A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2024. október 4.*

„Előzetes döntéshozatal – Adózás – A hozzáadottérték-adó (héa) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – A 287. cikk 19. pontja – A kis adóalanyokra vonatkozó héamentességi rendszer – Új társaság alapításával megvalósuló visszaélésszerű magatartás”

A C-171/23. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet az Upravni sud u Zagrebu (zágrábi közigazgatási bíróság, Horvátország) a Bírósághoz 2023. március 20-án érkezett, 2023. március 9-i határozatával terjesztett elő

az **UP CAFFE d.o.o**.

és

a **Ministarstvo financija Republike Hrvatske**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

tagjai: C. Lycourgos tanácselnök, O. Spineanu-Matei, J.-C. Bonichot (előadó), S. Rodin és L. S. Rossi bírák,

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– az UP CAFFE d.o.o. képviseletében D. Galić odvjetnica,

– a horvát kormány képviseletében G. Vidović Mesarek, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében J. Jokubauskaitė és M. Mataija, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: horvát.

a főtanácsnok indítványának a 2024. május 16-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a 2016. május 25-i (EU) 2016/856 tanácsi irányelvvel (HL 2016. L 142., 12. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.) (a továbbiakban: héairányelv) és a visszaélésszerű magatartás tilalmának az értelmezésére irányul.

2 E kérelmet az UP CAFFE d.o.o. horvát társaság és a Ministarstvo financija Republike Hrvatske (a Horvát Köztársaság pénzügyminisztériuma) között, az utóbbinak valamely hozzáadottérték-adó (héa) összeg UP CAFFE által történő megfizetésének követelésére irányuló határozata tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv 285. cikke az első bekezdésében előírja:

„Azok a tagállamok, amelyek nem éltek a [tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a közös hozzáadottértékadó-rendszer struktúrájáról és alkalmazási módjáról szóló, 1967. április 11-i] 67/228/EGK [tanácsi] irányelv [(HL 1967. 71, 1303. o.)] 14. cikkében meghatározott lehetőséggel, adómentességet adhatnak azoknak az adóalanyoknak, amelyek éves árbevétele legfeljebb 5 000 EUR, illetve ennek az összegnek nemzeti valutában kifejezett ellenértéke.”

4 A héairányelv 287. cikke szerint:

„Az 1978. január 1-jét követően csatlakozó tagállamok adómentességet biztosíthatnak azoknak az adóalanyoknak, amelyek éves árbevétele nem haladja meg az alábbi összegek nemzeti valutában kifejezett, csatlakozásuk napján érvényes átváltási árfolyamon számított ellenértékét:

[…]

19. Horvátország: 35 000 [euró].”

5 A Horvát Köztársaságnak a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló [héa]irányelv 287. cikkétől eltérő különös intézkedés bevezetésére történő felhatalmazásáról szóló, 2017. szeptember 25-i (EU) 2017/1768 tanácsi végrehajtási határozat (HL 2017. L 250., 71. o.) 1. cikke előírja:

„A [héa]irányelv 287. cikkének 19. pontjától való eltéréssel Horvátország héamentességet biztosíthat azoknak az adóalanyoknak, amelyek éves árbevétele nem haladja meg 45 000 [euró] nemzeti valutában kifejezett, a csatlakozás napján érvényes átváltási árfolyamon számított ellenértékét.”

6 A 2017/1768 végrehajtási határozat 2. cikkének második bekezdése előírja, hogy e határozatot 2018. január 1-jétől 2020. december 31-ig vagy – ha az a korábbi időpont – a [héa]irányelv 281–294. cikkét módosító irányelv hatálybalépéséig kell alkalmazni.

A horvát jog

7 Az Opći porezni zakon (az adózás rendjéről szóló törvény) *(Narodne novine*, 115/16. és 106/18. sz.) „Jóhiszeműségre vonatkozó kötelezettség” című 9. cikke előírja:

„(1) Az adójogiszony alanyainak jóhiszeműen kell eljárniuk.

(2) Jóhiszemű eljárás azt jelenti, hogy a törvénynek megfelelően integritással és feddhetetlenséggel járnak el.

(3) A pénzügyminiszter rendeletben írja elő a jóhiszemű eljárás részletes szabályait.”

8 E törvény 11. cikke értelmében az adóztatandó tényállást a „gazdasági tartalom alapján kell megállapítani”.

9 A Zakon o porezu na dodanu vrijednost (a héáról szóló törvény) *(Narodne novine*, 77/13. sz.) 90. cikkének szövege a következő:

„(1) E törvény alkalmazásában »kis adóalany« az a jogi személy, amelynek létesítő okirat szerinti székhelye vagy állandó telephelye belföldön van, vagy olyan természetes személy, akinek állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye belföldön van, és akinek az előző naptári évben vagy a folyó naptári évben végzett termékértékesítései vagy szolgáltatásnyújtásai nem haladták meg a 300 000 [horvát kuna (HRK)] [hozzávetőleg 39 000 euró] összeget.

(2) Az e cikk (1) bekezdése szerinti adóalany mentes a héa alól a termékértékesítés és a szolgáltatásnyújtás után, nem jogosult arra, hogy a kiállított számlákon feltüntesse a héát, és nem jogosult az előzetesen megfizetett adó levonására.”

A jogvita előzményei és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

10 A horvátországi székhelyű UP CAFFE vendéglátóipari tevékenységet folytat.

11 2018. október 17-én a horvát adóhatóság az UP CAFFE-val szemben a 2018. január 1. és 2018. július 31. közötti időszak vonatkozásában 138 234,02 HRK (hozzávetőleg 18 000 euró) összegű héa és 2425,12 HRK (hozzávetőleg 320 euró) késedelmi kamat megállapításáról szóló határozatot (a továbbiakban: vitatott adómegállapító határozat) hozott.

12 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat szerint a vitatott adómegállapító határozat egy olyan adóellenőrzés eredményein alapul, amely megállapítja, hogy az UP CAFFE létrehozása olyan agresszív adótervezés részét képezi, amelynek célja a héáról szóló törvény 90. cikkében előírt héamentesség fenntartása, amelyben a szintén Horvátországban letelepedett SS-UGO d.o.o. vállalkozás egy vendéglátóipari tevékenység tekintetében részesült, amelyet valójában továbbra is ugyanezen társaság végzett. A horvát adóhatóság ugyanis úgy véli, hogy az SS-UGO tevékenysége ténylegesen egyáltalán nem szakadt meg, és hogy az új társaság, azaz az UP CAFFE létrehozása

valójában fiktív. A vitatott adómegállapító határozat előírta következésképpen mind az UP CAFFE e tevékenység után fizetendő héa tekintetében történő adóztatását, mind pedig az említett tevékenység után fizetendő vagy előzetesen megfizetett héa levonásához való jog elismerését.

13 Az UP CAFFE megtámadta a vitatott adómegállapító határozat jogszerűségét az Upravni sud u Zagrebu (zágrábi közigazgatási bíróság, Horvátország) előtt, amely a kérdést előterjesztő bíróság.

14 E bíróság azt állítja, hogy azokat a nemzeti rendelkezéseket, amelyek lehetővé tették, hogy joggal való visszaélés okán héát vessenek ki az UP CAFFE-ra, csak az alapügyben szóban forgó adómegállapítási időszakot követően fogadták el, és hogy az Ustav Republike Hrvatske (a Horvát Köztársaság alkotmánya) tiltja a visszaható hatályú alkalmazást.

15 A kérdést előterjesztő bíróság ugyanakkor arra keresi a választ, hogy a horvát adóhatóságnak lehetősége van-e arra, hogy közvetlenül hivatkozzon a visszaélésszerű magatartás tilalmára vonatkozó uniós jogi elvre az ilyen adóztatás igazolása érdekében, figyelemmel a 2014. december 18-i Schoenimport „Italmoda" Mariano Previti és társai ítéletből (C-131/13, C-163/13 és C-164/13, EU:C:2014:2455) eredő elvekre. Rámutat arra, hogy az előtte folyamatban lévő ügy körülményei eltérnek azonban az ezen ítélet alapjául szolgáló ügy körülményeitől, mivel az előtte folyamatban lévő jogvita nem a héalevonáshoz, a héamentességhez vagy a héavisszatérítéshez való jogra, hanem a héamentességi rendszer alkalmazhatóságára vonatkozik.

16 E körülmények között az Upravni sud u Zagrebu (zágrábi közigazgatási bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Megköveteli-e az uniós jog a nemzeti hatóságoktól és bíróságoktól a [héa]kötelezettség megállapítását (nem pedig a visszatérítés iránti kérelem elutasítását) abban az esetben, ha az ügy objektív körülményei arra utalnak, hogy a héacsalást új társaság alapításával, azaz a korábbi társaság tevékenysége adófolytonosságának megszakításával követték el, amennyiben az adóalany tudta vagy tudnia kellett volna, hogy ilyen cselekményben vesz részt, és ha a nemzeti jog az adóztatandó tényállás megvalósulása időpontjában nem írja elő e kötelezettség megállapítását?"

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

17 Elöljáróban emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság eljárási szabályzatának 94. cikke arra kötelezi a kérdést előterjesztő bíróságot, hogy az uniós jognak az alapeljárás szempontjából hasznos értelmezése érdekében határozza meg az általa feltett kérdések ténybeli és jogi hátterét, vagy legalábbis fejtse ki azokat a ténybeli körülményeket, amelyeken e kérdések alapulnak.

18 A jelen ügyben az előterjesztett kérdés nem kifejezetten az uniós jog azon rendelkezésére vonatkozik, amelyet értelmezni kell.

19 Ezenkívül a héairányelv 285. cikke, amelyre az UP CAFFE és a horvát kormány is hivatkozik írásbeli észrevételeiben, szintén nem tűnik relevánsnak az alapügy szempontjából, az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban megjelölt ténybeli elemekre figyelemmel.

20 Mivel ugyanis a héairányelvet átültető, az alapügyben alkalmazott horvát jogi rendelkezések több mint 300 000 HRK [hozzávetőleg 39 000 euró] összegű héamentességi küszöbértéket írnak elő, úgy tűnik, hogy a héairányelv releváns rendelkezése *a priori* nem ezen irányelv 285. cikke, amely 5000

eurós mentességi küszöbértéket ír elő, hanem – amint arra az Európai Bizottság az írásbeli észrevételeiben rámutat – az említett irányelv 287. cikkének 19. pontja, amely előírja a Horvát Köztársaság számára annak lehetőségét, hogy 35 000 euró – a 2017/1768 végrehajtási határozattal 45 000 euróra növelt – összegű héamentességi értékhatárt alkalmazzon az alapügyben szóban forgó adómegállapítási időszakban.

21 Végül meg kell állapítani, hogy bár az előterjesztett kérdés szövege csalásra utal, az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban szolgáltatott információkból az következik, hogy az ezen ügyben felvetett kérdés valójában a visszaélésszerű magatartás tilalmának elvére vonatkozik.

22 Így az uniós jogra vonatkozó előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések relevanciájának vélelmére, valamint arra tekintettel, hogy a Bíróság rendelkezésére állnak azok a ténybeli és jogi elemek, amelyek szükségesek ahhoz, hogy a feltett kérdésre hasznos választ adhasson (lásd ebben az értelemben: 2024. június 25-i Ilva és társai ítélet, C-626/22, EU:C:2024:542, 47. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat), meg kell állapítani, hogy kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelvet a visszaélésszerű magatartás tilalmának elvével összefüggésben úgy kell-e értelmezni, hogy amennyiben megállapítást nyer, hogy valamely társaság létrehozása az ezen irányelv 287. cikkének 19. pontjában előírt héamentességi rendszernek a korábban valamely másik társaság által e rendszer alapján végzett tevékenységre vonatkozóan való alkalmazása fenntartására irányuló visszaélésszerű magatartásnak minősül, az említett irányelv megköveteli, hogy az így alapított társaság ne részesülhessen az említett rendszer előnyeiben, még az ilyen visszaélésszerű gyakorlatok nemzeti jogrendben való tilalmát előíró különös rendelkezések hiányában sem.

23 Először is a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából következik, hogy héarendszerben a visszaélésszerű magatartás megállapításához egyrészt az szükséges, hogy a héairányelv és az azt átültető nemzeti jogszabályok vonatkozó rendelkezéseiben előírt feltételek formális fennállása ellenére az érintett ügylet eredménye olyan adóelőny megszerzése legyen, amely ellentétes a fenti rendelkezések célkitűzéseivel, másrészt pedig, hogy az objektív körülmények összességéből kitűnik, hogy ezen ügyletek elsődleges célja valamely adóelőny megszerzése. A visszaélésszerű magatartás tilalma ugyanis nem releváns azokban az esetekben, amikor a végzett gazdasági tevékenységnek lehet más magyarázata is, mint pusztán az adóelőny elérése (lásd analógia útján: 2006. február 21-i Halifax és társai ítélet, C-255/02, EU:C:2006:121, 74. és 75. pont).

24 Ami a héairányelv azon rendelkezéseit illeti, amelyek ilyen visszaélés tárgyát képezhetik, a jelen ügyben az ezen irányelv 287. cikkének 19. pontjában előírt héamentességhez való jogot is bele kell foglalni, mivel a Horvát Köztársaság élt e szabályozás alkalmazásának lehetőségével.

25 A Bíróság ugyanis már kimondta, hogy amennyiben a héairányelvre alapított jog által biztosított előny esetleges megtagadása azt az általános elvet tükrözi, amely szerint az uniós jogrend által biztosított jogok nem gyakorolhatók visszaélésszerűen vagy csalárd módon, az ilyen megtagadás általában a nemzeti hatóságok és bíróságok feladata, függetlenül a visszaéléssel vagy csalással érintett héára vonatkozó jogtól (lásd ebben az értelemben: 2014. december 18-i Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti és társai ítélet, C-131/13, C-163/13 és C-164/13, EU:C:2014:2455, 46. pont).

26 A jelen ügyben ennélfogva a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak meghatározása, hogy a horvát adóhatóság helyesen állapította-e meg, hogy az UP CAFFE létrehozása a jelen ítélet 23. pontjában felidézett ítélkezési gyakorlat értelmében vett visszaélésszerű magatartásnak minősül, amelynek célja a héairányelv 287. cikkének 19. pontját átültető nemzeti rendelkezésekben előírt héamentességi rendszer kedvezményének fenntartása.

27 E tekintetben pontosítani kell, hogy az olyan adóelőny megszerzésére vonatkozó feltételt illetően, amelynek biztosítása ellentétes a héairányelv 287. cikkének 19. pontjában előírt héamentességi rendszer által követett célokkal, e rendszer az azzal járó adminisztratív egyszerűsítések révén lehetővé teszi a kisvállalkozások létrehozásának, tevékenységének és versenyképességének megerősítését, valamint az adóellenőrzéshez kapcsolódó adminisztratív terhek és a várható alacsony adóbevételek közötti észszerű kapcsolat fenntartását. Így e szabályozásnak az a célja, hogy ilyen adminisztratív terhektől mind a kisvállalkozásokat, mind az adóhatóságokat megkímélje (2020. július 9-i AJPF Caraş-Severin és DGRFP Timişoara ítélet, C-716/18, EU:C:2020:540, 40. pont).

28 Következésképpen, ha valamely társaságot abból a célból hoztak létre, hogy a héairányelv 287. cikkének 19. pontjában előírt héamentességi rendszer kedvezményét fenntartsák egy olyan tevékenység számára, amelyről úgy tűnik, hogy azt korábban egy másik társaság végezte, olyan időpontban, amikor ez utóbbi már nem felel meg az e rendszer alkalmazásához szükséges feltételeknek, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata, az ilyen adóelőny biztosítása nem felel meg az említett rendszer által követett céloknak.

29 Másodszor, ami az ilyen visszaélés megállapítása esetén levonandó jogkövetkezményeket illeti, az állandó ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy az esetleges adóelkerülés, adókikerülés, illetve a visszaélések megakadályozása olyan cél, amelyet a hatodik irányelv elismer, és kifejezetten támogat (lásd analógia útján: 2006. február 21-i Halifax és társai ítélet, C-255/02, EU:C:2006:121, 71. pont; 2014. december 18-i Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti és társai ítélet, C-131/13, C-163/13 és C-164/13, EU:C:2014:2455, 42. pont).

30 Amint az a jelen ítélet 25. pontjából kitűnik, a nemzeti hatóságoknak és bíróságoknak meg kell tagadniuk a héairányelv 287. cikkének 19. pontjában előírt héamentességi rendszer alkalmazását, ha objektív körülmények alapján megállapítható, hogy e rendszer alkalmazására visszaélésszerűen hivatkoztak.

31 Ami a kérdést előterjesztő bíróság által a kérdésében hivatkozott azon körülményt illeti, amely szerint a nemzeti jog nem ír elő a joggal való visszaélés tilalmára vonatkozó különös rendelkezéseket, emlékeztetni kell egyrészt arra, hogy a nemzeti bíróságok kötelesek a belső jogot úgy értelmezni, hogy a héairányelv eredményének elérése érdekében a lehető legteljesebb mértékig figyelembe veszik annak szövegét és célját, ami megköveteli, hogy hatáskörük keretei között tegyenek meg mindent a belső jog egészére tekintettel és az általuk elfogadott értelmezési módszerek alkalmazásával (lásd analógia útján 2014. december 18-i Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti és társai ítélet, C-131/13, C-163/13 és C-164/13, EU:C:2014:2455, 52. pont).

32 Így a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak megállapítása, hogy a horvát jogban van-e olyan jogszabály, legyen az valamely rendelkezés vagy valamely általános elv, amelynek értelmében tilos a joggal való visszaélés vagy más, az adókijátszásra vagy adókikerülésre vonatkozó rendelkezés, amelyet az adócsalás elleni küzdelemmel kapcsolatos uniós jogi követelményeknek megfelelően

lehetne értelmezni (lásd ebben az értelemben: 2014. december 18-i Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti és társai ítélet, C-131/13, C-163/13 és C-164/13, EU:C:2014:2455, 53. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

33 A jelen ügyben ennélfogva a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak meghatározása, hogy – amint azt a Bizottság javasolja – az ilyen megtagadást semmiképpen nem lehet-e az adózás rendjéről szóló törvény 9. cikkének vagy 11. cikkének az uniós joggal összhangban álló értelmezésére alapítani.

34 Másrészt és mindenesetre, ha bebizonyosodik, hogy a nemzeti jog nem tartalmaz ilyen, összhangban álló értelmezésre alkalmas szabályokat, ebből nem vonható le az a következtetés, hogy a nemzeti hatóságokat és bíróságokat megakadályoznák abban, hogy tiszteletben tartsák a héairányelv követelményeit, és ily módon visszaélésszerű magatartás esetén megtagadják az ezen irányelvben előírt jogból eredő előnyt (lásd analógia útján: 2014. december 18-i Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti és társai ítélet, C-131/13, C-163/13 és C-164/13, EU:C:2014:2455, 54. pont).

35 Ugyanis, bár az állandó ítélkezési gyakorlat szerint valamely irányelv önmagában nem keletkeztethet magánszemélyekre vonatkozó kötelezettséget, következésképpen arra a tagállam magánszemélyekkel szemben nem is hivatkozhat, a visszaélésszerű magatartás következményeként valamely jog gyakorlásának megtagadása nem tartozik az ezen ítélkezési gyakorlatban vizsgált tényállások körébe. (lásd ebben az értelemben: 2014. december 18-i Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti és társai ítélet, C-131/13, C-163/13 és C-164/13, EU:C:2014:2455, 55. pont).

36 Ez a megtagadás a jelen ítélet 25. pontjában felidézett azon elv körébe illeszkedik, amely szerint az uniós jogból eredő jogok nem gyakorolhatók visszaélésszerűen vagy csalárd módon, azok alkalmazását nem lehet oly módon kiterjeszteni, hogy az visszaélésszerű, sőt csalárd gyakorlatokra vonatkozzon (lásd ebben az értelemben: 2014. december 18-i Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti és társai ítélet, C-131/13, C-163/13 és C-164/13, EU:C:2014:2455, 56. pont; 2017. november 22-i Cussens és társai ítélet, C-251/16, EU:C:2017:881, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

37 Így mivel a visszaélésszerű cselekmények nem alapozhatnak meg uniós jogrendből eredő jogokat, a jelen ügyben a héairányelvben biztosított előny megtagadása ezen irányelv alapján nem jár az érintett magánszeméllyel szembeni kötelezettség keletkezésével, az csak azon megállapítás egyszerű következménye, miszerint a kívánt előny megszerzéséhez megkövetelt objektív követelményeket, amelyeket e jog tekintetében az említett irányelv ír elő, ténylegesen nem teljesítették, és így az ilyen megtagadáshoz nem szükséges semmilyen külön jogalap (lásd analógia útján: 2014. december 18-i Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti és társai ítélet, C-131/13, C-163/13 és C-164/13, EU:C:2014:2455, 57. pont; 2017. november 22-i Cussens és társai ítélet, C-251/16, EU:C:2017:881, 32. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

38 Következésképpen ebben az esetben inkább arról van szó, hogy az adóalany nem hivatkozhat a héairányelv által előírt jogra, amelynek a biztosításához kapcsolódó objektív feltételek nem teljesültek maga az adóalany által megvalósított ügyletet érintő visszaélésszerű gyakorlat miatt (lásd analógia útján: 2014. december 18-i Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti és társai ítélet, C-131/13, C-163/13 és C-164/13, EU:C:2014:2455, 58. pont). Ebből következik, hogy a héairányelv 287. cikkének 19. pontjában előírt héamentességben való részesülésre irányuló visszaélésszerű magatartás esetén a nemzeti hatóságoknak és bíróságoknak még ilyen értelmű

különös nemzeti rendelkezések hiányában is meg kell tagadniuk a rendszer előnyeiben való részesülést (lásd analógia útján: 2014. december 18-i Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti és társai ítélet, C-131/13, C-163/13 és C-164/13, EU:C:2014:2455, 62. pont; 2017. november 22-i Cussens és társai ítélet, C-251/16, EU:C:2017:881, 33. pont).

39 Ezenkívül a 2007. július 5-i Kofoed ítélet (C-321/05, EU:C:2007:408), amelyre az UP CAFFE hivatkozik annak alátámasztása érdekében, hogy a héamentességben való részesülés megtagadásának megalapozásához szükség van a joggal való visszaélésre vonatkozó különös nemzeti rendelkezésekre, nem cáfolja ezt a megállapítást. Ezen ítélet 38. és 48. pontjából az tűnik ki, hogy a Bíróság nem a visszaélésszerű magatartás tilalma elvének az alkalmazási feltételeiről határozott, hanem egy irányelvben foglalt, olyan konkrét rendelkezés alkalmazásának a feltételeiről, amely lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy az ezen irányelvben előírt mentességet megtagadják abban az esetben, ha az érintett ügylet fő célja vagy egyik fő célja a csalás vagy az adókikerülés. Egyébiránt, bár a Bíróság az említett ítélet 48. pontjában hangsúlyozta a joggal való visszaélésre, az adókijátszásra és az adóelkerülésre vonatkozó nemzeti jogi rendelkezések létezését, amelyek az uniós joggal összhangban értelmezhetők, ez az ítélkezési gyakorlat az említett másodlagos jogi rendelkezést érinti, és így nem alkalmazható a visszaélésszerű magatartás tilalmának általános elvére (lásd ebben az értelemben: 2017. november 22-i Cussens és társai ítélet, C-251/16, EU:C:2017:881, 38. pont).

40 Végül hozzá kell tenni, hogy visszaélésszerű gyakorlat esetén az érintett ügyleteket át kell minősíteni oly módon, hogy az a helyzet kerüljön visszaállításra, amely e gyakorlatot megvalósító ügyletek hiányában fennállt volna, ugyanakkor ezen átminősítés nem haladhatja meg az adó pontos megállapítása, valamint az adókijátszás elkerülése végett szükséges mértéket (lásd ebben az értelemben: 2006. február 21-i Halifax és társai ítélet, C-255/02, EU:C:2006:121, 92., 94. és 98. pont; 2010. december 22-i Weald Leasing ítélet, C-103/09, EU:C:2010:804, 48. és 52. pont; 2017. november 22-i Cussens és társai ítélet, C-251/16, EU:C:2017:881, 46. pont).

41 A Bíróság pontosította továbbá, hogy a visszaélésszerű magatartás tilalma elvének a héa területén való alkalmazása először annak a helyzetnek a meghatározását feltételezi, amely az ilyen magatartást megvalósító ügyletek hiányában fennállt volna, és ezt követően ezen „átminősített” helyzet értékelését a nemzeti jog és a héairányelv releváns előírásaira tekintettel (lásd analógia útján: 2017. november 22-i Cussens és társai ítélet, C-251/16, EU:C:2017:881, 47. pont).

42 A jelen ügyben ezek az elvek magukban foglalják legalábbis azt, hogy az a társaság, amelynek létrehozása visszaélésszerű magatartásnak minősül, azon héa hatálya alá tartozik, amely ilyen visszaélés hiányában alkalmazandó lett volna, és egyébiránt, ha a feltételek teljesülnek, megilleti az ugyanezen tevékenységre vonatkozóan fizetendő vagy előzetesen megfizetett héa levonásához való jog, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata

43 A fentiek összességére tekintettel az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelvet a visszaélésszerű magatartás tilalmának elvével összefüggésben úgy kell értelmezni, hogy amennyiben megállapítást nyer, hogy valamely társaság létrehozása az ezen irányelv 287. cikkének 19. pontjában előírt héamentességi rendszernek a korábban valamely másik társaság által e rendszer alapján végzett tevékenységre vonatkozóan való alkalmazása fenntartására irányuló visszaélésszerű magatartásnak minősül, az említett irányelv megköveteli, hogy az így alapított társaság ne részesülhessen az említett rendszer előnyeiben, még az ilyen visszaélésszerű gyakorlatok nemzeti jogrendben való tilalmát előíró különös rendelkezések hiányában sem.

A költségekről

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

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

A visszaélésszerű magatartás tilalmával összefüggésben értelmezett, a 2016. május 25-i (EU) 2016/856 tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelvet úgy kell értelmezni, hogy amennyiben megállapítást nyer, hogy valamely társaság létrehozása az ezen 2006/112 irányelv 287. cikkének 19. pontjában előírt hozzáadottértékadó-mentességi rendszernek a korábban valamely másik társaság által e rendszer alapján végzett tevékenységre vonatkozóan való alkalmazása fenntartására irányuló visszaélésszerű magatartásnak minősül, az említett 2006/112 irányelv megköveteli, hogy az így alapított társaság ne részesülhessen az említett rendszer előnyeiben, még az ilyen visszaélésszerű gyakorlatok nemzeti jogrendben való tilalmát előíró különös rendelkezések hiányában sem.

Aláírások