetben hivatkozott Kefalas és társai ügyben hozott ítélet 22. pontja, valamint a C-441/93. sz., Pafitis kontra Trapeza Kentrikis Ellados ügyben 1996. március 12-én hozott ítélet (EBHT 1996., I-1347. o.) 68. pontja.

61 – Ebben a tekintetben lásd a 46. lábjegyzetben hivatkozott Centros-ügyben hozott ítélet 27. pontját, amelyben a Bíróság kimondta, hogy a letelepedés szabadságának céljára figyelemmel az a tény, hogy egy személy valamely tagállamban azért alapít társaságot, hogy egy másik tagállamban fióktelepet hozhasson létre, elkerülve ezzel az utóbbi tagállam szigorúbb társasági jogi szabályait, „nem tekinthető önmagában a letelepedés szabadságával való visszaélésnek” A letelepedés szabadsága hatályának meghatározásánál szintén figyelembe vették a Bíróság korábbi értelmezését, amelyet a C-79/85. sz., Segers kontra Bestuur van de Bedrijfsvereniging voor Bank- en Verzekeringswezen ügyben 1986. július 10-én hozott ítéletének (EBHT 1986., 2375. o.) 16. pontjában fejtett ki.

62 – Lásd ebben a tekintetben Kjellgren, A.: On the Border of Abuse, *European Business Law Review*, 2000., 192. o. A Bíróság az érintett rendelkezések értelmezésével közelítette meg az ügyet még az Emsland-Stärke-ügyben hozott ítéletben is, amelyben a visszaélés fogalmát teljesebben kialakította. Jellemző ebből a szempontból, hogy az ítélet rendelkező részében a Bíróság kimondta, hogy „a 2730/79 rendeletet úgy kell értelmezni, hogy…”. A jelen ügyek vizsgálata szempontjából álláspontom szerint lényegtelen az, hogy az elv fokozatosan a közösségi jog önálló elvévé válik-e, amint azt Simon, D. és Rigaux, A., „La

technique de consécration d'un nouveau principe général du droit communautaire: l'exemple de l'abus de droit" (*Mélanges en hommage à Guy Isaac, 50 ans de droit communautaire*, 2. kötet, Presse de l'Université des Sciences Sociales, Toulouse, 2004., 579. o.) c. munkájukban javasolják.

---

63 – Amint azt egy kommentátor kifejtette (Kjellgren, A., On the border of abuse c. 61. lábjegyzetben hivatkozott cikkében), „[a] Bíróság visszaéléstana nagy részben a közösségi rendelkezések értelmezésén alapul: a visszaélés kérdése tehát lényegében arra irányul, hogy az állítólagos visszaélésszerű magatartás a rendelkezés hatályán kívül vagy belül esik". Lásd továbbá erre vonatkozóan La Pergola főtanácsnok 46. lábjegyzetben hivatkozott Centros-ügyre vonatkozó indítványának 20. pontját.

---

64 – Az Emsland-Stärke-ügyben hozott ítéletben a szubjektív elemre történő utalás továbbá teljesen érthető ezen ügy körülményei fényében, ahol az ügyletben részt vevő feleknek a kezdettől fogva szándékukban állt a termékeknek a Közösség területére való visszaszállítása, és nem állt szándékukban azokat véglegesen exportálni. A kivitel és behozatal csak álca volt (habár valóban sor került rá), amely egy más valóságot takart, nevezetesen hogy a feleknek soha nem állt szándékukban az, hogy a termék elhagyja a Közösség területét. Az Emsland-Stärke-ügy tárgyát képező ügylet ezért tekinthető színlelt ügyletnek, mivel az összes résztvevőnek az volt a közös szándéka, hogy a felhasznált okiratok és a végrehajtott cselekmények ne váltsák ki azt a jogi hatást (jogokat és kötelezettségeket), amelyeknek a látszatát harmadik személyek felé megteremtették.

---

65 – Lásd az 55. lábjegyzetben hivatkozott Emsland-Stärke-ügyben hozott ítélet 50. pontját, amely az ügy tárgyát képező visszaélést úgy írja körül, hogy „a Közösség területéről történő tisztán formális kivitel, amelynek egyetlen célja az export-visszatérítésben való részesülés". A Bíróság több ízben kimondta, hogy valamely tevékenység vagy magatartás „egyetlen céljának" tárgyilagos értékelése feltétele annak, hogy a visszaélés fennállása megállapítható legyen. Lásd például a 41. lábjegyzetben hivatkozott Leclerc és társai ügyben hozott ítélet 27. pontját, amely kimondja, hogy nem lehet a közösségi jogra támaszkodni olyan esetben, ha a termékeket „kizárólag azok újraimportálása céljából exportálták, hogy a jelen esethez hasonló szabályozást kijátszhassák", és a 41. lábjegyzetben hivatkozott Lair-ügyben hozott ítélet 43. pontját, amely szerint, „ha az objektív elemek lehetővé teszik, hogy egy munkavállaló csak abból a célból lépjen be valamely tagállamba, hogy ott nagyon rövid ideig tartó szakmai tevékenység után részesüljön a hallgatóknak nyújtott támogatásokból, meg kell állapítani, hogy az ilyen visszaélésekre nem vonatkoznak a kérdéses közösségi rendelkezések".

---

66 – Ebben a tekintetben megjegyzem, hogy például az Emsland-Stärke-ügyben hozott ítéletben a Bíróság megállapításai között nem szerepel a „joggal való visszaélés" kifejezés. Ehelyett a Bíróság a „visszaélés" kifejezést használta. Hasonlóképpen, és szintén csak visszaélésre utalva, a Bíróság a közelmúltban a C-109/01. sz., Secretary of State for the Home

Department kontra Hacene Akrich ügyben 2003. szeptember 23-án hozott ítéletének (EBHT 2003., I-9607. o.) 57. pontjában kifejtette, hogy „visszaélésről” van szó, és így „a 1612/68 rendelet 10. cikke nem alkalmazható, ha valamely tagállam állampolgára és egy harmadik állam polgára azért kötöttek házasságot, hogy elkerüljék a harmadik államok polgárainak belépésére és tartózkodására vonatkozó rendelkezéseket” (az ítélet rendelkező részének 2. pontja). Ebben az esetben a visszaélés értelmező elvét alkalmazták. A visszaélés elvének alkalmazása arra vezet, hogy a közösségi jogi rendelkezést nem alkalmazzák, és következésképpen a jog nincs biztosítva – itt fel sem merült az adott közösségi jogi rendelkezés által biztosított jog gyakorlásának korlátozása.

---

67 – A 45. lábjegyzetben hivatkozott Kefalas és társai ügyre vonatkozó indítvány 24. pontja. Lásd továbbá Simon, D. és Rigaux, A.: La technique de consécration d’un nouveau principe c. 62. lábjegyzetben hivatkozott munkájának 568. oldalát, ahol a szerzők megállapítják, hogy *„le système juridique communautaire n’échappe pas au risque, qu’on retrouve dans tout ordre juridique, de pratiques qui se conforment formellement à la règle, mais en détournent abusivement l’application”*.

---

68 – Általánosan elfogadott nézet, hogy minden jogi rendelkezés és minden jog magában rejti a visszaélés lehetőségét, és hogy a jogrendszernek ezt elvből nem szabad megengednie. Lásd. Cadiet, L. és Tourneau, P.: *„Abus de Droit”*, Recueil Dalloz (Droit Civil), 2002., 3. és 4. o. és Ghestin, J. és Goubeaux, G.: *Traité de Droit CivilIntroduction générale*, 3. kiadás, LGDJ, Paris, 1990., 673–676. és 704. o., akik az olyan jogelvek, mint a „joggal való visszaélés” (vagy a „jog kikerülése”) bírói joggyakorlati eredetére utalnak, amelyeket a bíróságok azért fejlesztettek ki, hogy megakadályozzák azt, hogy a jogszabályok formális és mechanikus alkalmazása a jogrendszer céljait tekintve elfogadhatatlan eredményre vezessen.

---

69 – A C-487/01. sz. és a C-7/02. sz. egyesített ügyekben 2004. április 29-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-5337. o.) 76. pontja. Lásd szintén Tizzano főtanácsnok ugyanezen ügyekre vonatkozó indítványának 98–99. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

---

70 – Ebben a tekintetben lásd az Alber főtanácsnok Emsland-Stärke-ügyre vonatkozó indítványának 80. pontjában kifejtett érvet, mely szerint az Európai Közösségek pénzügyi érdekeinek védelméről szóló 2988/95 rendelet (HL L 312., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 1 fejezet, 1. kötet, 340. o.) 4. cikkének (2) bekezdése „nem teremt új elvet, csupán kodifikál egy, a közösségi jogban már létező általános jogelvet”. Ezért abban az ügyben a visszaélés tilalmának alkalmazása nem függött a 2988/95 rendelet hatálybalépésétől.

---

71 – Uo., 10. pont.

---

72 – Lásd például: Németországban az Abgabenordnung 42. cikkét (lásd Kruse és Düren, in Tipke és Kruse, *Abgabenordnung, Finanzordung* , Otto Schmidt, Köln, 2003., 42. §), amely a jogintézményekkel való visszaélés („Steuerumgehung durch Miβbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten”) elvét testesíti meg; Ausztriában a módosított Bundesabgabenordnung 22. cikkét (BGBl. 1994., 1961. o.), amely szintén a polgári jogi formákkal és jogi struktúrákkal való visszaélés („Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts”) hasonló fogalmáról rendelkezik; Finnországban a Laki verotusmenettelystä 1558/1995 28. cikkét, amely a polgári jogi eszközökkel való visszaélés tilalmát alkalmazza az adójog területén is; Luxembourgban a Loi d'adaptation fiscale, 1934., 6. cikkének (1) bekezdését, amely szintén hasonló visszaélés-fogalmat használ. Portugáliában a Lei No 100/99 (1999. június 27.) és az azt követő szabályozás által módosított Lei Geral Tributária (Decreto Lei 398/98, december 17.) 38. cikkének (2) bekezdése általános jogkikerülés-ellenes rendelkezést tartalmaz, amely szerint nem érhetnek el joghatást az adózás területén „olyan jogi aktusok, amelyek lényegében, vagy elsősorban mesterségesen […], vagy a jogi formákkal való visszaélés eredményeként azért hoztak létre”, hogy az adókötelezettséget csökkentsék; Spanyolországban a Ley General Tributaria (Ley 58/2003, 2003. december 17.) 15. cikke az adójogi rendelkezések alkalmazása során felmerült ellentmondásokról („Conflicto en la aplicación de la norma tributaria”) olyan fogalmakra alapoz, mint a nyilvánvalóan mesterséges aktusok vagy ügyletek; Franciaországban a Livre des procédures fiscales L.64. cikke használja a joggal való visszaélés fogalmát az adójogban, színlelt ügyletek és jogkikerülés útján való joggal való visszaélés formájában; Írországban az 1997. évi Tax Consolidation Act 811. cikkének (2) bekezdése általános jogkikerülés-ellenes rendelkezést tartalmaz „az adókötelezettség elkerülésére irányuló ügyletek” cím alatt, amely olyan fogalmakra támaszkodik, mint például „a kizárólag vagy elsősorban adóelőny elérését célzó” ügyletek (lásd a 811. cikk (2) bekezdése (c) pontjának (ii) pontját); Olaszországban a Decreto Legge 600/1973-nak az 1997. október 8-i Decreto Legislativo No 358 (*Gazzetta Ufficiale* n. 249, 1997. október 24.) által bevezettett 37a. cikke általános jogkikerülés-ellenes rendelkezést tartalmaz a jogos gazdasági cél nélküli jogi aktusok („atti privi di valide ragioni economiche”) fogalmára támaszkodva; Svédországban a Lag om skatteflykt 1995/575 (adókikerülésről szóló törvény) 2. cikke általános jogkikerülés-ellenes rendelkezést tartalmaz az adóelőny elérésére, mint valamely jogcselekmény *fő indítékára* történő utalással. Hollandiában a bíróságok gyakran utalnak ítélkezési gyakorlatukban a *fraus legis* fogalmára az adójogban, amely szerint azt kell megvizsgálni, hogy valamely ügylet fő vagy döntő célja az adóelőny elérése-e.

---

73 – Az 5/84. sz., Direct Cosmetics kontra Commissioners of Customs and Excise ügyben 1985. február 13-án hozott íélet (EBHT 1985., 617. o.) 37. pontja.

---

74 – A 12. lábjegyzetben hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet 22. pontja, a C-97/90. sz., H. Lennartz kontra Finanzamt München III ügyben 1991. július 11-én hozott ítélet (EBHT 1991., I-3795. o.) 35. pontja és a C-412/03. sz., Hotel Skandic Gåsabäck ügyben 2005. január 20-án hozott ítélet (EBHT 2005., I-743. o.) 26. pontja.

---

75 – A 324/82. sz., Bizottság kontra Belgium ügyben 1984. április 10-én hozott ítélet (EBHT 1984., 1861. o.) 31–32. pontja. Különösen az adóelkerülés megakadályozása tekintetében a Bíróság a 138/86. és 139/86. sz., Direct Cosmetics Ltd és Laughtons Photographs Ltd kontra Commissioners of Customs and Excise egyesített ügyekben 1988. július 12-én hozott ítéletének (EBHT 1988., 3937. o.) 21–24. pontjában kifejtette, hogy a tagállamok elfogadhatnak a hatodik irányelvtől eltérő intézkedéseket az adókijátszás megakadályozása érdekében, még akkor is, ha az adóalany tárgyilagosan tekintve nem az adóelőny elérésének szándékával folytatja gazdasági tevékenységét. Meg kell jegyezni ugyanakkor, hogy az adókijátszás, az adókikerülés és az adójoggal való visszaélés fogalma tagállamonként változó. Az adókijátszás az Egyesült Királyságban jogszerű, míg az adókikerülés jogellenes. Az Egyesült Királyságban az adójoggal való visszaélés általános fogalmának hiánya lehetetlenné teszi a többi tagállamban használt, a jogellenes visszaélésszerű adótervezés (a francia „évasion fiscale” vagy a portugál „evasão fiscal”) és az egyes adóhatóságok körében nem kedvelt, de jogszerű egyszerű adótervezés (a francia „habilité fiscale” vagy a portugál „evitamento fiscal”) fogalmai közötti megkülönböztetést. Lásd ebben a tekintetetben Frommel, S. N.: *United Kingdom tax law and abuse of rights*, Intertax, 1991/2, 54–81. o., különösen az 57. o.

---

76 – Lásd a 40. lábjegyzetben hivatkozott BP Soupergaz ügyben hozott ítélet 35. pontját: „… a 17. cikk (1) és (2) bekezdésének rendelkezései pontosan meghatározzák […] az adólevonási jog keletkezésének és terjedelmének részletes szabályait. A rendelkezések nem hagynak a tagállamok számára mérlegelési lehetőséget a szabályok végrehajtására vonatkozóan”.

---

77 – Lásd a C-106/89. sz., Marleasing SA kontra Le Commercial Internacional de Alimentación ügyben 1990. november 13-án hozott ítélet (EBHT 1990., I-4135. o.) 8. pontját: „a nemzeti jog alkalmazása során, attól függetlenül, hogy az irányelvhez képest korábbi vagy későbbi rendelkezésekről van-e szó, az értelmezésére hivatott nemzeti bíróságnak azt az irányelv szövegére és célkitűzéseire figyelemmel kell értelmeznie, az irányelvben előírt eredmény elérése […] érdekében”. Lásd továbbá Farmer, P.: „VAT Planning: Assessing the »Abuse of Rights« Risk”, *The Tax Journal* , 2002. május 27., 16. o.

---

78 – Lásd a C-62/00. sz., Marks & Spencer kontra Commissioners of Customs & Excise ügyben 2002. július 11-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-6325. o.) 27. cikkét: „az irányelvet szabályszerűen átültető nemzeti rendelkezések elfogadása nem meríti ki az irányelv hatását és […] a tagállamok továbbra is kötelesek biztosítani az irányelv teljes alkalmazását, még ezen intézkedések elfogadását követően is”. Lásd továbbá Geelhoed főtanácsnok indítványának 42. pontját, ahol megállapítja, hogy „mind a végrehajtással megbízott állami hatóság, mind a nemzeti bíróságok kötelesek biztosítani az irányelv által elérni kívánt eredményt”.

---

79 – A 69. lábjegyzetben hivatkozott ügyben hozott ítélet 78. pontja.

---

80 – Elegendő azt a tényt megemlíteni, hogy az ilyen elv a kontinentális jogrendszerek magánjogi „joggal való visszaélés” vagy „jogkikerülés” elvének részét képezheti, de például az adójogban, habár az elnevezés hasonló lehet, a működés feltételei jelentősen eltérhetnek. Például Franciaországban az adójog területén a joggal való visszaélésnek a Livre de procédure fiscal fenti 72. lábjegyzetben hivatkozott L.64. cikkében található fogalma két részből áll: a „színlelt” ügyletekből és a „jogkijátszást” képező ügyletekből. Így a francia adójogban a joggal való visszaélés nem ugyanazt jelenti, mint a francia dologi vagy kötelmi jogban. Lásd Cozian, M.: *„La notion d'abus de droit en matière fiscale”*, Gazette du Palais, Doctrine, 1993., 55–57. o., a Franciaország és az Egyesült Királyság közti összehasonlító áttekintés vonatkozásában lásd Frommel, S.: *United Kingdom tax law and abuse of rights*, i.m. 57–58. o.

---

81 – Lásd a 69. lábjegyzetben hivatkozott Gemeente Leusden és Holin Groep ügyben hozott ítélet 57. pontját, a C-381/97. sz., Belgocodex kontra Belgium ügyben 1998. december 3-án hozott ítélet (EBHT 1998., I-8153. o.) 26. pontját, a C-396/98. sz., Schloβstraβe kontra Finanzamt Paderborn ügyben 2000. június 8-án hozott ítélet (EBHT 2000., I-4279. o.) 44. pontját és a 78. lábjegyzetben hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 44. pontját.

---

82 – Lásd a 69. lábjegyzetben hivatkozott Gemeente Leusden és Holin Groep ügyben hozott ítélet 58., 65. és 69. pontját.

---

83 – Lásd a 92/87. sz., Bizottság kontra Franciaország és a 93/87. sz., Bizottság kontra Egyesült Királyság egyesített ügyekben 1989. február 22-én hozott ítélet (EBHT 1989., 405. o.) 22. pontját és a 17. lábjegyzetben hivatkozott Sudholz-ügyben hozott ítélet 34. pontját. Lásd továbbá, a 17. lábjegyzetben hivatkozott ítélkezési gyakorlatot, amely analógia útján a HÉA-ra is vonatkozik.

---

84 – A 38. lábjegyzetben hivatkozott ügyben hozott ítélet 22. pontja, a C-108/99. sz., Commissioners of Customs & Excise kontra Cantor Fitzgerald ügyben 2001. október 9-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-7257. o.) 33. pontja, valamint a Gemeente Leusden és Holin Groep ügyben hozott ítélet 79. pontja.

---

85 – Az adók megfizetése valóban olyan költség, amelyet a gazdasági szereplő jogszerűen figyelembe vehet, amikor az üzleti tevékenysége végzésének formái között választ, feltéve hogy a rá vonatkozó adókötelezettségeknek eleget tesz. Kétely merülhet fel egyesekben e szabadság erkölcsössége, de nem a jogszerűsége vonatkozásában.

---

86 – A tagállamok által elfogadott általános jellegű visszaélés-ellenes rendelkezések egy része (lásd a 72. lábjegyzetet) legalábbis elvben vonatkozik a HÉA-ra is e tagállamokban. Ez a helyzet Franciaországban, Németországban, Ausztriában, Spanyolországban, Finnországban, Írországban, Luxemburgban és Portugáliában.

---

87 – Lásd a fenti 78. pontot. A Bíróság továbbá a 27. cikk vonatkozásában elfogadta, hogy „semmi nem tiltja azt, hogy a rendelkezés általános vagy meglehetősen absztrakt formában kerüljön megfogalmazásra”. Lásd a C-63/96. sz., Finanzamt Bergisch Gladbach kontra Skripalle ügyben 1997. május 29-én hozott ítélet (EBHT 1997., I-2847. o.) 29. pontját.

---

88 – Lásd a 38. lábjegyzetben hivatkozott BLP Group ügyben hozott ítélet 28. pontját, a C-302/93. sz., Debouche kontra Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen ügyben 1996. szeptember 26-án hozott ítélet (EBHT 1996., I-4495. o.) 16. pontját és a C-291/92. sz. Armbrecht-ügyben 1995. október 4-én hozott ítélet (EBHT 1995., I-2775. o.) 27. és 28. pontját. Lásd továbbá Terra, B. és Kajus, J.: *A Guide to VAT*, 802. o., valamint Farmer, P. és Lyal, R.: *EC Tax Law*, 190. és 191. o.

---

89 – A 38. lábjegyzetben hivatkozott BLP Group ügyben hozott ítélet 19. pontja, a 40. lábjegyzetben hivatkozott Midland Bank ügyben hozott ítélet 30–33. pontja, a 40. lábjegyzetben hivatkozott Cibo Participations ügyben hozott ítélet 31–35. pontja. Lásd továbbá a 88. lábjegyzetben hivatkozott Armbrecht-ügyben hozott ítélet 29. pontját.

---

90 – A 38. lábjegyzetben hivatkozott BLP Group ügyben hozott ítélet 19. és 24. pontja, valamint a 40. lábjegyzetben hivatkozott Midland Bank ügyben hozott ítélet 20. pontja, a 40. lábjegyzetben hivatkozott Cibo Participations ügyben hozott ítélet 29. pontja.

---

91 – Amint azt mind a már hivatkozott 12. lábjegyzetben hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet 17. pontjában és a 12. lábjegyzetben hivatkozott Rompelman-ügyben hozott ítélet 19. pontjában kimondta a Bíróság, „a levonások rendszere arra irányul, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse a minden gazdasági tevékenységének keretében megfizetendő vagy megfizetett HÉA terhe alól. A hozzáadottérték-adó közös rendszere biztosítja következésképpen minden gazdasági tevékenység adóterhét illetően a tökéletes semlegességet, bármi legyen is e tevékenységek célja vagy eredménye, *feltéve, hogy az említett tevékenységek maguk isHÉA-kötelesek*”. (kiemelés tőlem).

---

92 – Lásd a 88. lábjegyzetben hivatkozott Terra, B. és Kajus J., 361–365. o.

93 – Ugyanis az adóalanyok által megfizetett, le nem vonható előzetesen felszámított adó egy részét belefoglalják a végső fogyasztó által fizetendő árba.

94 – Van némi párhuzam a jelen ügyekben folytatott tevékenységek és a C-296/95. sz., EMU Tabac és társai ügyben 1996. szeptember 26-án hozott ítéletben (EBHT 1998., I-1605. o.) vizsgált tevékenység között, amely – a nemzeti bíróság által vázoltak alapján – lehetővé tette az Egyesült Királyságban lakóhellyel rendelkezők számára, hogy karosszékük kényelmének feladása nélkül Luxemburgban lévő boltban vásárolt dohányárut szerezzenek be az Egyesült Királyságban. Ebben az ügyben a struktúra ügynökök használatán alapult, és lehetővé tette a gyakorlatban az egyes vásárlók számára azt, hogy elkerüljék az Egyesült Királyságban alkalmazott jövedéki adó megfizetését, amely magasabb volt, mint a luxemburgi jövedéki adó. Mint azt Ruiz-Jarabo Colomer főtanácsnok kimondta az indítványának 89. pontjában, „ha szükségessé válna, végső megoldásként a nemzeti bíróság megtagadhatná a felperesek által hivatkozott szabály (a forrásnál történő adóztatás) alkalmazását azon az alapon, hogy annak alkalmazása a jelen ügyben nyilvánvalóan ellentétes lenne (a jövedékiadó-köteles termékekre vonatkozó általános rendelkezésekről és e termékek tartásáról, szállításáról és ellenőrzéséről szóló, 1992. február 25-i 92/12/EGK tanácsi) irányelv (HL L 76., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 179. o.) szellemével és céljával, és az irányelv egyéb rendelkezéseinek hatékonyságát gátolná. Ezzel a bíróság csupán a jog csalárd kijátszásának általános tilalmát alkalmazná”. A Bíróság válasza az irányelv vonatkozó rendelkezéseinek, nevezetesen a 8. cikk értelmezésén alapult, kimondva hogy azt úgy kell értelmezni, hogy nem alkalmazható olyan esetben, ahol a jövedéki termékek vásárlása illetve szállítása ügynök igénybevételével történik (lásd az ítélet 37. pontját.).

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2013. június 20.(*)

„Előzetes döntéshozatal iránti kérelem – Hatodik héairányelv – A 2. cikk 1. pontja és a 6. cikk (1) bekezdése – A »szolgáltatásnyújtás« fogalma – Reklám- és hitelközvetítési szolgáltatások nyújtása – Adómentességek – Az ügyletek valós gazdasági és kereskedelmi tartalma – Visszaélésszerű gyakorlat – Kizárólag adóelőny megszerzésére irányuló ügyletek”

A C-653/11. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet az Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Egyesült Királyság) a Bírósághoz 2011. december 19-én érkezett, 2011. december 13-i határozatával terjesztett elő az előtte

**Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs**

és

az Ocean Finance cégnév alatt eljáró **Paul Newey**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: M. Ilešič tanácselnök, E. Jarašiūnas, A. Ó Caoimh, C. Toader (előadó) és C. G. Fernlund bírák,

főtanácsnok: P. Mengozzi,

hivatalvezető: L. Hewlett főtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2013. március 20-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– az Ocean Finance cégnév alatt eljáró Paul Newey képviseletében: J. Ghosh QC, valamint E. Wilson és J. Bremner barristers,

– az Egyesült Királyság Kormánya képviseletében S. Ossowski és L. Christie, meghatalmazotti minőségben, segítőjük: O. Thomas barrister,

– Írország képviseletében E. Creedon, meghatalmazotti minőségben, segítője: A. Collins SC,

– az olasz kormány képviseletében G. Palmieri, meghatalmazotti minőségben, segítője: A. De Stefano avvocato dello Stato,

– az Európai Bizottság képviseletében R. Lyal és C. Soulay, meghatalmazotti minőségben,

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

meghozta a következő

**Ítéletet**

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a 2000. október 17-i 2000/65/EK tanácsi irányelvvel (HL L 269., 44. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 338. 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: hatodik irányelv) értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs (a továbbiakban: Commissioners) és az Ocean Finance cégnév alatt eljáró Paul Newey (a továbbiakban: P. Newey) között folyamatban lévő jogvitában nyújtották be, amelynek tárgya a reklámszolgáltatásokra vonatkozó hozzáadottérték-adó (héa).

**Jogi háttér**

*Az uniós jog*

3 Az EK-Szerződés 299. cikke (6) bekezdése szerint az EK-Szerződés rendelkezései a Csatorna-szigetekre, amelynek a része a Jersey-sziget, csak annyiban alkalmazható, amennyiben erre szükség van különösen a Dán Királyság, Írország, valamint Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága csatlakozásának feltételeiről és a szerződések kiigazításáról szóló okmányhoz csatolt, a Csatorna-szigetekről és a Man-szigetről szóló 3. jegyzőkönyv (HL 1972. L 73., 164. o.) e szigetekre vonatkozó szabályainak alkalmazása érdekében. Mivel az említett jegyzőkönyvben nincsenek rendelkezések a héával kapcsolatban, az uniós héajog nem vonatkozik a Jersey-szigetre.

4 A hatodik irányelv negyedik preambulumbekezdése előírja, hogy szem előtt kell tartani azt a célt, hogy a tagállamok közötti kereskedelmi forgalomban a behozatal megadóztatása és a kivitel adómentessége megszűnjék, és biztosítani kell, hogy a forgalmiadó-rendszerek a termékek és szolgáltatások eredetét illetően megkülönböztetésmentesek legyenek, hogy végső soron olyan közös piac jöjjön létre, amelyben a tisztességes verseny feltételei biztosítottak, és amely végső soron a tényleges belső piacnak megfelelő ismertetőjegyekkel rendelkezik.

5 A hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja értelmében a héa alá tartozik „az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás".

6 Ezen irányelv 5. cikkének (1) bekezdése szerint „termékértékesítés" a materiális javak feletti tulajdonjog átengedése, illetőleg az említett irányelv 6. cikkének (1) bekezdése szerint „szolgáltatásnyújtás" minden olyan tevékenység, amely ugyanezen irányelv 5. cikke szerint nem minősül termékértékesítésnek.

7 A hatodik irányelv 9. cikke így rendelkezik:

„(1) Valamely szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol a szolgáltatást nyújtó gazdasági tevékenységének székhelye vagy a szolgáltatást nyújtó állandó telephelye van, ahonnan kiindulva a szolgáltatást nyújtja, vagy ezek hiányában, ahol lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye található.

(2) Azonban:

[…]

e) a következő szolgáltatások esetében, amelyeket a Közösségen kívül letelepedettnek, vagy a Közösségen belül, de a szolgáltató országán kívül letelepedett adóalanyoknak

nyújtanak, a teljesítés helyének az a hely minősül, ahol a címzett gazdasági tevékenységének székhelye vagy állandó telephelye található, vagy ezek hiányában, ahol a lakhelye vagy szokásos tartózkodási helye van:

[…]

– reklámszolgáltatások,

[…]

– banki, pénzügyi és biztosítási tevékenység, beleértve a viszontbiztosítási szolgáltatást, a széfügyeletek kivételével,

[…]

– az ezen e) pontban említett szolgáltatások körében a közvetítők szolgáltatásai, amelyek harmadik személyek nevében és azok javára járnak el.

(3) A kettős adóztatás, az adóztatás elmaradása, illetve a verseny torzulásának elkerülésére a tagállamok a (2) bekezdés e) pontjában leírt szolgáltatások és ingó materiális javak bérbeadása esetén rendelkezhetnek a következőképpen:

[…]

b) a szolgáltatás teljesítési helyét, amely e cikk szerint a Közösségen kívül lenne, úgy tekintik, hogy az mégis belföldön van, amennyiben a tényleges használat vagy a szolgáltatás igénybevétele belföldön történik.”

8 A hatodik irányelv „Adómentességek belföldön” című 13. cikke a „B. *Egyéb adómentességek*” cím alatt előírja:

„Az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, az általuk meghatározott feltételek mellett a tagállamok mentesítik az adó alól a következőket, annak érdekében, hogy biztosítsák az ilyen mentességek megfelelő és egyértelmű alkalmazását, valamint, hogy megakadályozzák az adókijátszásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket:

[…]

d) a következő ügyletek:

1. hitel nyújtása és közvetítése, valamint a hiteleknek a hitelező által történő kezelése;

2. banki garancia közvetítése vagy bármilyen banki garancia vagy fedezetügylet, valamint a banki garanciát nyújtó által történő kezelés; [helyesen: kötelezettség, kezesség vagy más biztosíték, illetve garancia vállalása és ezek közvetítése, valamint a hitelező által nyújtott hitelbiztosítékok kezelése];

[…]”

9 Az említett irányelv 17. cikkének (2) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

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

a) az olyan, belföldön adóköteles termékek és szolgáltatások után fizetendő, illetve megfizetett hozzáadottérték-adó, amelyet részére egy másik adóalany szállított [helyesen: értékesített] vagy fog szállítani, [helyesen: értékesíteni], illetve teljesített vagy fog teljesíteni;

[…]”

10 Az említett irányelv 21. cikke szerint:

„[…]

(1) A belföldi forgalomban a [héa] fizetésére kötelezett személy a következő:

[…]

b) azon adóalanyok, akiknek a 9. cikk (2) bekezdésének e) pontja szerinti szolgáltatásokat nyújtották, vagy azon személyek, akiket belföldön a [héa] szempontjából azonosítottak, és akik részére a 28b. cikk C., D., E. és F. része szerinti szolgáltatásokat nyújtották, ha a szolgáltatásokat nem belföldön letelepedett adóalany hajtotta végre;

[…]”

*Az Egyesült Királyság joga*

11 A hozzáadottérték-adóról szóló 1994. évi törvény (Value Added Tax Act 1994) 4. cikke (1) bekezdésének szövege az alapeljárásbeli tényállás megvalósulásának időpontjában a következőképpen szólt:

„Héát kell fizetni az Egyesült Királyság területén teljesített minden termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után, amennyiben az adóköteles értékesítést vagy szolgáltatást az adóalany gazdasági tevékenysége keretében teljesíti.”

12 E törvény 5. cikke (2) bekezdésének a) és b) pontja a következőképpen rendelkezett:

„a) a jelen törvény alkalmazásában »termékértékesítésnek« vagy »szolgáltatásnyújtásnak« minősül a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás minden formája, kivéve ha nem ellenérték fejében végzik;

b) szolgáltatásnyújtás minden olyan tevékenység, amely nem minősül termékértékesítésnek, de ellenérték […] fejében végzik.”

13 A fent említett törvény 7. cikkének (10) bekezdése előírta:

„A szolgáltatást

a) az Egyesült Királyságban nyújtottnak kell tekinteni, ha a szolgáltatásnyújtó az Egyesült Királyságban rendelkezik illetőséggel, és

b) egy másik országban (és nem az Egyesült Királyságban) nyújtottnak kell tekinteni, ha a szolgáltatásnyújtó e másik országban rendelkezik illetőséggel.”

14 Ugyanezen törvény 8. cikkének (1) és (2) bekezdése fordított adózást írt elő az Egyesült Királyságtól eltérő más országból nyújtott szolgáltatások esetében, és így rendelkezett:

„(1) A lenti (3) bekezdésben foglaltak sérelme nélkül, ha az érintett szolgáltatásokat:

a) olyan személy nyújtja, aki nem az Egyesült Királyságban honos, és

b) olyan személy veszi igénybe (»igénybevevő«), aki az Egyesült Királyságban honos az általa folytatott bármely üzleti vállalkozás tekintetében,

ez ugyanolyan következményekkel jár e törvény értelmében (különösen amennyiben e törvény alapján a szolgáltatás héaköteles és az adóalany jogosult az előzetesen megfizetett adó levonására), mintha a szolgáltatás igénybevevője a szolgáltatást saját maga teljesítené az Egyesült Királyságban gazdasági tevékenysége keretében vagy érdekében, és a szolgáltatásnyújtás adóköteles lenne.

(2) A jelen cikkben az »érintett szolgáltatások« alatt azon szolgáltatások értendők, amelyek az 5. mellékletben szereplő valamely meghatározás alá esnek, de nem tartoznak a 9. mellékletben szereplő meghatározások közé.

3) Azon szolgáltatások, amelyek a fenti (1) bekezdés alapján az igénybevevő által nyújtott szolgáltatásokkal esnek egy tekintet alá, nem tekinthetők olyan, általa nyújtott szolgáltatásoknak, amelyek esetében a 26. cikk (1) bekezdése szerint az előzetesen megfizetett adó levonható.”

15 A hozzáadottérték-adóról szóló 1994. évi törvény 9. cikke a következőképpen határozta meg az „illetőség helyét” („place of belonging”) a szolgáltatásnyújtások igénybevevője tekintetében:

„(1) A lenti (2) bekezdést kell alkalmazni valamennyi szolgáltatásnyújtás esetén annak megállapítása során, hogy mely országban rendelkezik illetőséggel a szolgáltatásnyújtó, illetve (a 8. cikk (6) bekezdésében foglalt rendelkezések sérelme nélkül) a lenti (3) és (4) bekezdést kell alkalmazni valamennyi szolgáltatásnyújtás esetén annak megállapítása során, hogy a szolgáltatás igénybevevője mely országban rendelkezik illetőséggel.

2) A szolgáltatásnyújtót egy adott országban honosnak kell tekinteni, ha

a) ott rendelkezik székhellyel vagy más állandó telephellyel, és ilyennel máshol nem rendelkezik, vagy

b) nem rendelkezik telephellyel (ott vagy máshol), de a szokásos tartózkodási helye ott van, vagy

c) ilyen telephelyekkel abban az országban és máshol is rendelkezik, és az a telephelye, amely az adott szolgáltatásnyújtáshoz a leginkább kapcsolódik, ott található.

(3) Ha a szolgáltatást olyan személynek nyújtják, aki azt nem az általa folytatott valamely tevékenység céljára veszi igénybe, e személyt úgy kell tekinteni, mint akinek az illetősége abban az országban van, ahol szokásos tartózkodási helye található.

(4) Ha a fenti (3) bekezdés nem alkalmazható, a szolgáltatást igénybe vevő személyt úgy kell tekinteni, mint akinek illetősége az adott országban van, ha

a) a fenti (2) bekezdés a) és b) pontjában szereplő valamelyik feltétel teljesül, vagy

b) a fenti (2) bekezdésben említett székhellyel rendelkezik egyidejűleg ebben az országban és máshol, de azon székhelye, ahol, vagy amelynek céljára a szolgáltatásokat a legközvetlenebb módon felhasználják, vagy fel fogják használni, ebben az országban található.

5) A jelen cikk alkalmazása céljából (de nem más célból):

a) azt a személyt, amely fióktelepen vagy ügynökségen keresztül végez tevékenységet valamely országban, úgy kell tekinteni, hogy ott rendelkezik székhellyel; és

b) a »szokásos tartózkodási hely« jogi személy esetében azt a helyet jelenti, ahol jogszerűen létrejött."

16 A hatodik irányelv 13. cikke B. részének d) pontját a hozzáadottérték-adóról szóló 1994. évi törvény 31. cikke és 9. mellékletének 5. csoportja ültette át, amely rendelkezések szerint mentesek a héa alól többek között a „kölcsön- és hitelnyújtási" szolgáltatások, valamint az ehhez kapcsolódó közvetítési szolgáltatások.

**Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések**

17 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az alapügyben érintett időszakban P. Newey tamworthi (Egyesült Királyság) székhellyel hitelközvetítő ügynökként tevékenykedett. A P. Newey által az Egyesült Királyságban nyújtott közvetítési szolgáltatások a hatodik irányelv 13. cikke B. részének d) pontja szerint mentesek voltak a héa alól. Ellenben a héa alá tartoztak azok a reklámszolgáltatások, amelyeket P. Newey részére nyújtottak az Egyesült Királyságban, és amelyek a lehetséges hitelfelvevők érdeklődésének felkeltésére irányultak, így a reklámköltségeket terhelő adót, amelyet P. Newey viselt, nem lehetett visszaigényelni.

18 Annak érdekében, hogy ezt a vissza nem igényelhető adóterhet elkerülje, P. Newey megalapította az Alabaster (CI) Ltd társaságot (a továbbiakban: Alabaster), amelynek székhelye Jersey lett, amelynek területén nem hatályos a hatodik irányelv, és feljogosította e társaságot az Ocean Finance cégnév használatára. P. Newey e társaságnak egyedüli tagja volt.

19 Az Alabaster legalább egy személyt alkalmazott teljes munkaidőben, és e társaságnak saját igazgatósága volt, amelynek tagjai Jersey-n laktak, közvetlen ügynöki tapasztalattal nem rendelkeztek, P. Newey könyvelői ajánlották, illetve vették fel őket, és az Alabaster tevékenységében való részvételük időtartama alapján kaptak díjazást.

20 Az Alabaster alapító okirata és a Jersey-n hatályos jogszabályok alapján az említett igazgatók voltak felelősek e társaság ügyvezetéséért, és eljártak a társaság nevében. P. Newey semmilyen szerepet nem játszott e társaság ügyvezetésében.

21 A közvetítési szerződések közvetlenül a hitelezők és az Alabaster között jöttek létre oly módon, hogy az ügynöki jutalékokat nem P. Newey, hanem e társaság részére fizették.

22 Az Alabaster azonban nem maga intézte a kölcsönkérelmeket, hanem e célból igénybe vette P. Newey szolgáltatásait, amelyeket alvállalkozói szerződés (a továbbiakban: szolgáltatási szerződés) keretében P. Newey Tamworthben tevékenykedő alkalmazottai teljesítettek. E szerződésben szerepelt a P. Newey által teljesítendő szolgáltatások listája, amely lényegében minden feladatot tartalmazott, amely a hitelközvetítési tevékenység elvégzéséhez szükséges. Az említett szerződés alapján P. Newey jogosult volt arra is, hogy megtárgyalja az Alabaster és a hitelezők között létrejött szerződések feltételeit.

23 E szolgáltatások ellenében P. Newey díjazást kapott, amelynek mértékét kezdetben az Alabaster által közvetített egyes kölcsönök után közvetlenül kapott jutalékok bruttó összegének 50%-ában, majd 60%-ában határozták meg, ehhez járult még az előzetes kiadások és a költségek megtérítése.

24 A gyakorlatban a lehetséges hitelfelvevők az Egyesült Királyságban közvetlenül P. Newey alkalmazottaival vették fel a kapcsolatot, akik minden egyes ügyet maguk intéztek, majd az Alabaster igazgatói részére Jersey-be küldték engedélyezés céljából azokat a kérelmeket, amelyek megfeleltek a hitelfolyósítási feltételeknek. Az engedélyezési eljárás általában egy órán belül befejeződött, és valójában egyetlen engedélyezési kérelmet sem utasítottak el.

25 Mivel a lehetséges hitelfelvevők felé irányuló hirdetés elengedhetetlen volt a hitelközvetítési tevékenységhez, ez az Alabaster költségei között jelentős részt képviselt.

26 A kérdést előterjesztő bíróság szerint a reklámszolgáltatásokat a jersey-i székhelyű és az Alabasterhez nem kapcsolódó Wallace Barnaby & Associates Ltd társaság (a továbbiakban: Wallace Barnaby) nyújtotta az előbbivel kötött szerződés keretében. Maga a Wallace Barnaby is az egyik egyesült királysági reklámügynökségtől, nevezetesen az Ekay Advertising reklámügynökségtől vette igénybe e reklámszolgáltatásokat. A Jersey-n hatályos jogszabályok alapján nem tartoztak a héa alá azok a kifizetések, amelyeket e szolgáltatásokért az Alabaster a Wallace Barnaby részére teljesített.

27 P. Newey nem volt jogosult arra, hogy e reklámszolgáltatásokat megrendelje az Alabaster költségére, és nem volt felelős azon szolgáltatások kifizetéséért, amelyeket a Wallace Barnaby nyújtott e társaságnak. Ugyanakkor jóváhagyási joga volt a hirdetések tartalmát illetően, amelynek tárgyában megbeszéléseket folytatott az Ekay Advertising egyik Egyesült Királyságban dolgozó alkalmazottjával. E megbeszéléseket követően ez az alkalmazott tett ajánlatot a Wallace Barnabynek.

28 A Wallace Barnaby pedig ajánlatot tett az Alabaster igazgatóinak, akik, miután az ajánlatot megkapták, minden héten ülést tartottak annak érdekében, hogy döntést hozzanak az ajánlott hirdetési költségekről. A gyakorlatban egyetlen ajánlatot sem utasítottak el.

29 A Commissioners úgy véli, hogy a héa szempontjából egyrészt az érintett reklámszolgáltatásokat az Egyesült Királyságban nyújtották P. Newey részére, ezért azok ott adóztathatók, másrészt pedig e hitelközvetítési szolgáltatásokat P. Newey nyújtotta az Egyesült Királyságban.

30 Másodlagosan a Commissioners úgy véli, hogy amennyiben az Alabaster Jersey-ben a reklámszolgáltatások igénybevevőjének, a hitelközvetítési szolgáltatások esetében pedig szolgáltatásnyújtónak tekintendő, az ezen eredmény elérése céljából kötött szerződések a joggal való visszaélés tilalmára vonatkozó elvbe ütköznek, amelyet a Bíróság a C-255/02. sz., Halifax és társai ügyben 2006. február 21-én hozott ítéletben [EBHT 2006., I-1609. o.] fogalmazott meg, és a szerződéseket át kell minősíteni.

31 Így 2005. szeptember 27-én a Commissioners P. Newey-val szemben hozott határozatában a 2002. július 1-je és 2004. december 31. közötti időszak vonatkozásában 10 707 075 font sterling (GBP) összegű héát állapított meg abból a célból, hogy beszedje tőle az említett időszakban részére nyújtott reklámszolgáltatások utáni héát.

32 P. Newey azt állítja, hogy az alapügybeli közvetítési szolgáltatásokat Jersey-ből az Alabaster nyújtotta, és ez utóbbi volt a reklámszolgáltatások igénybevevője. Hozzáteszi, hogy a joggal való visszaélés tilalmára vonatkozó elv nem alkalmazható, ha a szolgáltatásokat az Európai Unión kívüli illetőségű személy olyan másik személynek nyújtja, aki az Európai Unión kívül rendelkezik illetőséggel.

33 Így P. Newey keresetet indított az említett adóhatározattal szemben a First-tier Tribunal (Tax Chamber) előtt, amely 2010. április 23-i ítéletében helyt adott e keresetnek.

34 E bíróság úgy ítélte meg, hogy a hitelközvetítési tevékenységet a P. Newey által nyújtott szolgáltatások segítségével és a szolgáltatási szerződés alapján az Alabaster nyújtotta. Következésképpen az Alabaster nem minősíthető fedővállalkozásnak.

35 A First-tier Tribunal (Tax Chamber) azt is megállapította, hogy az Alabaster nyújtotta az érintett hitelközvetítési szolgáltatásokat a hitelezőknek, és ő volt a reklámszolgáltatások igénybevevője. Nem volt közvetlen visszterhes ügylet sem P. Newey és a hitelezők között, sem pedig P. Newey és a Wallace Barnaby között. Noha az Alabaster fő célja az adóelőny elérése volt, e bíróság szerint visszaélésre nem került sor, mivel az Alabastert is magában foglaló megállapodás nem volt ellentétes a hatodik irányelv céljával.

36 A Commissioners ezen ítélettel szemben jogorvoslati kérelmet terjesztett az Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) elé.

37 E körülményekre tekintettel az Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Olyan körülmények esetében, mint a jelen ügyben, milyen súllyal kell a nemzeti bíróságnak figyelembe vennie a szerződéseket annak a kérdésnek az eldöntésénél, hogy a héa szempontjából melyik személy nyújtotta a szolgáltatásokat? Különösen, meghatározó-e a szerződési jogállás a héaszerinti szolgáltatásnyújtó helyzetének megállapításakor?

2) Olyan körülmények esetében, mint a jelen ügyben, amennyiben a szerződéses jogállás nem meghatározó, mely körülmények esetében térjen el a nemzeti bíróság a szerződéses jogállástól?

3) Olyan körülmények esetében, mint a jelen ügyben, adott esetben milyen mértékben lényeges az, hogy:

a) a szerződés szerint a szolgáltatás nyújtását végző személy egy másik személy teljes irányítása alatt áll-e;

b) az üzleti tudással, kereskedelmi kapcsolattal és tapasztalattal más személy rendelkezik-e, mint aki a szerződést köti;

c) a szolgáltatás meghatározó elemeinek mindegyikét vagy azok többségét másik személy végzi-e, mint aki a szerződést köti;

d) a szolgáltatásból eredő pénzügyi veszteséggel és jóhírnév sérelmével járó kereskedelmi kockázatot más személy viseli-e, mint aki a szerződést köti;

e) a szerződés szerint szolgáltatást nyújtó személy a szolgáltatáshoz szükséges meghatározó eszközöket alvállalkozásba adja-e annak a személynek, aki az első személyt irányítja, és ezekből az alvállalkozói szerződésekből hiányoznak egyes kereskedelmi jellemzők?

4) Olyan körülmények esetében, mint a jelen ügyben, el kell-e tekintenie a nemzeti bíróságnak a szerződés elemzésétől?

5) A negyedik kérdésre adandó nemleges válasz esetén az olyan ügyletek eredménye, mint a jelen ügyben, adóügyi szempontból olyan adóelőnyt jelent-e, amelynek biztosítása ellentétes a hatodik irányelv céljával [a fent hivatkozott Halifax és társai ügyben hozott ítélet] 74–86. pontja értelmében?

6) Az ötödik kérdésre adandó igenlő válasz esetén hogyan kellene az olyan ügyleteket átminősíteni, mint amelyek a jelen ügyben szerepelnek?”

**Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről**

*Az első, második, harmadik és negyedik kérdésről*

38 Az első, második, harmadik és negyedik kérdésével, amelyeket együttesen kell vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy a szerződéses kikötések meghatározók-e a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja és 6. cikkének (1) bekezdése szerinti „szolgáltatásnyújtás” esetében a szolgáltatásnyújtó és az igénybevevő személyének megállapítása során, és nemleges válasz esetén, mely feltételek mellett lehet átminősíteni az említett kikötéseket.

39 Mindenekelőtt emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv a héa közös, többek között az adóköteles tevékenység egységes meghatározásán alapuló rendszerét állítja föl (a fent hivatkozott Halifax és társai ügyben hozott ítélet 48. pontja).

40 A hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja értelmében a héa alá tartozik „az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás”. Különösen a szolgáltatásnyújtás kapcsán a Bíróság korábban már több ízben úgy ítélte meg, hogy a szolgáltatásnyújtás csak akkor minősül ezen irányelv 2. cikkének 1. pontja értelmében „ellenszolgáltatás fejében teljesítettnek”, és így adókötelesnek, ha a szolgáltatásnyújtó és a szolgáltatást igénybe vevő között olyan jogviszony van, amelynek keretében szolgáltatások kölcsönös nyújtása történik úgy, hogy a szolgáltatásnyújtó által kapott juttatás képezi a szolgáltatást igénybe vevő számára nyújtott szolgáltatás tényleges ellenértékét (a C-270/09. sz. MacDonald Resorts ügyben 2010. december 16-án hozott ítélet [EBHT 2010., I-13179. o.] 16. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

41 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából az is kitűnik, hogy a szolgáltatásnyújtás fogalma objektív jellegű, és az érintett ügyletek céljától és eredményétől függetlenül alkalmazandó, anélkül hogy az adóhatóság köteles lenne vizsgálatot indítani az adóalany szándékának megállapítása iránt (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Halifax és társai ügyben hozott ítélet 56. és 57. pontját, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

42 Különösen pedig annak kapcsán, hogy a szerződéses kikötéseknek milyen jelentőségük van abban, hogy az ügylet adókötelesnek minősül-e, emlékeztetni kell a Bíróság ítélkezési gyakorlatára, amely szerint a valós gazdasági és kereskedelmi tartalom figyelembevétele a közös héarendszer alkalmazásának alapvető követelménye (lásd ebben az értelemben a C-53/09. és C-55/09. sz., Loyalty Management UK és Baxi Group egyesített ügyekben 2010. október 7-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-9187. o.] 39. és 40. pontját, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

43 Miután a szerződéses helyzet rendszerint az ügyletek valós gazdasági és kereskedelmi tartalmát tükrözi vissza, a jogbiztonság követelményeinek való megfelelés érdekében a releváns szerződéses kikötések olyan körülményt jelentenek, amelyet figyelembe kell venni a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja és 6. cikkének (1) bekezdése szerinti „szolgáltatásnyújtási” ügylet esetén a szolgáltatásnyújtó és az igénybevevő személyének megállapítása során.

44 Néha azonban előfordulhat, hogy egyes szerződéses kikötések nem tükrözik vissza az ügyletek valós gazdasági és kereskedelmi tartalmát.

45 Ez különösen olyankor fordul elő, ha esetleg kiderül, hogy az említett szerződéses kikötések olyan, teljesen mesterséges megállapodást képeznek, amely nem felel meg az ügyletek valós gazdasági és kereskedelmi tartalmának.

46 A Bíróság ugyanis már több alkalommal úgy ítélte meg, hogy a lehetséges adókijátszások, adókikerülések, illetve más visszaélések elleni küzdelem olyan célkitűzés, amelyet a hatodik irányelv elismer és támogat (lásd a fent hivatkozott Halifax és társai ügyben hozott ítélet 71. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot), és hogy a joggal való visszaélés tilalmára vonatkozó elv végeredményben tiltja a teljesen mesterséges, valós gazdasági tartalmat nélkülöző, kizárólag adóelőny megszerzését célzó megállapodásokat (lásd a C-162/07. sz., Ampliscientifica és Amplifin ügyben 2008. május 22-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-4019. o.] 28. pontját, a C-504/10. sz. Tanoarch-ügyben 2011. október 27-én hozott ítélet [EBHT 2011., I-10853. o.] 51. pontját és a C-326/11. sz. J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard ügyben 2012. július 12-én hozott ítélet 35. pontját).

47 Az alapügyben nem vitatott, hogy a szerződéses kikötések szerint formálisan az Alabaster nyújtotta a hitelközvetítési szolgáltatásokat a hitelezők számára, és ő volt a Wallace Barnaby által nyújtott reklámszolgáltatások igénybevevője.

48 Ugyanakkor figyelemmel egyrészt a P. Newey, az Alabaster és a hitelezők, másrészt pedig a P. Newey, az Alabaster és a Wallace Barnaby között fennálló kereskedelmi kapcsolatok valós, az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnő gazdasági tartalmára, és különösen az Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) által a harmadik kérdésben említett ténybeli körülményekre, nem zárható ki, hogy az alapügybeli szolgáltatásokat ténylegesen P. Newey javára használták fel, illetve hasznosították az Egyesült Királyságban.

49 A kérdést előterjesztő bíróság feladata, hogy az alapügy összes körülményének vizsgálata útján ellenőrizze, hogy a szerződéses kikötések tényleg nem tükröznek-e valós gazdasági tartalmat, és hogy nem az Alabaster, hanem P. Newey az a személy, aki valójában a szóban forgó hitelközvetítési szolgáltatásokat nyújtotta, és a Wallace Barnaby által nyújtott reklámszolgáltatásokat igénybe vette.

50 Ha ez volt a helyzet, a szerződéses kikötéseket át kell minősíteni oly módon, hogy az a helyzet kerüljön visszaállításra, amely a visszaélésszerű gyakorlatot megtestesítő ügyletek hiányában állt volna fenn (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Halifax és társai ügyben hozott ítélet 98. pontját).

51 A jelen esetben azon helyzet visszaállítása, amely a szóban forgó ügyletek nélkül állt volna fenn abban az esetben, ha a kérdést előterjesztő bíróság úgy ítélné meg, hogy azok visszaélésszerű gyakorlatot testesítenek meg, különösen azt eredményezné, hogy a szolgáltatási szerződés, valamint az Alabaster és a Wallace Barnaby között létrejött reklámszerződések nem lennének érvényesíthetők a Commissionersszel szemben, és utóbbi jogszerűen állapíthatná meg, hogy valójában P. Newey nyújtotta a hitelközvetítési szolgáltatásokat, és ő vette igénybe az alapügybeli reklámszolgáltatásokat.

52 A fenti megfontolások alapján az első, második, harmadik és negyedik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a szerződéses kikötések, bár olyan körülményt képeznek, amelyet figyelembe kell venni, nem meghatározók a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja és 6. cikkének (1) bekezdése szerinti „szolgáltatásnyújtás” esetében a szolgáltatásnyújtó és az igénybevevő személyének megállapítása során. E kikötéseket különösen abban az esetben lehet mellőzni, ha kiderül, hogy nem a valós gazdasági és kereskedelmi tartalmat tükrözik vissza, hanem teljesen mesterséges, valós gazdasági tartalmat nélkülöző, kizárólag adóelőny megszerzését célzó megállapodást képeznek, aminek vizsgálata a nemzeti bíróság feladata.

*Az ötödik és hatodik kérdésről*

53 Az első, második, harmadik és negyedik kérdésre adott válaszra tekintettel nem kell válaszolni a kérdést előterjesztő bíróság által feltett ötödik és hatodik kérdésre.

**A költségekről**

54 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 szerződéses kikötések, bár olyan körülményt képeznek, amelyet figyelembe kell venni, nem meghatározók a 2000. október 17-i 2000/65/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 és 6. cikkének (1) bekezdése szerinti „szolgáltatásnyújtás” esetében a szolgáltatásnyújtó és az igénybevevő személyének megállapítása során. E kikötéseket különösen abban az esetben lehet mellőzni, ha kiderül, hogy nem a valós gazdasági és kereskedelmi tartalmat tükrözik vissza, hanem teljesen mesterséges, valós gazdasági tartalmat nélkülöző, kizárólag adóelőny megszerzését célzó megállapodást képeznek, aminek vizsgálata a nemzeti bíróság feladata.**

Aláírások

---

* Az eljárás nyelve: angol.