# A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2006. január 12. *

A C-354/03., C-355/03. és C-484/03. sz. egyesített ügyekben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelmek tárgyában, amelyeket a High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Egyesült Királyság) a Bírósághoz 2003. november 18-án és 19-én érkezett, 2003. július 28-i (C-354/03. és C-355/03.) és 2003. október 27-i (C-484/03.) határozataival terjesztett elő az előtte

az **Optigen Ltd** (C-354/03.),

a **Fulcrum Electronics Ltd** (C-355/03.),

a **Bond House Systems Ltd** (C-484/03.)

és

a **Commissioners of Customs & Excise**

* Az eljárás nyelve: angol.

között folyamatban lévő eljárásokban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: A. Rosas tanácselnök, J. Malenovský, J.-P. Puissochet, S. von Bahr (előadó) és U. Lõhmus bírák,

főtanácsnok: M. Poiares Maduro,
hivatalvezető: L. Hewlett főtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2004. december 8-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– az Optigen Ldt képviseletében T. Beazley QC és J. Herberg barrister,

– a Fulcrum Electronics Ltd képviseletében R. Englehart QC és A. Lewis barrister,

– a Bond House Systems Ltd képviseletében K. P. E. Lasok QC és M. Patchett-Joyce barrister,

– az Egyesült Királyság Kormánya képviseletében C. Jackson (C-354/03., C-355/03. és C-484/03.) és K. Manji (C-484/03.), meghatalmazotti minőségben, segítőik: R. Anderson QC és I. Hutton barrister,

– a cseh kormány képviseletében T. Boček, meghatalmazotti minőségben (C-354/03., C-355/03. és C-484/03.),

– a dán kormány képviseletében J. Molde és A. Rahbøl Jacobsen, meghatalmazotti minőségben, segítőjük: P. Biering advokat (C-484/03.),

– az Európai Unió Tanácsa képviseletében A.-M. Colaert és J. Monteiro, meghatalmazotti minőségben (C-354/03. és C-355/03.),

– az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében R. Lyal, meghatalmazotti minőségben (C-354/03., C-355/03. és C-484/03.),

a főtanácsnok indítványának a 2005. február 16-i tárgyaláson történt meghallgatását követően

meghozta a következő

## Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelmek a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelvvel (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.) módosított, a tagállamok forgalmi adókra vonatkozó jogszabályainak összehango-

lásáról 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., a továbbiakban: első irányelv), valamint az 1995. április 10-i 95/7/EK irányelvvel (HL L 102., 18. o.) módosított 77/388 irányelv (a továbbiakban: hatodik irányelv) értelmezésére irányulnak.

2 E kérelmeket az Optigen Ltd (a továbbiakban: Optigen), a Fulcrum Electronics Ltd, felszámolás alatt (a továbbiakban: Fulcrum), a Bond House Systems Ltd (a továbbiakban: Bond House) és a Commissioners of Customs & Excise (a továbbiakban: Commissioners) közötti három jogvitában terjesztették elő, amelyek tárgya az, hogy utóbbi olyan mikroprocesszorok Egyesült Királyságban történt beszerzése után megfizetett hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) visszaigénylése iránti kérelmeket utasított el, amelyeket ezt követően másik tagállamba vittek ki.

## Jogi háttér

3 Az első irányelv 2. cikkének szövege a következő:

„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 hozzáadottérték-adó-összeg levonását követően kell felszámítani.

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

4 A hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja szerint a HÉA hatálya az adóalanyként eljáró személy által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítésre és szolgáltatásnyújtásra terjed ki.

5 Az említett irányelv 4. cikkének (1) bekezdése szerint adóalanynak minősül az a személy, aki az e cikk (2) bekezdésében meghatározott bármely gazdasági tevékenységet önállóan végzi. A „gazdasági tevékenység" fogalmát az említett (2) bekezdés úgy határozza meg, hogy az magában foglalja a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét, különösen a materiális vagy immateriális javak tartós hasznosítását a bevétel elérése érdekében.

6 Ugyanezen irányelv 5. cikkének (1) bekezdése szerint „»Termékértékesítés«: a materiális javak feletti tulajdonjog átengedése".

7 A hatodik irányelv 17. cikkének (1)–(3) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„(1) Az adó levonására vonatkozó jog azon időpontban keletkezik, amikor a levonható adó felszámíthatóvá válik.

(2) 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 belföldön fizetendő, illetve megfizetett hozzáadottérték-adó, amelyet részére egy másik adóalany szállított vagy fog szállítani, illetve teljesített vagy teljesíteni fog;

b) a behozott termékekre fizetendő vagy megfizetett hozzáadottérték-adó;

[...]

(3) A tagállamok továbbá biztosítják valamennyi adóalany részére a (2) bekezdésben meghatározott hozzáadottérték-adó levonását vagy visszatérítését, amennyiben az a termékeket és szolgáltatásokat a következő célokra használja fel:

a) a 4. cikk (2) bekezdése szerinti gazdasági tevékenységekkel kapcsolatos, másik országban folytatott ügyletek, amelyek tekintetében előzetes adólevonásra keletkezett volna joga, ha ezeket belföldön végezte volna;

[...]"

## Az alapügyek

8 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatokból következik, hogy az alapügyek tényállása idején az Optigen, a Fulcrum és a Bond House társaságok tevékenysége elsősorban mikrochipek Egyesült Királyságban honos társaságoktól történő beszerzését és más tagállamokban honos vevők részére történő továbbértékesítését foglalta magában.

9 Az Optigen 2002. június hónapra vonatkozóan 7 millió GBP-t meghaladó, visszatérítendő nettó HÉA-különbözetet igényelt vissza. A Commissioners 2002. október 16-i és 31-i határozataiban elutasította ezt a kérelmet 7 millió GBP-t valamivel meghaladó összegben. A Commissioners 2002. október 30-i határozatában hasonlóképpen elutasította az ugyanezen év júliusára vonatkozó, 13 millió GBP-t valamivel meghaladó összeg visszatérítését e társaság részére.

10 A Fulcrum 2002 júniusára vonatkozóan közel 7,2 millió GBP, előzetesen felszámított nettó HÉA-különbözetet igényelt vissza. A Commissioners 2002. november 11-i határozatában elutasította ezt a kérelmet közel 2 millió GBP tekintetében. Hasonlóképpen elutasította 2002. júliusára vonatkozóan megközelítőleg 1,1 millió GBP visszatérítését azon kérelem alapján, amelynek teljes összege közel 4 millió GBP-t tett ki. Továbbá 2003 februárjában a Commissioners előzetesen felszámított HÉA címén közel 160 000 GBP összegről szóló adófizetési felszólítást küldött a Fulcrum részére, amely megítélése szerint a 2002 májusára vonatkozóan tévesen visszatérített összegnek felelt meg.

11 A Bond House 2002 májusára vonatkozóan előzetesen megfizetett HÉA címén megközelítőleg 16,3 millió GBP visszatérítése iránt nyújtott be kérelmet, amelyet a Commissioners elutasított. 2002 szeptemberében a Commissioners a Bond House tudomására hozta, hogy elfogadja a visszaigényelt összegből valamivel több, mint 2,7 millió GBP visszatéríthetőségét.

12 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatokból következik, hogy a szóban forgó ügyletek olyan értékesítési láncok részét képezik, amelyekben az alapügyek felpereseinek tudtán kívül jogsértő, azaz olyan HÉA-fizetésre köteles kereskedő is érintett, amely azonban anélkül tűnt el, hogy tartozását megfizette volna az adóhatóságok felé, vagy olyan kereskedő is érintett, amely hamis HÉA-számot, azaz nem a saját adószámát használta fel, és az ilyen gyakorlat a Commissioners szerint „körhinta" jellegű adókijátszásnak minősül.

13 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatok alapján a C-354/03. és C-355/03. sz. ügyekben és a Commissioners szerint a C-484/03. sz. ügyben a „körhinta" jellegű adókijátszás elvben az alábbi módon működik:

– Az egyik tagállamban honos társaság (A) valamely másik tagállamban honos társaság (B) részére terméket értékesít.

– B társaság, amely jogsértő vagy hamis HÉA-számot felhasználó kereskedő, veszteséggel továbbértékesíti e termékeket e második tagállamban honos közbenső társaság (C) részére. Utóbbi értékesítések nyereségesek is lehetnek. A B társaság HÉA fizetésére kötelezett az említett termékek értékesítése után, mivel azonban ugyanezeket a termékeket használta fel adóköteles tevékenységéhez, élhet az előzetesen felszámított HÉA levonásához való jogával is. Másfelől a C társaság felé előzetesen kiszámlázott adó megfizetésére köteles, azonban még azelőtt eltűnik, hogy ennek összegét az államkincstárnak megfizetné.

– A C társaság pedig továbbértékesíti az érintett termékeket a második tagállamban valamely másik közbenső társaság részére (D), és miután levonta abból az előzetesen megfizetett HÉÁ-t, megfizeti az előzetesen kiszámlázott HÉÁ-t az államkincstárnak, és így tovább mindaddig, amíg a második

tagállamban valamely másik társaság e termékeket ki nem viszi valamely másik tagállamba. Ez a kivitel mentes a HÉA alól, az exportáló társaság mégis jogosult az említett termékek beszerzése után előzetesen megfizetett HÉA visszaigénylésére. Ha a vevő az A társaság, akkor valódi „körhinta" jellegű adókijátszásról van szó.

– A folyamat ismétlődhet.

14 A C-354/03. és C-355/03. sz. ügyekben a kérdést előterjesztő bíróság megállapítja, hogy a Commissioners mindenekelőtt arra az állításra alapozta határozatait, miszerint az Optigen és a Fulcrum szóban forgó beszerzései nem tekinthetők a HÉA hatálya alá tartozó kereskedelmi tevékenység céljára felhasznált vagy arra szánt termékértékesítésnek, úgyhogy az e beszerzések alkalmával állítólag megfizetett HÉA-összegek nem minősülnek előzetesen felszámított adónak az 1994. évi HÉÁ-ról szóló törvény (Value Added Tax Act 1994) értelmében. Ezek után a HÉA szempontjából a vonatkozó értékesítések nem minősülnek kereskedelmi tevékenység során végzett termékértékesítésnek, és ezért egyáltalán nem keletkeztetnek visszaigénylési jogot. Végül objektíven megítélve a szóban forgó beszerzések és értékesítések nem rendelkeznek gazdasági tartalommal, és nem képezik gazdasági tevékenység részét. Ennélfogva ezek a beszerzések nem tekinthetők olyan termékértékesítésnek, amelyet ilyen tevékenység céljára használtak fel, vagy arra szántak, és ezek az értékesítések nem tekinthetők a HÉA hatálya alá tartozó gazdasági tevékenység során végzett termékértékesítésnek.

15 Az Optigen és a Fulcrum megtámadta e határozatokat a VAT and Duties Tribunal, London előtt, amely a két ügyet egyesítette.

16 A VAT and Duties Tribunal, London 2003. május 23-i határozatában elutasította az e társaságok által benyújtott kereseteket, és úgy ítélte meg, hogy a Commissioners jogosan állapította meg, hogy a kérdéses ügyletekre nem terjed ki a HÉA hatálya.

Úgy ítélte meg, hogy nincs joga a kereskedőnek az olyan termékekre előzetesen megfizetett HÉÁ-t visszaigényelni, amelyeket ezt követően az Egyesült Királyságon kívül honos vállalkozások részére értékesített tovább, ha az értékesítési láncban jogsértő kereskedő vagy idegen HÉA-számot felhasználó kereskedő is részt vesz, még abban az esetben sem, ha a visszaigénylést benyújtó kereskedő semmilyen módon nem volt a más kereskedők terhére rótt mulasztások és HÉA-számmal való visszaélések részese, és nem is volt tudomása sem erről, sem arról, hogy azon értékesítési lánc, amely magában foglalta az érintett kereskedő beszerzéseit és értékesítéseit, harmadik személyek által, az ő tudomása nélkül elkövetett „körhinta" jellegű adókijátszás részét képezi.

17 Az Optigen és a Fulcrum fellebbezést nyújtott be a High Court of Justice (England & Wales), Chancery Divisionhöz a VAT and Duties Tribunal ítélete ellen.

18 A C-484/03. sz. ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozat szerint a Commissoners úgy érvel, hogy – mivel a szóban forgó értékesítési láncok célja csalás elkövetése volt –, az azok részét képező összes ügylet – beleértve a Bond House által végzetteket is – nem rendelkezik gazdasági tartalommal. Ebből következik, hogy jogsértő ügyletekre nem terjed ki a HÉA hatálya, és a Bond House által a szállítói részére HÉA jogcímen előzetesen megfizetett összegek nem minősülnek HÉA-fizetésnek, és ezért ez a társaság nem jogosult ezen összegek visszaigénylésére.

19 A Bond House 2002 augusztusában keresetet nyújtott be a VAT and Duties Tribunal, Manchesterhez a Commissoners határozata ellen.

20 A VAT and Duties Tribunal, Manchester a 2003. május 8-i kiegészítéssel módosított 2003. április 29-i ítéletében megállapította, hogy a szóban forgó 27 értékesítésből 26 ügylet nem minősül gazdasági tevékenységnek a hatodik irányelv értelmében, és ezért ezekre nem terjed ki a HÉA hatálya. Úgy ítélte meg, hogy ezek az értékesítések

csalárd célú ügyletsorozatot képeznek. Ezek a műveletek még akkor sem rendelkeznek gazdasági tartalommal, ha a Bond House-nak nem volt tudomása erről a célról, és semmilyen jogsértést nem követett el, és azokat objektív körülmények alapján kell megítélni. Ezért nincs jelentősége annak, hogy a Bond House nem követett el jogsértést. Végül a Bond House nem hivatkozhatott a bizalomvédelem elvére annak érdekében, hogy az általa megfizetett HÉÁ-ra vonatkozó visszaigénylési kérelmének helyt adjanak, és a Commissioners az említett kérelmező e visszaigénylésének elutasításával nem sértette meg sem az arányosság és a jogbiztonság elvét, sem az emberi jogokat.

21 A Bond House fellebbezést nyújtott be ezen ítélet ellen a High Court of Justice (England & Wales), Chancery Divisionhöz.

## Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések és a Bíróság előtti eljárás

22 A kérdést előterjesztő bíróság a C-354/03. és C-355/03. sz. ügyekben rögzíti, hogy az alapügy tényállása megállapítottnak tekinthető. Az alábbiakat releváns tényként említi meg:

– „Körhinta" jellegű adókijátszás valósult meg.

– Az Optigen és a Fulcrum ártatlan felek, nem voltak részesei a csalásnak, amelyről nem volt tudomásuk és nem volt okuk arról tudniuk, hacsak nem mint valamely kereskedő közönséges ügyfeleinek és valamely másik tagállamban honos társaság közönséges szállítóinak.

– Az Optigennek és a Fulcrumnak semmilyen kapcsolata nem volt jogsértő vagy idegen HÉA-számot felhasználó kereskedővel.

– A Fulcrum által bonyolított azon 9 beszerzés, amelyre vonatkozóan elutasították a HÉA visszaigénylését, számára nem tűnik eltérőnek az általa az érintett negyedévben bonyolított 467 másik beszerzéstől.

– Akkor, amikor az Optigen és a Fulcrum megvásárolta a termékeket, és megfizette az előzetesen felszámított HÉÁ-t, a „körhinta" még nem zárult le, és még nem „tűnt el" a jogsértő kereskedő, úgyhogy valószínűleg ezen események egyike sem következett be.

23 A C-484/03. sz. ügyben a kérdést előterjesztő bíróság megállapítja, hogy a Bond House kifogásolja a VAT and Duties Tribunal, Manchester ténymegállapításainak vagy következtetéseinek egy részét. Az alábbiak szerepelnek a nem vitatott tények között:

– A Bond House-t a Commissioners jóhiszeműnek tartotta, és egyáltalán nem gyanúsította HÉA-kijátszással.

– Ez a társaság nem tudott a Commissioners által hivatkozott csalás létezéséről, és nem járt el gondatlanul.

– A Bond House egyáltalán nem kötött üzletet olyan szállítóval, amely a Commissioners szerint csalárd módon járt el.

– A Bond House által végzett valamennyi ügylet valós volt, mint ahogyan az érintett termékek beszerzését és értékesítését megelőző és követő ügyletei is: minden egyes ügylet alkalmával átruházták és kifizették e termékeket.

– Azok az ügyletek, amelyek tekintetében a VAT and Duties Tribunal, Manchester úgy ítélte meg, hogy nincs gazdasági tartalmuk, nem különböztek a Bond House által végzett azon más ügyletektől, amelyek gazdasági tartalmát nem kifogásolták, mivel semmi nem utalt arra, hogy azok a „körhinta" jellegű adókijátszás részét képezték.

24 A Bond House lényegében azt állítja, hogy – mivel a szóban forgó beszerzéseket és értékesítéseket ténylegesen teljesítették – nem lehet azt állítani, hogy a HÉA szempontjából nem minősülnek „termékértékesítésnek" vagy „gazdasági tevékenységnek" pusztán azért, mert az értékesítési lánc másik pontján – anélkül, hogy erről a Bond House-nak tudomása lett volna – egy csaló HÉÁ-t számlázott ki valamely ügyfélnek, de erről nem tett bevallást a Commissioners felé. Továbbá nincs ok arra, hogy bárki azt higgye, hogy a csalás elkövetése előtt és után végzett azon ügyletek, amelyek e csalás vagy csaló létezéséről tudomással nem rendelkező személyeket érintenek, részét képezték az említett csalásnak vagy a csalók tervének. A VAT and Duties Tribunal, Manchester határozata ellentétes a HÉA közös rendszerének szellemével. A csalás elleni küzdelem eszközeként ez a határozat aránytalan és elrettentő hatással lehet a legális kereskedelemre, és sérti az EK 28. cikket. Az említett határozat ellentétes a jogbiztonság elvével is, mivel az adóalanyok már a legkisebb bizonyossággal sem bocsáthatnak ki HÉÁ-t tartalmazó számlákat, illetve nem tölthetik ki adóbevallásukat.

25 A Commissioners lényegében úgy érvel, hogy a „körhinta" jellegű adókijátszás keretében végzett ügyletek nem minősülnek gazdasági tevékenységnek a hatodik irányelv értelmében. A szóban forgó 26 ügyletnek tehát nincs gazdasági tartalma, és azokra nem terjed ki a hatodik irányelv hatálya. Ezek az ügyletek nem tartoznak a

„gazdasági tevékenység" körébe, és nem minősülnek a Bond House részére vagy általa végzett „termékértékesítésnek". Az a határozat, amely elutasította utóbbi számára a szóban forgó HÉA visszatérítését, nem sérti az arányosság elvét vagy a jogbiztonság elvét, és nem csorbítja az emberi jogokat.

26 E körülmények között a High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division az eljárást felfüggesztette, és előzetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

A C-354/03. és C-355/03. sz. ügyekben:

„1) A HÉA közös rendszerében – tekintettel az [...] [első] tanácsi irányelvre és a [...] [hatodik] tanácsi irányelvre – a kereskedő valamely ügylet után megfizetett HÉA levonásához való jogát:

a) kizárólag azon egyes ügylet alapján kell-e megítélni, amelyben a kereskedő részt vett, beleértve a kereskedő ügyletkötési szándékait, vagy

b) az ügyletek összessége alapján kell-e megítélni, beleértve az azt követő ügyleteket is, amelyek olyan értékesítési körláncot alkotnak, amelynek részét képezik az egyes ügyletek, és amely magában foglalja a lánc más résztvevőinek azon szándékait is, amelyről a kereskedőnek nincs tudomása, és/vagy arról nem is tudhat, és/vagy

c) a körlánc azon résztvevőinek az egyes ügyleteket megelőző vagy követő csalárd magatartásai és szándékai alapján kell-e megítélni, amelyek érintettségéről a kereskedő nem tud, és amelyek magatartásáról és szándékairól a kereskedőnek nincs tudomása, és/vagy arról nem tudhat, és/vagy

d) valamely más szempont alapján kell-e megítélni, és ha igen, akkor mely az?

2) Ellentétes-e az arányosság, az egyenlő elbánás és a jogbiztonság általános elveivel olyan ügyletek kizárása a HÉA rendszeréből, amelyekben ártatlan kereskedő is részt vett, amelyek azonban harmadik személyek által működtetett „körhinta" jellegű adókijátszás részét képezik?"

A C-484/03. sz. ügyben:

„1) Figyelemmel a közösségi jog általános elveire (különösen az arányosság és a jogbiztonság általános elveire) és az EK-Szerződés 28. cikkére:

a) a szóban forgó körülmények között »adóalanyként« járt-e el a felperes a hatodik irányelv 2. cikke (1) bekezdése értelmében, ha 26 ügylet során mikroprocesszort szerzett be az Egyesült Királyságban honos eladóktól, és nem az Egyesült Királyságban honos vevőknek értékesítette azokat?

b) a szóban forgó körülmények között »gazdasági tevékenységet« folytatott-e a felperes a hatodik irányelv 4. cikkének értelmében, ha 26 ügylet során mikroprocesszort szerzett be az Egyesült Királyságban honos eladóktól, és nem az Egyesült Királyságban honos vevőknek értékesítette azokat?

c) a szóban forgó körülmények között a 26 ügylet során a hatodik irányelv 5. cikkének (1) bekezdése szerinti »termékértékesítés« volt-e a felperes Egyesült Királyságban honos eladóktól történő mikroprocesszor-beszerzése?

d) a szóban forgó körülmények között, a 26 ügylet során a hatodik irányelv 5. cikkének (1) bekezdése szerinti »termékértékesítés« volt-e a felperes nem Egyesült Királyságban honos vevők részére történő mikroprocesszor-értékesítése?

2) Az 1. kérdés a)–d) pontjára adott válaszokra tekintettel megállapítható-e a közösségi jog általános elveinek (különösen az arányosság és a jogbiztonság elveinek) megsértése?"

27 A Bíróság elnöke 2003. szeptember 19-i végzésével az írásbeli, a szóbeli szakasz lefolytatása és az ítélethozatal céljából egyesítette a C-354/03. és a C-355/03. sz. ügyeket.

28 Ezt követően a Bíróság elnöke 2004. június 15-i végzésével a szóbeli szakasz lefolytatása és az ítélethozatal céljából a C-484/03. sz. üggyel egyesítette ezeket ügyeket.

## Az első kérdésekről

29 Az ezen ügyekben feltett első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni egyrészről, hogy a szóban forgóhoz hasonló ügyletek vajon adóalanyként eljáró személy által végzett termékértékesítésnek és gazdasági

tevékenységnek minősülnek-e a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja, 4. cikke és 5. cikkének (1) bekezdése értelmében, amennyiben nem valósítanak meg HÉA-kijátszást, azonban olyan értékesítési lánc részét képezik, amelyben valamely azt megelőző vagy követő másik ügylet csalást valósít meg, anélkül hogy az első ügyleteket végző gazdasági szereplő azt tudná vagy tudhatná, másrészről pedig, hogy vajon ilyen körülmények között az említett gazdasági szereplőnek korlátozható-e az előzetesen megfizetett HÉA levonásához való joga.

*A Bírósághoz benyújtott észrevételek*

30 Az Optigen és a Fulcrum úgy ítéli meg, hogy az első és a hatodik irányelvre tekintettel a HÉA közös rendszerében a kereskedő valamely ügylet után megfizetett adó visszaigényléséhez való jogát azon egyes ügylet alapján kell megítélni, amelyben a kereskedő részt vett, beleértve a kereskedő ügyletkötési szándékait, és nem az azt megelőző és követő ügyletek fényében, amelyekről ez a kereskedő nem tudott és nem tudhatott, valamint nem más olyan kereskedők csalárd magatartásaira és szándékaira hivatkozva, amelyek érintettségéről az említett kereskedő nem tud, és amelyekről nincs tudomása, és/vagy azokról nem tudhat.

31 A Bond House szerint igenlő választ kell adni a C-484/03. sz. ügyben feltett első kérdésre.

32 Az Egyesült Királyság Kormánya azt állítja, hogy a HÉA közös rendszerében az első és a hatodik irányelv alapján a kereskedő valamely ügylet után megfizetett adó visszaigényléséhez való jogát az ügyletek összessége alapján kell megítélni, beleértve az azt követő ügyleteket is, amelyek olyan értékesítési körláncot alkotnak, amelynek részét képezi az adott ügylet, és figyelembe kell venni a lánc más résztvevőinek azon szándékait is, amelyről e kereskedőnek nincs tudomása, és/vagy azokról nem is tudhat, valamint figyelembe kell venni az értékesítési körlánc más olyan résztvevőinek az adott ügyletet megelőző vagy követő csalárd magatartásait és

szándékait is, amelyek érintettségéről a kereskedő nem tud, és amelyekről nincs tudomása, és/vagy azokról nem is tudhat. Ennélfogva azon ügyletek, amelyek olyan értékesítési körlánc részét képezik, amelynek kizárólagos célja a HÉA rendszerének kijátszása, egyáltalán nem taroznak a hatodik irányelv hatálya alá, és az, hogy ezen ügyletek némelyikében ártatlan kereskedő is érintett, még nem teszi lehetővé, hogy azok az említett irányelv hatálya alá tartozzanak.

33 A cseh kormány úgy érvel, hogy a szóban forgóhoz hasonló ügyletek által elérni kívánt cél jogellenes, azért azokat nem lehet a hatodik irányelv szerinti gazdasági tevékenységnek tekinteni.

34 A dán kormány szerint egyrészről a „termékértékesítéshez" kapcsolódó HÉÁ-t levonni szándékozó jogalanynak kell bizonyítania azt, hogy az áruk feletti tulajdonjogot ténylegesen átruházták az érdekelt személyre, másrészről a zárt láncban kötött ügyletekre nem vonatkozik a HÉA hatálya, mivel az érintett személy e láncban való részvételekor nem adóalanyként jár el.

35 Az Európai Közösségek Bizottság úgy érvel, hogy az első és a hatodik irányelvre tekintettel a HÉA közös rendszerében a kereskedő valamely ügylet után megfizetett adó visszaigényléséhez való jogát azon adott ügylet alapján kell megítélni, amelyben a kereskedő részt vett. Azok az ügyletek, amelyekről nincs tudomása, és az értékesítési lánc más szereplőinek olyan csalárd magatartásai és szándékai, amelyekről a kereskedő nem tud, nem érintik ezt a jogot. Ebből következik, hogy ellentétes a hatodik irányelvvel az olyan ügylet kizárása a HÉA rendszeréből, amelyet adóköteles ügyletnek kell tekinteni.

*A Bíróság álláspontja*

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

37 E tekintetben a hatodik irányelv tágan határozza meg a HÉA alkalmazási körét, és az adóköteles tevékenységekre vonatkozó 2. cikke a termékimporton kívül az adóalanyként eljáró személy által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítésre és szolgáltatásnyújtásra terjed ki.

38 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.

39 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).

40 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.

41 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, és az állandó ítélkezési gyakorlat szerint 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).

42 Végül az „adóalany" fogalmát illetően az ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy az adóalany akkor jár el e minőségében, ha az ügyleteket adóköteles tevékenysége keretében végzi (lásd ebben az értelemben a C-291/92. sz. Armbrecht-ügyben 1995. október 4-én hozott ítélet [EBHT 1995., I-2775. o.] 17. pontját és a C-77/01. sz. EDM-ügyben 2004. április 29-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-4319. o.] 66. pontját).

43 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 széles alkalmazási körét 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 1987., I-14393. o.] 38. pontját).

44 Az említett elemzés, valamint a termékértékesítés és az adóalanyként eljáró személy fogalmainak vizsgálata valójában azt mutatja, hogy az adóköteles tevékenységeket a hatodik irányelv értelmében meghatározó fogalmak mindegyike objektív jellegű, és az érintett tevékenységek céljától és eredményétől függetlenül alkalmazandó.

45 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, az adóhatóság azon kötelezettsége, hogy vizsgálatot indítson az adóalany szándékának megállapítása iránt, ellentétes lenne a HÉA közös rendszerének a jogbiztonság szavatolására, illetve arra irányuló céljával, hogy megkönnyítse a HÉA alkalmazásához szorosan kapcsolódó intézkedéseket – a különleges esetektől eltekintve – azáltal, hogy az érintett ügylet objektív jellegét veszi figyelembe.

46 Még inkább ellentétes lenne az említett célokkal az adóhatóság annak megállapítására vonatkozó kötelezettsége, hogy vajon valamely adott ügylet az adóalanyként eljáró személy által végzett termékértékesítésnek minősül-e, és arra vonatkozó kötelezettsége, hogy figyelembe vegye az érintett adóalanyon kívüli, ugyanazon értékesítési láncban részt vevő más kereskedő szándékát és/vagy a lánc részét képező, az említett adóalany által végzett ügyletet megelőző vagy követő másik ügylet csalárd jellegét, amelyről ez az adóalany nem tudott és nem tudhatott.

47 Mint ahogyan a főtanácsnok indítványának 27. pontjában rámutatott, minden egyes ügyletet önállóan kell vizsgálni, és a korábbi vagy későbbi események nem változtatnak az értékesítési lánc részét képező egyes ügylet jellegén.

48 Az Egyesült Királyság Kormánya által hivatkozott ítélkezési gyakorlatot illetően, amely szerint az adóalany csak akkor szerzi meg ezt a státuszt véglegesen, ha az érintett személy jóhiszeműen tett nyilatkozatot a tervezett gazdasági tevékenységek megkezdésére irányuló szándékáról (lásd különösen a C-400/98. sz. Breitsohl-ügyben 2000. június 8-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-4321. o.] 39. 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.] 46. pontját), elegendő annak megállapítása, hogy – mint ahogyan a főtanácsnok indítványának 35. pontjában rámutatott – ez az

ítélkezési gyakorlat a gazdasági tevékenység megkezdésére irányuló szándékra, és nem az e tevékenységek által elérni kívánt célra irányuló szándékra vonatkozik.

49 Az Egyesült Királyság Kormányának azon érvelését illetően, amely a Bíróságnak a HÉA alá nem tartozó jogellenes tevékenységekre vonatkozó ítélkezési gyakorlatára támaszkodik, emlékeztetni kell egyrészt arra, hogy ez az ítélkezési gyakorlat olyan árukra vonatkozik, amelyek sajátos természetük és jellegzetességük miatt jogszerűen nem bocsáthatók áruba, és nem hozhatók gazdasági forgalomba. Másrészről az állandó ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy az adósemlegesség elvével ellentétes a jogszerű és jogellenes tevékenységek általános megkülönböztetése. Ebből következik, hogy valamely magatartás kifogásolhatónak minősítése önmagában nem eredményez adózás alóli kivételt. Ilyen kivétel csak olyan sajátos esetekben érvényesül, ahol a jogszerű és jogellenes gazdasági ágazat között mindennemű verseny kizárt az egyes áruk vagy szolgáltatások különös jellegzetessége folytán (lásd különösen a C-158/98. sz., Coffeeshop „Siberië" ügyben 1999. június 29-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-3971. o.] 14. és 21. pontját, valamint a C-455/98. sz., Salumets és társai ügyben 2000. június 29-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-4993. o.] 19. pontját).

50 Márpedig bizonyos, hogy a szóban forgó mikroprocesszorok esetében erről nincs szó.

51 Ebből az következik, hogy a szóban forgóhoz hasonló ügyletek, amelyek maguk nem valósítanak meg HÉA-kijátszást, adóalanyként eljáró személy által végzett termékértékesítésnek és gazdasági tevékenységnek minősülnek a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja, 4. cikke és 5. cikkének (1) bekezdése értelmében, mivel teljesítik az említett fogalmak alapjául szolgáló objektív feltételeket, függetlenül az ugyanazon értékesítési láncban érintett más kereskedő szándékától, és/vagy a lánc részét képező, az említett adóalany által végzett ügyletet megelőző vagy követő másik ügylet esetleges csalárd jellegétől, amelyről ezen adóalany nem tudott és nem tudhatott.

52 Az ilyen ügyleteket végző adóalanynak az előzetesen megfizetett HÉA levonásához való jogát az a körülmény sem befolyásolja, hogy – anélkül, hogy ez az adóalany tudná, illetve tudhatná – azon értékesítési láncon belül, amelybe ezek az ügyletek illeszkednek, az általa végzett ügyletet megelőző vagy követő más ügylet HÉA-kijátszást valósít meg.

53 Mint ahogyan a Bíróság már több ízben is emlékeztetett rá, a hatodik irányelv 17. és azt követő cikkeiben rögzített adólevonási jog a HÉA mechanizmusának szerves részét képezi, és 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 fent hivatkozott Gabalfrisa és társai ügyben hozott ítélet 43. pontját).

54 Az a kérdés, hogy vajon az érintett termékek korábbi és későbbi értékesítését terhelő HÉÁ-t befizették-e, vagy sem, az államkincstárba, nem befolyásolja az előzetesen megfizetett HÉA levonásához való jogot (lásd ebben az értelemben a C-395/02. sz., Transport Service ügyben 2004. március 3-án hozott végzés [EBHT 2004., I-1991. o.] 26. pontját). A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy a HÉA közös rendszerében rejlő, az első és a hatodik irányelv 2. cikkéből következő alapelv szerint a HÉA minden egyes termelési és forgalmazási tevékenységre alkalmazandó a különböző költségelemek által közvetlenül viselt adó levonását követően (lásd különösen a C-98/98. sz. Midland Bank ügyben 2000. június 8-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-4177. o.] 29. pontját és a fent hivatkozott Zita Modes ügyben hozott ítélet 37. pontját).

55 Ennélfogva mindegyik ügyben azt a választ kell adni az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre, hogy a szóban forgóhoz hasonló olyan ügyletek, amelyek maguk nem valósítanak meg HÉA-kijátszást, adóalanyként eljáró személy által

végzett termékértékesítésnek és gazdasági tevékenységnek minősülnek a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja, 4. cikke és 5. cikkének (1) bekezdése értelmében, mivel teljesítik az említett fogalmak alapjául szolgáló objektív feltételeket, függetlenül az ugyanazon értékesítési láncban érintett más kereskedő szándékától, és/vagy a lánc részét képező, az említett adóalany által végzett ügyletet megelőző vagy követő másik ügylet esetleges csalárd jellegétől, amelyről ezen adóalany nem tudott és nem tudhatott. Az ilyen ügyleteket végző adóalanynak az előzetesen megfizetett HÉA levonásához való jogát az a körülmény sem befolyásolja, hogy – anélkül, hogy ugyanezen adóalany tudná vagy tudhatná – azon értékesítési láncon belül, amelybe ezek az ügyletek illeszkednek, az utóbbi által végzett ügyletet megelőző vagy követő más ügylet HÉA-kijátszást valósít meg.

## A második kérdésekről

56 Tekintettel mindegyik ügy első kérdésére adott válaszra, a második kérdést nem szükséges megválaszolni ezen ügyek egyikében sem.

## A költségekről

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

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

**A szóban forgóhoz hasonló ügyletek, amelyek maguk nem valósítanak meg hozzáadottértékadó-kijátszást, adóalanyként eljáró személy által végzett termékértékesítésnek és gazdasági tevékenységnek minősülnek 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. cikke és 5. cikkének (1) bekezdése értelmében, mivel teljesítik az említett fogalmak alapjául szolgáló objektív feltételeket, függetlenül az ugyanazon értékesítési láncban érintett más kereskedő szándékától, és/vagy a lánc részét képező, az említett adóalany által végzett ügyletet megelőző vagy követő másik ügylet esetleges csalárd jellegétől, amelyről ezen adóalany nem tudott és nem tudhatott. Az ilyen ügyleteket végző adóalanynak az előzetesen megfizetett hozzáadottérték-adó levonásához való jogát az a körülmény sem befolyásolja, hogy – anélkül, hogy ugyanezen adóalany tudná vagy tudhatná – azon értékesítési láncon belül, amelybe ezek az ügyletek illeszkednek, az utóbbi által végzett ügyletet megelőző vagy követő más ügylet hozzáadottértékadó-kijátszást valósít meg.**

Aláírások