

M. POIARES MADURO

FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2005. április 7.¹

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 irányelv² 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 hajta-

nak végre. Másodszor arról kérdezték a Bíróságot, hogy a hozzáadottérték-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

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.

az ilyen gazdasági tevékenység „a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét magában foglalja [...]”.

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.”

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:

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.

„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:

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, amelyekre 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) bekezdése⁴ kimondja, hogy a „[a] Tanács, a Bizottság javaslatára egyhangúlag minden tagállamot felhatalmazhat arra, hogy ezen irányelvtől eltérő különös intézkedéseket vezessen be az adókiadás egyszerűsítésére, vagy az adókijátszások és adókiakadások megakadályozására. Az adókiadás egyszerűsítésére szolgáló intézkedések a végső fogyasztás stádiumában esedékes adóösszeget csak jelentéktelen mértékben befolyásolhatják.”

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.

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 tranzakcióorozatban 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.

48 millió GBP-t a négy ingatlan tekintetében, melynek HÉA tartalma több mint 7 millió GBP volt).

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.

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 kiszámított 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.

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

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 ré-

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

szére 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 munkálato-
kért, 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?

szolgáltatásnyújtásra, melynek keretében a megvásárolt gyógyszereket és protéziseket a betegek részére értékesítette.

(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?"

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) pontja⁶ 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.

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 számítani arra a

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.

6 – Eszerint: „[I]fenn 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”.

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 adóalannal 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 kerülné is sor, nem kellene ezekre

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 szolgáltatásnyújtást 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 átvelekor annak erejéig felszámíthatóvá válik”.

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 likviditáskérdéseket, 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 időszakokkal 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 termék-

értékesítés 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 igényvel 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.

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?

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-szempontról 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.

(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?
- (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

vagy

azokat a fizetés időpontjában teljesítenék, adómentes szolgáltatásnyújtások lennének, amelyeknél fennáll a levonás joga, de

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?”

- (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?

C – A C-223/03. sz. ügy

[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 tartalmazznak olyan rendelkezéseket, amelyek lehetővé teszik a fenti okból történő felmondást.]

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.

- (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

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 egy személyes 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 tranzakcióorozat 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 Millen 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, ugyan-

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.

ezen tényállás alapján a bérleti díj vonatkozásában egy bizonyos időszakon keresztül nagy összegű HÉA-befizetéseket eredményezett.

kozásában, és az ingatlant bérbe adja az egyetem által létrehozott és irányított alapítvány (trust) részére;

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.

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;

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:

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;

„Amennyiben:

1. valamely egyetem lemond a HÉA-mentességről bizonyos ingatlannal kapcsolatos szolgáltatásnyújtások vonat-
- (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?”

sét 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

III – Álláspon

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 visszaigénylé-

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.

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 Tien 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. látjegyzetben hivatkozott Rompelman-ügyben hozott ítélet 19. pontja és a 12. látjegyzetben hivatkozott 50/87. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet 15. pontja.

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.

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 kötnék, 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

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.

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 jellegzetességénél fogva nem lehet forgalmazni, vagy a kereskedelmi csatornákon keresztül bevezetni.²³ Például, a kábítószeres vagy hamisított pénzeszköz kereskedelme a hatodik irányelv hatályán kívül esik.²⁴ Ez nem

20 – Lásd például a 12. lábjegyzetben hivatkozott Rompelman-ügyben hozott ítélet 19. pontját, a 19. lábjegyzetben hivatkozott Fischer-ügyben hozott ítélet 27. 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.

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.

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

rülmények körébe tartozik a jogügylet megkötésének indítéka.²⁷

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 kö-

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

25 – Mindenesetre az Egyesült Királyság Kormánya kifejezetten elismeri észrevételében, 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 szolgáltatásnak (a 26. lábjegyzetben hivatkozott Stockholm Lindöpark ügyben hozott ítélet 26. pontja).

kérdés merült fel, hogy a valamely üzlethe-
lyiség tulajdonosa által egy cigaretta-árusító
automata tulajdonosának adott engedély
arra, hogy az automatát az üzlethelyiségben
felállítsa, működtesse és karbantartsa, ingat-
lan bérbeadásának minősül-e.³⁰ Mindegyik
esetben a Bíróság a gazdasági tevékenység
folytatásának körülményeit annak a hatodik
irányelv alapján való helyes minősítése érde-
kében 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 következ-
tetni arra, hogy valamely tevékenység elveszti
gazdasági tevékenység-minőségét, amennyi-
ben azt a HÉA fizetésének kikerülése vagy
késleltetése céljából kötik.

48. Igaz ugyan, hogy a jelen ügyekben
kérdéses jogügyletek csupán bonyolult adó-
kikerülésre irányuló struktúrák megvalósítá-
sának eszközei vagy közvetett ügyletei. Az
adó kikerülés mindazonáltal olyan tevékeny-
ség, amely nem kötődik önmagában a
különböző üzleti tevékenységekhez, amely-
ket ténylegesen ellenérték fejében végeznek a
jelen ügyek tárgyát képező jogügyletek kere-
tében. 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 körülmé-
nyeket figyelembe véve annak megállapítása
érdekében, hogy sor került-e valamely szol-
gáltatás vagy termék ellenérték fejében tör-
ténő átadására, és következésképpen megál-
lapítani ezek eredeti és objektív jellegét.

49. Hasonlóképpen, az a körülmény, hogy
valamely adóalany személyes célú tevékeny-
sége a hatodik irányelv hatályán kívül esik,
szintén nem támasztja alá az Egyesült
Királyság Kormányának okfejtését. A Well-
come Trust ügyben a Bíróság azt vizsgálta,
hogy a Wellcome a befektetési portfóliójának
kezelése során magánbefektetőként járt el,
vagy üzleti tevékenységet folytatott. A Bíró-
ság megvizsgálta az eset körülményeit, és
arra a következtetésre jutott, hogy a Well-
come-ot végső fogyasztónak, és nem a
hatodik irányelv 2. cikkének (1) bekezdése
szerinti „adóalany” kell tekinteni. Az
Enkler-ügyben³² 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 Bíró-
ság kimondta, hogy a lakókocsi „jellegzetes-
ségeinél fogva használható mind magán-,

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 automa-
ták 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 büncselekmény
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.).

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-ügyekben³⁶ 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 valótlannal 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 magánvagyonában kívánt olyan termékeket szerezni, amelyek tekintetében adólevonásra volt lehetőség, az adóha-

tóság visszamenőleg követelheti ezen összegeket azon az alapon, hogy az adólevonásra valótlannal tartalmú adóbevallás alapján került sor”³⁷.

51. A jelen ügyekben nem merült fel az, hogy a felperesek a HÉA-t valótlannal 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 termék-

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., Gabalrisa és társai kontra Agencia Estatal de Administración Tributaria ügyben 2000. március 21-én hozott ítélet (EBHT 2000., I-1577. o.).

értékesítésnek, 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 kívánja térni a jelenlegi megközelítéstől, és Egyesült Királyság Kormányára 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 viszszaélés” cím alatt kerül kifejtésre.

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 dönt. 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 kiegészítőjeként 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.

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 következőképpen 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 adókerülésre 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.

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.

57. Másodszer figyelmen kívül hagyja a valódi, ellenszolgáltatás fejében történő tulajdonátörházást vagy szolgáltatásnyújtást, és ehelyett a művelet általános eredményére koncentrálna, 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 kívülállók 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.

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.

lyozzák, hogy állampolgárai a Szerződés által létrehozott jogok leple alatt jogosulatlanul megkerülik 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. Másodsor, 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 esz-

köz 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 megáll-

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 Rijksskatteverket ügyben 2002. november 21-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-10829. 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-10155. 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 Tesouro 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.

pítésát tárgyilagos bizonyítékra kell alapozni. Másodsor, és mindenekfelett, a vizsgálatot az állítólagosan visszaélészerűen 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 ítéletben⁵⁵ 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 rendelet⁵⁶ 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.

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 visszaélészerű vagy csalárd magatartását annak érdekében, hogy amennyiben ez kívánatos, megtagadják tőlük azt a lehetőséget, hogy az általuk hivatkozott közösségi rendelkezésre támaszkodjanak. [Ugyanakkor] szükseges, 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-11569. o.).

56 – HL 1979. L 317., I. o.

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 mestersegesen 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

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

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

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” eléérése 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

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.

69. Álláspontom szerint azért a visszaélés fenti fogalma a *közösségi jog értelmező elveként* működik, amint azt a Bizottság

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 teszje „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 főkelepet 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.

70. Ebben a tekintetben az, amit az Emsland-Stärke-ügyben a visszaélés szubjektív elemeként említenek, nem befolyásolja a

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.

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 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.

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 színtelt 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 exportvisszatérítésben való részesülés”. A Bíróság több ízben kimondta, hogy valamely tevékenység vagy magartás „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 újratranszportálása céljából exportálták, hogy a jelen esethez hasonló szabályozást kijátszhasssák”, 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 hallgatónak nyújtott támogatásokból, meg kell állapítani, hogy az ilyen visszaélésekre nem vonatkoznak a kérdéses közösségi rendelkezések”.

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 vizsgálendő 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 találok a „közösségi joggal való visszaélés tilalma” kifejezést, és csak akkor fogok „joggal való visszaélésről” beszélni, amikor az egyszerűsége azt megkívánja.

72. A továbbiakban rátérek annak vizsgálatára, hogy a fenti közösségi jogi értelmező elv alkalmazandó-e jelen ügyekben a harmoni-

zált 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 visszaélés szerű, túlzó vagy torz formában kerül sor”⁶⁷. Nézetem szerint a közös HÉA-rendszer sem mentes attól a minden jogrendszerben jejlő kockázattól, hogy olyan cselekményekre kerüljön sor, amelyek annak ellenére, hogy formálisan összeegyeztethetők valamely jogi rendelkezéssel, a rendelkezés által adott lehetőségeknek a rendelkezés céljá-

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 az 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 következőképpen 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”.

val ellentétes, visszaélésszerű kihasználását képezik.

amelyet a hatodik irányelv elismer, és kifejezetten támogat”⁶⁹.

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 elvnek érvényesülése ezen a területen a jogalkotó olyan jellegű kifejezett rendelkezésétől függne, hogy a HÉA-irányelvek rendelkezései sem képeznek kivételt a Bíróság által következetesen fenn tartott 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 állásponttal, amely szerint az „esetleges adóelkerülés, adókikerülés, illetve a visszaélések megakadályozása olyan cél,

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

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. Cadet, L. és Tournau, P.: „*Abus de Droit*”, Recueil Dalloz (Droit Civil), 2002., 3. és 4. o. és Ghestin, J. és Goubeaux, G.: *Traité de Droit Civil Introduction générale*, 3. kiadás, LGDJ, Paris, 1990., 673–676. és 701. 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 ítélekezési gyakorlatot.

70 – Ebben a tekintetben lásd az Alber főtanácsnok Emsland-Stärke-ügyre vonatkozó indítványának 80. pontjában kifejtett érvelt, mely szerint az Európai Közösségek pénzügyi érdekeinek védelméről szóló 2988/95 rendelet (HL L 312., 1. o.; magyar nyelvű kiadvány 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.

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 opportunistá viselkedését, kivéve ha a tagállam korábban az ilyen magatartást tiltó rendelkezéseket fogadott el.

77. Röviden, nem látok okot arra, hogy a HÉA-rendeleteket 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 adókerülés megakadályozása érdekében.⁷² A jogbiztonság követelményét egyen-súlyba kell hozni a jogrendszer más értékeivel. Nem lenne kívánatos, ha az adójog jogi „vadnyugattá” válna, ahol szinte minden opportunistá viselkedést el kell tűrni, amennyiben az összhangban van az érintett adórendeletek szigorú, formális értelmezésével, és a jogalkotó nem fogadott el

72 – Lásd például: Németországban az Abgabenordnung 42. cikkét (lásd Kruse és Düren, in Tipke és Kruse, *Abgabenordnung, Finanzordnung*, Otto Schmidt, Köln, 2003., 42. §), amely a jogintézményekkel való visszaélés („Steuerungumgehung durch Mißbrauch 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 csökkentse; 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, színtelt 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 bevezetett 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 (adókerülésről szóló törvény) 2. cikke általános jogkikerülés-ellenes rendelkezést tartalmaz az adóelőny elérésére, mint valamely jogselekmény fő indítékára történő utalással. Hollandiában a bíróságok gyakran utalnak félékezési gyakorlatukban a *fraus legis* fogalmára az adójogban, amely szerint azt kell megvizsgálni, hogy valamely ügylet fő vagy döntő célja az adóelőny elérése-e.

71 – Uo., 10. pont.

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.

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

74 – A 12. lábjegyzelben 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 Gásabäck 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”) fogalmi közötti megkülönböztetést. Lásd ebben a tekintetben Frommel, S. N.: *United Kingdom tax law and abuse of rights*, Intertax, 1991/2, 54–81. o., különösen az 57. o.

80. Következésképpen a közösségi joggal való visszaélés tilalmát megfogalmazó értel-

mező elvnek a közös HÉA-rendszerben való alkalmazása és a 27. cikkben a tagállamok által a hatodik irányelvtől eltérő, bizonyos adókiadások vagy adókikerülések megakadályozását célzó különös intézkedések bevezetésére alkalmazandó eljárás szabályok között nincsen összetükközés.

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 és 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 Egyetérték 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 tekinteté-

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 International 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 elért kívánt eredményt”.

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

ben 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.

tesztje hiányát a közösségi jogban teljesen természetesnek kell tekinteni, mint ahogy ez természetes minden nemzeti jogrendszerben.⁸⁰

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 összhangolt rendszer jellegzetességeinek és elveinek figyelembevételével kell megállapítani. Az Emsland-Stärke-ügyben a visszaélés értékelésére megállapított teszt jelentős iránymutatót 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

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-

80 – Elegendő azt a tényt megemlíteni, hogy az ilyen elv a kontinentális jogrendszerek inaginjogi „joggal való visszaélés” vagy „jogkikerülés” elvének részét képezhett, 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 „szűnlelt” 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., Schloßstraße 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.

szabályozás szövegének egyszerű jelentésére hagyatkozni.⁸³

nyitva álló választási lehetőségek terjedelmének meghatározása. Ennek a meghatározásnak figyelemmel kell lennie a jogbiztonság és az adóalanyok jogos elvárásainak elvére.

85. Továbbá a Bíróság következetesen kimondta, hogy a tagállamok által az adózás területén általánosan elfogadott állásponttal 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 adómegefontolóásokat”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 Másrésztől 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

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.

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 ítélezési 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. Kételem merülhet fel egyesekben e szabadság erkölcsössége, de nem a jogszerűsége vonatkozásában.

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 subjektív elemnek, de az csak olyan mértékben subjektív, 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 szándé-

kozott 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 visszaéléseellenes 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

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

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

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 visszaéléstest 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 érni, ha az előzetesen felszámított HÉA levonására vagy visszaigénylésére vonatkozó jogot elismernék a felperesek tekintetében, az adott körülmények között.

86 – A tagállamok által elfogadott általános jellegű visszaéléseellenes 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 (EBHIT 1997., I-2847. o.) 29. pontját.

93. Világos a hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdéséből, hogy *a contrario*, amenny-

nyiben 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 adósemlégesség 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

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. Armbrrecht-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 Armbrrecht-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 következetes-képpen minden gazdasági tevékenység adóterhéét illetően a tökéletes semlégességet, bármi legyen is e tevékenységek célja vagy eredménye, feltéve, hogy az enilltett tevékenységek maguk is HÉA-kötelesek”. (kiemelés tőlem).

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

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 vonhatnak le vagy igényelhetnék vissza az előzetesen felszámított adót, olyan struktúrákat 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 többiétől, 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 veszítette az Egyesült Királyságban, és amely

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

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.

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 szerezzék 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 kiadása 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.).

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

rendeletekkel való visszaélést. Álláspontom szerint visszaélés áll fenn, ha a BUPA által hatályba léptetett előlegfizetési megállapodásoknak nincs más magyarázata a nemzeti bíróságok által végzett tárgyilagos meg-

ítélés alapján, mint hogy a gyakorlatban olyan eredményre vezessenek, amely meg-
hiúsítja a közös HÉA levonási rendszer 1998. január 1-je utáni célját, nevezetesen a levonási jog nélküli adómentességet.

IV – Véggöveztetések

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 megghiúsítaná a jog biztosítása. Másodsor, 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«.