DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2006. március 14. [1]

I – Bevezetés

1. A Cour de cassation [Belgium] egy nemzeti jogszabálynak a hozzáadottértékadó (a továbbiakban: HÉA) közös rendszere keretében kifejtett hatályával kapcsolatban kérdezi a Bíróságot, amely jogszabály semmisnek tekinti a jogellenes célt szolgáló szerződéseket és következésképpen azon csalárd tevékenységeket, amelyek célja az állam megtévesztése ezen adó igazgatásában és alkalmazásában.

2. Konkrétan azt kérdezi, hogy a „körhinta" jellegű adókijátszásban ez az adásvételi szerződés érvényességét érintő következmény megakadályozza-e a megfizetett adó levonását, és két esetet különböztet meg: az egyikben a vevő jóhiszeműen kötött szerződést (C-440/04. sz. ügy), míg a másikban részt vett az adókijátszásban (C-439/04. sz. ügy). [2]

3. Az Optigen és társai egyesített ügyekben 2006. január 12-én hozott ítélet [3] választ ad az első esetre, mivel lehetővé teszi az adóalany számára az adó levonását, amennyiben annak nem volt tudomása arról, hogy az ügylet kiterjedtebb csalárd tevékenység része, amelyet abból a célból hajtanak végre, hogy az államkincstártól pénzeket vonjanak el.

4. A második esettel kapcsolatos bizonytalanság eloszlatására – amikor az adóalany aktívan közreműködik az adókijátszásban – a Halifax és társai ügyben 2006. február 21-én nemrég hozott ítélet [4] ad megfelelő értelmezési irányvonalakat.

1 – Eredeti nyelv: spanyol.

2 – A Cour de cassation két további előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéssel fordult a Bírósághoz (a C-42/05. sz., Ring Occasions és Fortis Banque ügy, valamint a C-378/05. sz. Samotor-ügy), amelyek megegyeznek az itt előterjesztett kérdésekkel.

3 – C-354/03., C-355/03. és C-484/03. sz. egyesített ügyek (EBHT 2006., I-483. o.).

4 – C-255/02., C-419/02. és C-223/03. sz. ügyek (EBHT 2006., I-1609. o., I-1685. o., I-1751. o.).

II – Jogi háttér

A – *A HÉA közösségi szabályozása*

5. Az első irányelv[5] 2. cikke szerint:

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

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

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

6. E szabályozással összhangban a hatodik irányelv[6] az adóköteles tevékenységek két kategóriáját különbözteti meg: a „termékértékesítést" és a „szolgáltatásnyújtást", és az előbbit úgy határozza meg, mint a materiális javak feletti tulajdonjog átengedését (az 5. cikk (1) bekezdése).

7. A szabályozás kiterjed mindazon ügyletekre, amelyeket belföldön bárki önállóan végez, a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatásnyújtók valamennyi tevékenységét, beleértve az egyéb szakmai tevékenységeket is (a 2. cikk (1) bekezdése, valamint a 4. cikk (1) és (2) bekezdése).

8. A 17. cikk megállapítja, hogy az adó levonására vonatkozó jog azon időpontban keletkezik, amikor a levonható adó felszámíthatóvá válik, és meghatározza az e jog gyakorlásának feltételeit.

9. Az adómentességeket szabályozó hatodik irányelv (13–16. cikk) hivatkozik az „adókijátszások és adókikerülések" megakadályozásának szükségességére, amely célkitűzés feljogosítja a tagállamot arra, hogy eltérjen ezen irányelvtől (a 27. cikk (1) bekezdése).

5 – A tagállamok forgalmi adókra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló, 1967. április 11-i 67/227/EGK első tanácsi irányelv (HL 1967. 71., 1301. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 3. o.).

6 – A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet 23. o.).

B – *A belga jog*

10. A belga polgári törvénykönyv nem tulajdonít joghatást a szerződéses cél nélküli, a megtévesztő vagy jogellenes célt szolgáló kötelezettségeknek (1131. cikk), és úgy tekinti, hogy a szerződéses cél akkor jogellenes, ha azt törvény tiltja vagy a jó erkölcsbe, illetve a közrendbe ütközik (1133. cikk).

11. Ezen elvek alapján a kérdést előterjesztő bíróság, a Cour de cassation [7] semmisnek ítélte a HÉA megfizetésének elkerülésére irányuló szerződést, mivel a felek egyike jogellenes célból szerződött, jóllehet e célokat a másik fél nem ismerte.

12. A Cour de cassation tehát azt állítja, hogy az ilyen szándékkal megvalósított tulajdonátruházás semmis, és a HÉA-kódex [8] (a hatodik irányelv 5. cikkének (1) bekezdését átültető) 10. cikkének 1.§-a értelmében nem minősíthető „termékértékesítésnek", következésképpen a fent említett HÉA-kódex (a hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdését átültető) 45. cikkének 1.§-ában megállapított adólevonási jog nem illeti meg a vevőt még akkor sem, ha nem ismerte az eladó jogellenes indítékát.

III – Az alapeljárások tényállása

A – *A C-439/04. sz. ügy*

13. Az Axel Kittel által képviselt, jelenleg csődeljárás alatt álló, Computime Belgium (a továbbiakban: Computime) nevű társaság informatikai alkatrészek nagykereskedelmével foglalkozott, amelyeket Belgiumban szerzett be abból a célból, hogy azokat az Európai Unió többi államába, többek között Luxemburgba exportálja.

14. A luxemburgi címzett az alkatrészeket egy, szintén a Nagyhercegségben honos harmadik félnek adta tovább, aki a maga részéről visszaküldte őket Belgiumba a Computime szállítójának. [9]

7 – A 2000. október 12-én hozott ítélet, C.99.0136.F. sz. fellebbezés (Bull., I, 543. sz.).

8 – Az 1969. július 3-i törvénnyel (*Moniteur belge*, 1969. július 17.) létrehozott és az 1992. december 28-i törvénnyel (*Moniteur belge*, 1992. december 31.) módosított, a hozzáadottértékadóról szóló kódex.

9 – Az adóellenőrök megállapították, hogy a Computime a CPU Pentium Intel ugyanazon mikroprocesszor-kartondobozokkal kereskedett rövid időn belül (1997. január 10-től június 30-ig) többször is. A 3290 ügyletből 736 esetben olyan kartondobozokat használtak, amelyeket már többször, némelyiket akár hatszor is értékesítettek.

15. Ez a szállító egyáltalán nem fizette be a Computime-nak kiszámlázott HÉA-t, azonban rendszeresen levonta a ráhárított HÉA-összegeket.

16. A Cour de cassation szerint a Computime tudott a csalárd tevékenységről.

B – *A C-440/04. sz. ügy*

17. Aillaud úr az Auto Mailt cégtől beszerzett tizenhat darab luxusautót átruházta a Recolta Recycling (a továbbiakban: Recolta) társaságra, amelyek után megkapta a HÉA megfelelő összegét.

18. Rögtön ezután a Recolta az Auto Mailre ruházta át a gépjárműveket abból a célból, hogy azokat más tagállamokban értékesítsék, ami a HÉA-kódex korábbi 43. cikke alapján adómentes tevékenység volt.

19. A gépjárművek valójában soha nem hagyták el Belgiumot, hanem speciális, az adóelkerülést szolgáló különböző értékesítési láncban vettek részt. Aillaud úr és az Auto Mail pedig együttműködtek abból a célból, hogy ne kelljen a kiszámlázott HÉA-t megfizetni.

20. Az e körülmények alapján megindított büntetőeljárásokban a Recolta ügyvezetőjével szemben eljárást megszüntető végzést hoztak.

IV – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

21. A hatóság nem engedélyezte a Computime és a Recolta számára a megfizetett HÉA levonását; e határozatot mindkét cég megtámadta, azonban eltérő sikerrel, ugyanis a Tribunal de première instance de Verviers a 1999. július 28-án hozott ítéletében elutasította a Computime keresetét, míg egy másik, 1996. október 1-jén hozott ítéletében igazat adott a Recoltának; e döntéseket a Cour d'appel de Liège 2002. május 29-én illetve 2001. november 9-én külön-külön megerősítette.

22. A benyújtott két fellebbezés nyomán a Cour de cassation felfüggesztette az eljárást, és az EK 234. cikke alapján előzetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Abban az esetben, ha a termékértékesítés olyan adóalany részére történik, aki az eladó által elkövetett adókijátszás tudta nélkül, jóhiszeműen kötött szerződést, a hozzáadottérték-adó semleges-

ségének elvéből következik-e az, hogy az adásvételi szerződésnek valamely belső polgári jogi – az eladó által elérni kívánt cél jogellenessége miatt közérdekbe ütköző szerződéshez a semmisség jogkövetkezményét fűző – szabály folytán fennálló érvénytelensége következtében ezen adóalany elveszti az adó levonásához való jogát?

2) Eltérő-e a válasz akkor, ha a semmisséget maga a hozzáadottérték-adó kijátszása okozza?

3) Eltérő-e a válasz akkor, ha az adásvételi szerződés semmisségét a belső jog szerint eredményező jogellenes cél a hozzáadottérték-adónak a két szerződéses fél előtt ismert kijátszása?"

23. Az első két kérdés megegyezik a két vizsgált ügyben, a harmadik azonban csak a C-439/04. sz. Kittel-ügyre vonatkozik.

V – A Bíróság előtti eljárás

24. A Bíróság elnöke – tekintettel az ügyek tárgya közötti összefüggésre – a 2005. január 28-án hozott végzéssel a C-439/04. és C-440/04. sz. ügy egyesítéséről határozott.

25. A. Kittel, a Recolta, a Bizottság, valamint a belga és az olasz kormány a Bíróság alapokmányának 23. cikkében rögzített határidőn belül írásbeli észrevételt nyújtott be.

26. A 2006. február 9-i tárgyaláson – az olasz kormány kivételével – valamennyi beavatkozó megjelent, és észrevételeiket szóban terjesztették elő.

VI – A körhinta jellegű adókijátszás működése

27. A Közösségen belüli kereskedelem szemmel láthatóan a HÉA-elkerülésnek melegágya, ez az elkerülés különböző formákat ölthet, bár minden esetben „láncba" szerveződik.

28. Az adókijátszás – a legegyszerűbb megnyilvánulási formájában – a következőképpen megy végbe: [10]

– „A" („bábcég") adómentesen értékesít „B"-nek („körhintamozgató" vagy „eltűnő kereskedő") „X" tagállamból „Y" tagállamba;

– a termékeket HÉA-fizetés nélkül beszerző „B" ezeket saját, „Y" tagállamában „C"-nek („ügynök") értékesíti, amelytől megkapja az adót, majd röviddel ezután eltűnik, anélkül hogy az adót az államkincstárba befizetné; [11]

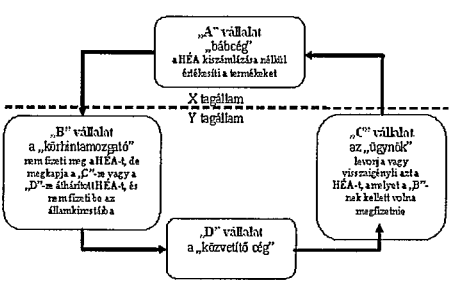
– „C" levonja a „B"-től történt beszerzéseinek megfelelő HÉA-t, és a HÉA-t felszámítva értékesíti az árut az „Y" tagállam piacán.

29. Az államkincstárnak okozott kár megegyezik azzal az adóréssel, amelyet „C" megfizetett „B"-nek, de utóbbi nem fizetett be az államkincstárba.

30. Bizonyos esetekben a „B" és „C" között fennálló kapcsolat álcázása céljából egy vagy több „D" vállalkozás („közvetítő cég" vagy „fedőcég") is bekapcsolódik.

31. A „láncolatból" akkor lesz „körhinta", amikor a „C" ügynök, ahelyett hogy „Y" tagállam területére korlátozná tevékenységét, adómentesen értékesít az áruk származási országában, „X"-ben honos vállalkozás részére, amely az „A" bábcég is lehet. Miután az áru ebben az államban van, a visszaélést végtelenszer meg lehet ismételni. Az adókijátszás akkor derül ki, amikor „C" visszaigényli az adót. [12]

32. Az ügyeskedés világosabban látszik az alábbi ábrán:



10 – A Bizottság 2004. április 16-i jelentése a Tanács és az Európai Palament részére a közigazgatási együttműködési intézkedéseknek a HÉA-csalás elleni harcban való alkalmazásáról (COM(2004) 260 végleges, 6. és 7. o.).

11 – Ez a pont ad magyarázatot a „pisztráng" becenévre, amellyel könnyen sikló volta miatt illetik.

12 – Ebben az ún. „dokumentumalapú körhinta jellegű adókijátszásban" nem is léteznek áruk, egyszerű számlaforgalommal helyettesítik őket.

33. A C-439/04. sz. ügyben nem szerepelt a „D" közvetítő. A Computime – amelyről úgy tűnt, hogy tudott az adókijátszásról – játszotta a „C" ügynök szerepét, míg a belga szállítója volt a „B" körhintamozgató, és a luxemburgi cégek töltötték be az „A" bábcégek szerepét.

34. A másik ügyben (C-440/04) az egész folyamat Belgiumban zajlott, de a jogosulatlan hasznot olyan Közösségen belüli ügyletből szerezték, amelyet a főszereplői nem szándékoztak befejezni. A csalárd tevékenység két láncolatban folyt. Az egyikben, a legegyszerűbben, az Auto Mail (a „B" körhintamozgató) elvonta az Aillaud úrnak (a „C" ügynök) értékesített gépkocsik után kapott HÉA-t. Ezeket a gépjárműveket a Recolta (az „A" bábcég) – amely nem tudott a csalárd tevékenységről – HÉA-mentesen értékesítette magának az Auto Mailnek azzal a sajátossággal, hogy a Recolta a gépjárműveket Aillaud úrtól szerezte be, és megfizette a HÉA-t. A másik lánc egy harmadik fél, a „C" ügynök jelenléte miatt válik bonyolulttá, aki Aillaud urat a „D" közvetítő szerepébe kényszeríti, de a fenti ábrától eltérő pozícióba„ az „A" bábcég szerződő feleként.

35. Az adókijátszás szélsőséges és összetett formáinak csak az ezeket kitalálók fantáziája szab határt. Osztom tehát Poiares Maduro főtanácsnok véleményét, aki az Optigen és társai egyesített ügyekben ismertetett indítványának 8. pontjában – amelyre fentebb céloztam – hangsúlyozza, hogy ezek célja minden esetben az, hogy ne kelljen elszámolni a HÉA jogcímén beszedett összeggel.

VII – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések elemzése

36. A Cour de cassation azon adóalanyok adólevonási jogával kapcsolatban teszi fel nekünk kérdéseit, akik nem vettek részt az adókijátszásban, [13] de azt – akár szándékosan, akár figyelmetlenségből – megkönnyítették. [14]

A – *Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első két kérdés (a jóhiszemű adóalanyokról)*

37. E dilemmára – mint azt a bevezetőben vázoltam – az Optigen és társai ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet nyújt meg-

13 – Az államkincstárnak a körhintamozgató vezetője okozza a kárt.

14 – Mint bábcég, ügynök vagy egyszerű közvetítő.

oldást, amely az adólevonási jogot azonos körülmények mellett teljes egészében fenntartja.

38. Ehhez nem lehet semmit – vagy csak nagyon keveset – hozzáfűzni, nemcsak amiatt, mert igen új az ítélet, hanem alapvetően azért is, mert az alkalmazott megoldás helytálló. Utalva a hatodik irányelvben található fogalmak objektív jellegére (43–45. pont) és az adósemlegesség elvétől vezérelt HÉA általános céljára, amely kizárja az ügyletek jogszerűsége függvényében tett megkülönböztetéseket (49. pont), a Bíróság hangsúlyozta, hogy az adókijátszásban nem érintett ügyletek adóköteles eseményt jelentenek, amennyiben azok olyan adófizetőnek tulajdoníthatók, akinek az adólevonási jogát nem érinti az a tény, hogy az ügyletek – a ő tudta nélkül – valószínűleg illegális kereskedelmi lánc részét képezik (51–54. pont).

39. Ezen ítéletből megállapíthatjuk, hogy a közös HÉA-rendszer nem teszi lehetővé, hogy az adólevonás kedvezményét – arra hivatkozva, hogy a belga polgári törvénykönyv semmisnek tekinti a szerződést – megvonjuk attól a személytől, aki jóhiszeműen [15] szerez be javakat, és nem tud az eladó által elkövetett adókijátszásról.

15 – E szubjektív körülményt az egyes belső jogrendek bizonyítási szabályaival összhangban kell megállapítani úgy, hogy az ne sértse a közösségi rendelkezések érvényesülését (lásd az 57. pontot).

B – *Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdés (az adókijátszásról tudó adóalanyokról)*

40. A megoldás nem annyira egyértelmű akkor, amikor a vevő tud a csalárd tevékenységről. Ez esetben két lehetőség áll fenn: 1) a vevő tud róla, de távol tartja magát, anélkül hogy ebből bármilyen előnyre tenne szert, vagy 2) közreműködik a csalásban, és jogosulatlan előnyhöz jut.

1. Az első lehetőség

41. A válasz itt sem különbözhet azon esettől, amikor az adóalanynak nincs köze az adókijátszáshoz.

42. Az Optigen és társai egyesített ügyekben hozott ítélet indokolása itt teljes mértékben érvényesül, ugyanis a tevékenység nem veszíti el gazdasági érvényességét azért, mert a tevékenység gyakorlója tud az üzleti partnerét vezérlő jogellenes indítékokról, ugyanis a HÉA-köteles tevékenység váltja ki az ebből eredő adólevonási jogot.

43. Az ezen adóra irányadó semlegesség tiltja, hogy az adó tárgyát képező ügyleteket

kivonják e szabályozás hatálya alól. Az Optigen és társai egyesített ügyekben hozott ítélet ismételten megerősítette, hogy az adólevonási jog attól függetlenül alkalmazandó, hogy a fizetendő HÉA-t más, korábbi vagy későbbi ügyletek jogcímén megfizették-e (54. pont).

44. Azon „tisztességtelen" adós magatartása, aki nem jelzi az államkincstárnak az adókijátszást, különböző következményekkel [16] jár, de emiatt soha nem lehet eltérni a HÉA-rendszer alapvető elvétől, miszerint a HÉA – a korábbi szakaszokat terhelő adó levonásával – a termelési és értékesítési folyamat minden egyes szakaszára alkalmazandó. [17]

2. A második lehetőség

a) Megfelelő támpont az elemzéshez

45. Amennyiben mindannyian részt vesznek a csalárd tevékenységben, akkor ez adókijátszást jelent, tekintettel arra, hogy a cél az államkincstár elkerülése.

46. Az ilyen helyzetre a tagállamoknak választ kell adniuk, és adott esetben a hatodik irányelv 27. cikkének (1) bekezdése keretében ezen irányelvtől eltérő, különös intézkedéseket kell bevezetniük, vagy pedig a 21. cikk (3) bekezdésével [18] összhangban az adó együttes és egyetemleges megfizetését kell előírniuk, az arányosság és a jogbiztonság elvének tiszteletben tartása mellett. [19]

47. Ezen intézkedések mindenképpen szükségesek, de nem elegendőek, hiszen egymástól el is térhetnek, mivel különböző eredetűek, és így megkérdőjelezik a közös HÉA-rendszer egységességét.

48. Ezen túlmenően: ha a tagállam nem lépne fel, akkor a legelemibb logikának mondana ellent a visszaélésszerű magatartás megtűrése, hiszen így az minden jogi szankció alól mentesülne. [20]

16 – Például felelőssé tenni az visszatartott elvont bevételekért (lásd a 46. pontot).

17 – A jelen indítvány 58. és soron következő pontjaiban megvizsgálom e jognak a HÉA szerkezetében játszott központi szerepét.

18 – A hozzáadottérték-adó fizetésére kötelezett személy meghatározása tekintetében a 77/388/EGK irányelv módosításáról szóló, 2000. október 17-i 2000/65/EK tanácsi irányelv (HL L 269., 44. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 338. o.) a (3) bekezdés beillesztésével módosította a 21. cikket.

19 – Poiares Maduro főtanácsnok a C-384/04. sz., Federation of Technological Industries és társai ügyben 2005. december 7-én ismertetett indítványában (EBHT 2006., I-4191. o.) azt javasolja a Bíróságnak, hogy a fent hivatkozott 21. cikk (3) bekezdése fényében adjon választ, és úgy véli, hogy az említett elvek tiszteletben tartása mellett nincs akadálya annak, hogy a tagállamok egyetemlegesen felelőssé tegyék azon személyeket, akik a körhinta jellegű ügylet teljesítésekor tudták, illetve akikről feltételezhetjük, hogy tisztában voltak azzal, hogy az adó nem lesz befizetve az adó megfizetéséért (39. pont, (1) bekezdés, második albekezdés).

20 – Poiares Maduro főtanácsnok a Halifax és társai ügyben 2005. április 7-én ismertetett indítványának 76. pontjában óva int e kockázattól.

49. Meg kell vizsgálni tehát, hogy a közösségi jog valamely általános elve egységes fellépést követel-e a jelen esetekhez hasonló helyzetekben, amikor is a főszereplők tudatában vannak a helyzet jogellenességének.

50. Joggal való visszaélést valósítanak meg azok a hálózatok, amelyekben a résztvevők egyike nem fizeti be az államkincstárba az általa felszámított és egy másik személy által levont HÉA összegét, ugyanis egy jogszabályi rendelkezést (a hatodik irányelv 17. cikkét) annak céljával ellentétesen előnyszerzésre használnak, és abból a célból végzik a szokásos kereskedelmi feltételeken kívül eső tevékenységet, hogy jogalap nélkül gazdagodjanak.

51. A nehézség következésképpen abban rejlik, hogy meg kell vizsgálni, hogy a joggal való visszaélés tilalma a HÉA területén is alkalmazandó-e.

b) A joggal való visszaélés és a közös HÉA-rendszer

52. Ezt a pontot éppen a Halifax és társai ügyben hozott, fent hivatkozott ítéletben vetették fel, amikor is Poiares Maduro főtanácsnok abból a célból vizsgálta (a 60. és azt követő pontok) a Bíróság által hozott különböző ítéleteket,[21] hogy azokból levezesse azt az elvet, miszerint „a jogalanyok nem alkalmazhatják visszaélésszerűen vagy csalárd módon a közösségi jogi normákat".[22]

53. Poiares Maduro főtanácsnok kollégámmal egyetértésben úgy vélem, hogy nincs akadálya annak, hogy ez az elv legyen irányadó a HÉA területén. Sőt az adókikerülés elleni küzdelem olyan célkitűzés, amelyet a hatodik irányelv az adómentességekről szóló cikkeiben elismer és támogat, amint arra a Gemeente Leusden és Holin Groep egyesített ügyekben hozott ítélet[23] is emlékeztet, és ahogy azt a Halifax és társai ügyben hozott ítélet[24] megismételte. El kell kerülni a HÉA-ról szóló közösségi jogszabályok pusztán azért történő retorikai hivatkozását, hogy az ott előírtakkal ellentétes előnyre tegyenek szert.

54. A nehézség nem a joggal való visszaélés érvényesítésében, hanem az alapjául szolgáló

21 – A közösségi ítélkezési gyakorlat az alábbi területeken vizsgálta a joggal való visszaélést: a) az alapvető szabadságjogok (a 33/74. sz. Van Binsbergen-ügyben 1974. december 3-án hozott ítélet [EBHT 1974., 1299. o.] 13. pontja, a 115/78. sz. Knoors-ügyben 1979. február 7-én hozott ítélet [EBHT 1979., 399. o.] 25. pontja és a C-212/97. sz. Centros-ügyben 1999. március 9-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-1459. o.] 24. pontja); b) a társadalombiztosítás (a C-206/94. sz. Paletta-ügyben 1996. május 2-án hozott ítélet [EBHT 1996., I-2357. o.] 24. pontja); c) közös mezőgazdasági politika (a 125/76. sz. Cremer-ügyben 1977. október 11-én hozott ítélet [EBHT 1977., 1593. o.] 21. pontja és a C-8/92. sz., General Milk Products ügyben 1993. március 3-án hozott ítélet [EBHT 1993., I-779. o.] 21. pontja); d) a társasági jog (a C-367/96. sz., Kefalas és társai ügyben 1998. május 12-én hozott ítélet [EBHT 1998., I-2843. o.] 20. és 28. pontja és a C-373/97. sz. Diamantis-ügyben 2000. március 23-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-1705. o.] 33. pontja).

22 – Ezeket a kifejezéseket La Pergola főtanácsnok alkalmazza a fent hivatkozott Centros-ügyben ismertetett indítványának 20. pontjában.

23 – A C-487/01. és a C-7/02. sz. egyesített ügyekben 2004. április 29-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-5337. o.) 76. pontja.

24 – Az ítélet 71. pontja.

feltételek meghatározásában rejlik. Nem hiábavaló tehát, hogy ezen a jogszerűség elvétől vezérelt területen, a jogbiztonság és megjelenési formáinak egyike, a bizalomvédelem elve döntő szerepet játszanak abban, hogy a polgárok előre és pontosan megismerhessék a kötelezettségeik terjedelmét. [25] Ezenkívül a polgárok az ügyleteik kialakításában és így azok adóügyi következményeinek mérséklésében [26] szabadsággal is rendelkeznek, amikor az adóterhük csökkentése érdekében gazdasági megfontolásból választanak az adómentes és az adóköteles ügyletek között, [27] következésképpen nem róható fel nekik, hogy az adófizetés mérséklése érdekében hasznot húztak valamely rendelkezésből vagy joghézagból. [28]

55. Az előbbi eszmefuttatások olyan eszközöket kínálnak nekünk, amelyekkel meghatározhatjuk a joggal való visszaélés fogalmát a HÉA területén. Először is kétségtelen, hogy az adóalanynak az ügyletek kialakítására vonatkozó szabadságát úgy kell gyakorolnia, hogy betartsa a rávonatkozó jogi szabályozáshoz kapcsolódó jogosultságok feltételeit. Más szóval: tiszteletben kell tartania a jogalkotói szándékot, amely nem valósul meg abban az esetben, ha a közösségi jogszabályban előírt feltételek látszólagos tiszteletben tartása mellett az adóalany annak rendelkezéseivel ellentétes eredményt céloz meg és ér el. [29]

56. A második eszköz az ügylet célját érinti, amely nem másra, mint az igény létrehozására [30] és ezáltal a jogosulatlan előny megszerzésére irányul. [31] Azon felül, hogy az adólevonás jogosultjának tisztában kell lennie a tevékenység csalárd jellegével, elengedhetetlen, hogy más résztvevőkkel egyetértésben járjon el úgy, hogy az önálló gazdasági

25 – Amint ezt a C-17/01. sz. Sudholz-ügyben 2004. április 29-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-4243. o.) 34. pontja – egy másik ítéletre hivatkozva – pontosan kifejti.

26 – Például a Bizottság által az írásbeli észrevételeiben hivatkozott, a C-23/98. sz. Heerma-ügyben 2000. január 27-én hozott ítélet (EBHT 2000., I-419. o.) alapjául szolgáló ügyben ismertetett indítványában, Cosmas főtanácsnok külön kiemeli minden természetes személy cégalapításhoz való jogát és azt, hogy nincs akadálya annak, hogy egy vagy több személy – HÉA-alanyként – szolgáltatást nyújtson, és terméket értékesítsen hozzátartozóinak (28. pont).

27 – A C-4/94. sz., BLP Group ügyben 1995. április 6-án hozott ítélet (EBHT 1995., I-983. o.) 26. pontja és a C-108/99. sz., Cantor Fitzgerald International ügyben 2001. október 9-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-7257. o.) 33. pontja. Poiares Maduro főtanácsnok a Halifax és társai ügyben ismertetett indítványában világosan fogalmaz e ponttal kapcsolatban, hangsúlyozva, hogy nincs olyan jogi kötelezettség, hogy a vállalkozást úgy kell működtetni, hogy az állam adóbevételeit maximalizálják (85. pont).

28 – Amint arra a Bíróság a Gemeente Leusden és Holin Groep ügyben hozott, fent hivatkozott ítéletének 79. pontjában hivatkozott.

29 – Poiares Maduro főtanácsnok pontosan meghatározza, hogy a szabályozás céljának és célszerűségének a tevékenység eredményével való összehasonlításáról van szó, úgyhogy nem beszélhetünk visszaélésről, ha ez az eredmény két törvényes lehetőség közüli választásból ered (a Halifax és társai ügyre vonatkozó indítvány 88. pontja).

30 – Ha ezt más indokkal támasztják alá, akkor nem beszélhetünk joggal való visszaélésről. Ilyen körülmények mellett az adóelőnyt nem nyújtó jogi rendelkezés fiatlan, általános elv alapján történő értelmezése túl széles mérlegelési jogkörrel ruházná fel az adóhatóságokat annak meghatározásával kapcsolatban, hogy valamely adott ügylet melyik célkitűzését kellene meghatározónak tekinteni (a Halifax és társai ügyre vonatkozó indítvány 89. pontja) a szükséges jogbiztonság sérelmét illetően.

31 – Ezt a két szempontot, amelyet a C-110/99. sz., Emsland-Stärke ügyben 2000. december 14-én hozott ítéletben (EBHT 2000., I-11569. o.) alkalmaztak – ez az ítélet megtagadta az exportáló visszatérítési jogát, annak ellenére, hogy az a jog megszerzéséhez előírt feltételeket kifejezetten betartotta (52. és 53. pont) –, a Halifax és társai ügyben hozott ítéletben újra alkalmazták (74. és 75. pont).

tartalmat nélkülöző szerződés pusztán az elért hasznot leplezze.

57. A nemzeti bíróságok hatáskörébe tartozik annak megállapítása, hogy a konkrét eset a fent említett jellemzőket mutatja-e, egyúttal pedig alkalmazniuk kell a nemzeti jog bizonyítási szabályait, feltéve, hogy ez nem sérti a közösségi jogrend hatályátérvényesülését. [32] A vizsgálatuk lefolytatása során figyelembe kell venniük a gazdasági szereplők között fennálló jogi, gazdasági és személyes kapcsolatokat; [33] és két mutató rendkívül fontos: az egyik az adólevonási jognak érvényt szerző fél jogosulatlan haszna, a másik pedig a folyamatban elfoglalt helye, mivel minél közelebb van az adott személy a fiktív ügylethez, annál erősebb a gyanú, hogy részt vett az adókijátszásban.

c) Az adólevonási jog a körhinta jellegű adókijátszásban

58. Az adólevonási jog a közös HÉA-rendszer lényege: mentesíti a vállalkozót a tevékenysége során fizetendő vagy megfizetett adó alól, azáltal hogy a fogyasztónak továbbszámlázza az adót. Az adólevonási jog feltételét képezi a semlegesség elvének, tekintettel arra hogy a köztes gazdasági szereplők számára lehetővé teszi, hogy a szállítóiknak a HÉA jogcímén megfizetett összegeket levonhassák az adóalapjukból, így az adóhatóságtól a vételi és eladási áraik közötti különbségnek megfelelő adórészt kapják meg. [34]

59. E megfontolások megerősítik, hogy ez a jog azon időpontban keletkezik, amikor a HÉA az adóköteles tevékenységekhez felhasznált termékek és szolgáltatások értékesítésével felszámíthatóvá válik (a hatodik irányelv 17. cikkének (1) és (2) bekezdése). Ellenben amikor azok nem adóköteles vagy ezen adó hatálya alá tartozó, de adómentes tevékenységekhez kapcsolódnak, az adó nem számítható fel, illetve nem vonható le, tekintettel arra hogy a levonás kizárólag az általa érintett adókötelezettségen alapul. Ha ez utóbbi nem áll fenn, mert kizárólag abból a célból folytatnak csalárd tevékenységet, hogy mesterségesen megalapozzák az adólevonási jogot, indokolatlan az olyan teher ellentételezése, amelyet valójában nem is egyenlítettek ki. Ez a magyarázata annak, hogy a Bíróság elismeri azt a lehetőséget, hogy a létrejött adólevonási jog nem gyakorolható, mivel – a hatodik irányelv 20. cikke keretében történő esetleges módosításoktól

32 – Az Emsland-Stärke ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 54. pontja, valamint a C-515/03. sz., Eichsfelder Schlachtbetrieb ügyben 2005. július 21-én hozott ítélet (EBHT 2005., I-7355. o.) 40. pontja, valamint a Halifax és társai ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 76. pontja.

33 – Az Emsland-Stärke ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 58. pontja, valamint a Halifax és társai ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 81. pontja.

34 – Ilyen értelmű döntés született a C-317/94. sz., Elida Gibbs ügyben 1996. október 24-én hozott ítélet (EBHT 1996., I-5339. o.) 33. pontjában, a C-427//98. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 2002. október 15-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-8315. o.) 42. pontjában és a C-152/02. sz., Terra Baubedarf-Handel ügyben 2004. április 29-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-5583. o.) 36. pontjában.

eltekintve – az szükséges, hogy se adókijátszás, se visszaélés ne merüljön fel. [35]

60. Így tehát, tekintettel az adólevonási jognak tulajdonított központi szerepre, ha ezt a jogot megtagadjuk attól az adóalanytól, amelyik olyan láncolatban vesz részt, amelyben az ő közreműködése és a beleegyezése nélkül egy harmadik érdekelt fél nem fizeti be az általa felszámított HÉA összegét, az a lánc megbontásához vezetne, és az adó objektív jellegét szüntetné meg, meghiúsítva az első HÉA-irányelv óta kinyilvánított célt, a kereskedelem általános fogyasztási adóval való terhelését. Az ilyen esetekben nem a fizetés elkerülését célzó mesterkedésről van szó, hanem kizárólag szabályos ügyletekről, következésképpen a hatodik irányelv szerinti gazdasági ügyletekről, amelyek közé becsúszik a visszaélésszerű magatartás. Ebből kifolyólag ha az adóalany nem tud arról, hogy olyan kiterjedt ügyletbe keveredett, amelynek célja az adókötelezettség kikerülése, vagy ha, bár tud róla, távol tartja magát a tiltott összejátszástól, akkor ez az ő adólevonási jogát nem érinti. Amint láttuk, ez volt a Bíróság álláspontja az Optigen és társai egyesített ügyekben hozott ítéletben, amely állásponthoz a jelen indítványban csatlakozom.

61. Másrészt ugyanezt a torzulást idézné elő azon szerződő fél adólevonási jogának gyakorlása, aki szándékosan vett részt a körhinta jellegű adókijátszásban, ugyanis a fiktív ügyleteket megvalósító csalárd tevékenység célja a jogos indok nélküli adócsökkentés. Már jeleztem, hogy bizonyos esetekben a csalárd tevékenységet egyszerű számlaforgalommal, valódi áruforgalom nélkül bonyolítják le. Habár ezek gazdasági jelentősége nyilvánvaló, jogi szempontból hatástalanok. Nem téved tehát a belga kormány, amikor azt állítja, hogy az ilyen ügyeskedések nem rendelkeznek a hatodik irányelv 5. cikkében meghatározott adóköteles tevékenységek jellemzőivel, ugyanis a vállalkozó ezeket nem az üzletmenete keretében folytatja.

62. Röviden összefoglalva: az első és a hatodik HÉA-irányelv nemcsak lehetővé teszi, hanem meg is követeli, hogy vonják meg a jogosult adólevonási jogát, amikor szándékosan ilyen típusú visszaélésszerű láncolatban vesz részt, amelyek megítélésére a fent kifejtett szempontokat kell figyelembe venni. E tekintetben a Fini H ügyben hozott ítélet [36] emlékeztetett arra, hogy a nemzeti bíróságoknak meg kell tagadniuk az adólevonási jogot, ha megállapítást nyer, hogy jogellenesen gyakorolják (34. pont).

35 – A C-400/98. sz. Breitsohl-ügyben 2000. június 8-án hozott ítélet (EBHT 2000., I-4321. o.) 41 pontja és a C-396/98. sz., Schloßstraße ügyben 2000. június 8-án hozott ítélet (EBHT 2000., I-4279. o.) 42. pontja elfogadta ezt a megközelítést, hasonlóan a Halifax és társai ügyben hozott, már többször hivatkozott ítélet 84. pontjához.

36 – A C-32/03. sz. ügyben 2005. március 3-án hozott ítélet (EHBT 2005., I-1599. o.).

VIII – Végkövetkeztetések

63. Az előbbi megfontolások fényében azt javasolom a Bíróságnak, hogy a Cour de cassation által feltett kérdésekre az alábbi módon válaszoljon:

„1) A tagállamok forgalmi adókra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló, 1967. április 11-i 67/227/EGK első tanácsi irányelvvel és a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelvvel ellentétes, ha az az adóalany, aki a termékeket úgy szerezte be, hogy nem volt tudomása az eladó által elkövetett adókijátszásról, az adólevonási jogát amiatt veszíti el, hogy a belső polgári jog semmisnek tekinti az adásvételi szerződést.

2) Ugyanez érvényes, ha az az adóalany, akinek tudomása van az adókijátszásról, abban nem vesz részt, és abból semmilyen haszonra sem tesz szert.

3) Ha az adóalany szándékosan közreműködik az ilyen típusú ügyletben, amelyet kizárólag az adófizetési kötelezettség csökkentése céljából hoztak létre, és amely joggal való visszaélést valósít meg, a fent hivatkozott közös HÉA-rendszer az adólevonási jogának megvonását követeli."