A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nagytanács)

2006. február 21.*

A C-255/02. sz. ügyben,

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

a **Halifax plc,**

a **Leeds Permanent Development Services Ltd,**

a **County Wide Property Investments Ltd**

és

a **Commissioners of Customs & Excise**

* Az eljárás nyelve: angol.

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nagytanács),

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

főtanácsnok: M. Poiares Maduro,
hivatalvezető: K. Sztranc tanácsos,

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

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

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

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

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

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

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

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

meghozta a következő

Ítéletet

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

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

Jogi háttér

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

4 Az irányelv 4. cikkének (1) bekezdése alapján adóalany az a személy, aki a (2) bekezdésben meghatározott bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére. A „gazdasági tevékenység" fogalmát a hivatkozott (2) bekezdés úgy határozza meg, hogy az a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét magában foglalja, és különösen így minősül azon tevékenység is, amely bevétel elérése érdekében materiális vagy immateriális javak tartós hasznosítását foglalja magában.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

12 A Halifax banki tevékenységgel foglalkozó vállalkozás. Az általa teljesített szolgáltatásnyújtások túlnyomó része HÉA-mentes. Az alapeljárás tényállásának megvalósulása idején az előzetesen felszámított HÉA kevesebb, mint 5%-át tudta visszaigényelni.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

28 A Halifax 2000. április 6-án bérbe adta a West Bank-i ingatlant a Leeds Development részére, majd megállapodást kötöttek, amely alapján a Leeds Development díj ellenében engedményezte a hivatkozott bérleti szerződést a Property-re. Egy másik megállapodásban a Property kötelezettséget vállalt, hogy az ingatlant albérletbe adja a Halifax részére.

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

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

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

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

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

– Adómentes ügyletnek minősülnek a Leeds Development 2000. április 6-án kötött megállapodásai, amelyekben a Propertyre engedményezte a négy ingatlan

bérletét. Mivel az ügyletek másik üzleti évre estek, e szolgáltatásnyújtások nem érintették a Leeds Developmentnek a 2000. március 31-ével végződő üzleti évbe tartozó, 2000 februári és márciusi bevallási időszakra eső előzetesen felszámított adó visszaigényléséhez fűződő jogát.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

ii) amelynek nincs önálló üzleti célja,

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

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

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

Az első kérdés a) pontjáról

44 Az első kérdés a) pontjában a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keres választ, hogy az alapeljárás tárgyát képezőkhöz hasonló ügyletek termékértékesítésnek, illetve szolgáltatásnyújtásnak és gazdasági tevékenységnek minősülnek-e a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja, 4. cikkének (1) és (2) bekezdése, 5. cikkének (1) bekezdése, és 6. cikkének (1) bekezdése értelmében, amennyiben azokat kizárólag adóelőny elérése céljából végzik, és nincs más üzleti céljuk.

A Bíróság elé terjesztett észrevételek

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

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

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

A Bíróság álláspontja

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

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

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

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

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

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

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

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

56 Az említett elemzés, valamint a termékértékesítés és a szolgáltatásnyújtás fogalmainak vizsgálata valójában azt mutatja, hogy a hatodik irányelv szerinti adóköteles tevékenységeket meghatározó fogalmak mindegyike objektív jellegű, és az érintett tevékenységek céljától és eredményétől függetlenül alkalmazandó (lásd ebben a tekintetben a C-354/03., C-355/03. és C-484/03. sz., Optigen és társai egyesített ügyekben 2006. január 12-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-483. o.] 44. pontját).

57 Amint a Bíróság a C-4/94. sz., BLP Group ügyben 1995. április 6-án hozott ítéletének (EBHT 1995., I-983. o.) 24. pontjában megállapította, hogy az adóhatóságnak azon kötelezettsége, amely alapján vizsgálatot kellene indítania az adóalany szándékának megállapítása iránt, ellentétes lenne a HÉA közös rendszerének azon céljával, hogy – a különleges esetektől eltekintve – az érintett ügylet objektív jellegének figyelembevételével szavatolja a jogbiztonságot, és megkönnyítse a HÉA alkalmazásához szorosan kapcsolódó intézkedéseket,.

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

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

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

(1) bekezdése és 6. cikkének (1) bekezdése értelmében, feltéve, hogy teljesítik az említett fogalmak alapjául szolgáló objektív feltételeket, még abban az esetben is, ha azokat kizárólag adóelőny elérése céljából végzik, bármilyen más üzleti cél nélkül.

A második kérdésről

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

A Bíróság elé terjesztett észrevételek

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

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

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

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

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

A Bíróság álláspontja

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

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

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

70 A visszaélésszerű magatartás tilalma a HÉA területére is kiterjed.

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

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

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

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

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

76 A nemzeti bíróság feladata annak megállapítása, hogy a nemzeti jog bizonyítási szabályaira figyelemmel – amennyiben általuk a közösségi jog hatékonysága nem sérül – fennállnak-e a visszaélésszerű magatartás megállapításának feltételei az előtte folyó eljárásban (lásd a C-515/03. sz., Eichsfelder Schlachtbetrieb ügyben 2005. július 21-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-7355. o.] 40. pontját).

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

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

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

80 Az adósemlegesség elvével és következésképpen az adólevonási rendszer céljával ellentétes lenne, ha az adóalanyoknak teljes egészben megengednék az előzetesen felszámított HÉA levonását abban az esetben, ha a rendes üzleti tevékenységük keretében a hatodik irányelvnek vagy az azt átültető nemzeti szabályozásnak a

levonási rendszerre vonatkozó rendelkezéseivel összhangban álló ügylet alapján e HÉA levonása nem vagy csak részben lenne lehetséges.

81 Ami azon második feltételt illeti, miszerint az érintett ügyleteknek adóelőny elérésére kell irányulniuk, emlékeztetni kell arra, hogy a nemzeti bíróság feladata az érintett ügyletek valós tartalmának és jelentésének megállapítása. Ennek során e bíróság figyelembe veheti ezen ügyletek tisztán mesterséges jellegét, valamint az adóteher-csökkentési tervben érintett gazdasági szereplők közötti jogi, gazdasági vagy személyes kapcsolatokat (lásd ebben a tekintetben a már hivatkozott Emsland-Stärke ügyben hozott ítélet 58. pontját).

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

83 Végül emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 17. és azt követő cikkeiben rögzített adólevonási jog a HÉA mechanizmusának szerves részét képezi, és az elvben nem korlátozható. E mechanizmus a beszerzési ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében közvetlenül érvényesül (lásd különösen a C-62/93. sz., BP Soupergaz ügyben 1995. július 6-án hozott ítélet [EBHT 1995., I-1883. o.] 18. pontját és a C-110/98–C-147/98. sz., Gabalfrisa és társai egyesített ügyekben 2000. március 21-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-1577. o.] 43. pontját).

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

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

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

Az első kérdés b) pontjáról

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

A Bíróság elé terjesztett észrevételek

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

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

a) a Halifax volt a fenti ügyletek irányítója;

b) a Halifax kamatmentesen biztosította az ügyletek finanszírozását;

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

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

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

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

A Bíróság álláspontja

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A költségekről

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

A fenti indokok alapján, a Bíróság (nagytanács) a következőképpen határozott:

1) **A felmerülthöz hasonló ügyletek az 1995. április 10-i 95/7/EK tanácsi irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK (hatodik) tanácsi irányelv 2. cikkének 1. pontja, 4. cikkének (1) és (2) bekezdése, 5. cikkének (1) bekezdése és 6. cikkének (1) bekezdése értelmében termékértékesítésnek, illetve szolgáltatásnyújtásnak és gazdasági tevékenységnek minősülnek, feltéve hogy teljesítik az említett fogalmak alapjául szolgáló objektív feltételeket, még abban az esetben is, ha azokat kizárólag adóelőny elérése céljából hajtják végre, bármilyen más üzleti cél nélkül.**

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

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

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

Aláírások