A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2008. február 21. *

A C-425/06. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Corte suprema di cassazione (Olaszország) a Bírósághoz 2006. október 16-án érkezett, 2006. március 10-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Ministero dell'Economia e delle Finanze,** korábban Ministero delle Finanze

és

a **Part Service Srl** (felszámolás alatt álló társaság, korábban Italservice Srl)

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: C. W. A. Timmermans tanácselnök, L. Bay Larsen (előadó), K. Schiemann, J. Makarczyk és C. Toader bírák,

* Az eljárás nyelve: olasz.

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

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2007. október 25-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Part Service Srl képviseletében S. Taverna avvocato,

– az olasz kormány képviseletében I. M. Braguglia, meghatalmazotti minőségben, segítői: G. Lancia és S. Fiorentino avvocati dello Stato,

– a görög kormány képviseletében M. Apessos valamint M. Papida és I. Pouli, meghatalmazotti minőségben,

– Írország képviseletében D. O'Hagan, meghatalmazotti minőségben, segítői: M. McDonald SC és B. Conway BL, valamint G. Clohessy BL,

– a portugál kormány képviseletében L. Fernandes és C. Lança, meghatalmazotti minőségben,

– az Egyesült Királyság Kormánya képviseletében T. Harris, meghatalmazotti minőségben, segítője: R. Hill barrister,

– az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében A. Aresu és M. Afonso, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem 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) értelmezésére vonatkozik.

2 A kérelmet a Ministero dell'Economia e delle Finanze (olasz gazdasági és pénzügyminisztérium) és a Part Service Srl (a továbbiakban: Part Service) (korábban Italservice Srl [a továbbiakban: Italservice]) közötti, az 1987-es adóévet érintő, többek közt gépjárművekre irányuló lízingügyletekhez kapcsolódó hozzáadottérték-adóra (a továbbiakban: HÉA) vonatkozó adókötelezettséget módosító értesítés tárgyában felmerülő jogvitában terjesztették elő.

Jogi háttér

A közösségi jogi szabályozás

3 A hatodik irányelv HÉA alapjára vonatkozó 11. cikke A. részének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Az adóalap a következő:

a) a b), c) és d) pontban nem említett termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás teljesítése esetén minden, ami a teljesítés ellenértékét képezi, amelyet az átadó [helyesen: az eladó] vagy a szolgáltatást teljesítő ezért az értékesítésért az átvevőtől [helyesen: a vevőtől], a szolgáltatás címzettjétől vagy harmadik személytől kap vagy kapnia kell, beleértve az ezen értékesítés árával közvetlenül összefüggő támogatásokat;

[…]”

4 A hatodik irányelv 13. cikkének B. része számos ügyletre vonatkozóan adómentességet ír elő a következő feltételekkel:

„Az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, az általuk meghatározott feltételek mellett a tagállamok mentesítik az adó alól a következőket, annak érdekében, hogy biztosítsák az ilyen mentességek megfelelő és egyértelmű alkalmazását, valamint, hogy megakadályozzák az adókijátszásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket:

a) a biztosítási és viszontbiztosítási ügyletek, beleértve az ehhez tartozó biztosítási ügynöki és közvetítői szolgáltatásokat;

[…]

d) a következő ügyletek:

1. hitel nyújtása és közvetítése, valamint a hiteleknek a hitelező által történő kezelése;

2. banki garancia közvetítése vagy bármilyen banki garancia vagy fedezetügylet, valamint a banki garanciát nyújtó által történő kezelés [helyesen: kötelezettség, kezesség vagy más biztosíték, illetve garancia vállalása és ezek közvetítése, valamint a hitelező által nyújtott hitelbiztosítékok kezelése];

3. azon ügyletek, beleértve a közvetítést is, amelyek a betétekre, a folyószámlákra, a fizetésekre, az átutalási forgalomra, a követelésekre, a csekkekre és az egyéb forgatható értékpapírokra vonatkoznak, kivéve a követelésbehajtást és a faktoringot;

[…]”

A nemzeti szabályozás

5 A hozzáadottérték-adót bevezető és szabályozó, több alkalommal módosított, 1972. október 26-i 633. sz. köztársasági elnöki rendelet (az 1972. november 11-i 292. sz. GURI 1. sz. rendes melléklete, 1. o.; a továbbiakban: 633/72 DPR) 3. cikke a szolgáltatásnyújtást a következőképpen határozza meg:

„Szolgáltatásnyújtásnak minősülnek a vállalkozási, szállítási, megbízási, fuvarozási, ügynöki, közvetítői és letéti szerződés, és a jogcímtől függetlenül az általában a tevésre, nem tevésre és tűrésre vonatkozó kötelmek alapján ellenérték fejében teljesített szolgáltatások.

Szintén szolgáltatásnyújtásnak minősülnek az alábbiak, amennyiben azokra ellenérték fejében kerül sor:

1) javak bérbeadása, mezőgazdasági haszonbérbeadása, lízingbe adása vagy más hasonló szolgáltatások;

[…]”

6 A 633/72 DPR 10. cikke számos ügyletet mentesít a HÉA alól a következő feltételekkel:

„Mentesülnek a HÉA alól a következők:

1) azok a szolgáltatások, amelyek tárgya: hitel nyújtása és közvetítése, valamint a hiteleknek a hitelező által történő kezelése, és a finanszírozási ügyletek;

kötelezettség, kezesség vagy más biztosíték, illetve garancia vállalása és ezek közvetítése, valamint a hitelező által nyújtott hitelbiztosítékok kezelése; fizetési halasztás, azon ügyletek, beleértve a közvetítést is, amelyek a betétekre, a folyószámlákra, a fizetésekre, az átutalási forgalomra, a követelésekre, a csekkekre és az egyéb forgatható értékpapírokra vonatkoznak, kivéve a követelésbehajtást és a faktoringot; a befektetési alapoknak és nyugdíjalapoknak az 1993. április 21-i 124. sz. törvényerejű rendeletben meghatározott kezelése, a fizetési halasztás és az ehhez hasonló kezelési műveletek, valamint a pénzügyi és postai szolgáltatások (bank – posta);

2) a biztosítási és viszontbiztosítási ügyletek és az életjáradéki ügyletek;

[…]

9) az 1–7. pontban meghatározott ügyletekhez kapcsolódó megbízási és közvetítési szolgáltatások, az aranyat vagy más hasonló értékeket érintő szolgáltatások, beleértve a folyószámlán elhelyezett letétet, amennyiben ezek az olasz nemzeti bank és az olasz devizahivatal által a jelen rendelet 4. cikkének ötödik bekezdése értelmében végzett ügyletekhez kapcsolódnak.”

7 A 633/72 DPR 13. cikkének első bekezdése a HÉA alapját a következő módon határozza meg:

„A termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások tekintetében az adóalapot az értékesítő vagy a szolgáltatásnyújtó részére a szerződéses feltételek szerint fizetett vagy fizetendő ellenérték teljes összege képezi, beleértve a teljesítéshez kapcsolódó

valamennyi díjat és költséget, és a harmadik személyek felé fennálló mindenfajta olyan tartozást vagy kötelezettséget, amelyet az engedményes vagy a megbízó vállalt, hozzászámítva azokat a kiegészítéseket, amelyek közvetlenül kapcsolódnak az egyéb személyek által fizetendő ellenértékhez.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

8 Az 1987-es év során az Italservice, valamint az IFIM Leasing Sas elnevezésű lízingtársaság (a továbbiakban: IFIM), amelyek ugyanazon pénzügyi csoporthoz tartoznak, együtt főként gépjárművekre irányuló lízingügyletekben vettek részt.

9 Az említett ügyletek a következő feltételek mellett mentek végbe.

10 Az IFIM a felhasználóval szerződést kötött a gépkocsi díj ellenében történő használata, valamint a gépkocsira vonatkozó vételi jog biztosítása tárgyában, amely szerződésben az eszköz árának a díjak által nem fedezett részével megegyező biztosítékot, illetve korlátlan kezességet is kikötöttek.

11 Az Italservice a felhasználóval olyan szerződést kötött, amelyben az eszközt a polgári jogi felelősségtől eltérő kockázatok ellen biztosította, és letéti biztosítékkal, valamint korlátlan kezességgel biztosította az említett felhasználó IFIM-mel szemben vállalt kötelezettségeinek a teljesítését. Ellenértékként a felhasználó előzetesen olyan összeget fizetett az Italservice-nek, amely oly mértékben csökkentette a felhasználó és az IFIM által kialkudott díjak teljes összegét, hogy az esetek nagy többségében ez a teljes összeg a tanácsadónak járó 1%-os jutalékon túl az eszköz áránál alig magasabb összegre csökkent.

12 A felhasználó megbízta az Italservice-t azzal, hogy a finanszírozott összeget a nevében a használati szerződésben előírt letéti biztosíték jogcímén az IFIM-nek kifizesse.

13 Az Italservice az IFIM-re bízta a felhasználóval kötött szerződés teljesítését.

14 Az IFIM az Italservice-től közvetítőként díjkiegészítésben részesült, a felhasználó nem teljesítése esetén pedig azon összegnek megfelelő kifizetésben, amelyet az Italservice a felhasználó számára ígért visszatérítés címén arra az esetre, ha a felhasználó a díjfizetési kötelezettségének eleget tesz.

15 Az IFIM a 633/72 DPR 3. cikkének megfelelően felszámította a HÉA-t a felhasználó által kifizetett díjak után.

16 A felhasználó által az Italservice számára, valamint az Italservice által az IFIM számára teljesített kifizetéseket azonban a 633/72 DPR 10. cikke alapján HÉA-mentesen számlázták.

17 Az Italservice-nél végzett ellenőrzések eredményeképpen az adóhatóság megállapította, hogy az érdekelt felek által kötött különböző megállapodások, még ha külön szerződésekben szerepelnek is, együttesen egyetlen szerződést alkotnak, amely három fél között jött létre. Az adóhatóság álláspontja szerint a felhasználó által a lízing ellenértékeként fizetett összeget az adóalap csökkentése érdekében mesterségesen felosztották, míg a lízingbeadó feladatát a lízingtársaság és az Italservice között osztották meg.

18 Következésképpen az adóhatóság az Italservice számára az 1987-es évre vonatkozóan adókötelezettséget módosító értesítést küldött, amelyben felszólította az Italservice-t 3 168 519 000 líra, valamint ezenfelül 9 496 469 000 líra összegű kamat és bírság megfizetésére.

19 Az Italservice ezt az adókötelezettséget módosító értesítést megtámadta a Commissione tributaria di primo grado di Modena előtt. Álláspontja szerint nem egyetlen szerződésről van szó, hanem több, egymáshoz kapcsolódó szerződésről, amelyeket nem adókikerülés céljából, hanem valóságos, a marketinggel (új, csökkentett díjú lízingtermék bevezetése), a szervezéssel (a kockázatkezelés feladatainak megosztása: a biztosítás, a kezességek és a finanszírozás az Italservice feladata volt, a gépjárműállomány kezelését pedig az operatív társaságokra bízták), és a biztosítékokkal (a finanszírozás a felhasználó részéről történő teljesítés letéti biztosítékaként működött) kapcsolatosan kötöttek.

20 A Commissione tributaria di primo grado di Modena a keresetnek helyt adott.

21 Az adóhatóság ezt a határozatot megtámadta a Commissione tributaria di secondo grado di Modena előtt, amely a kérelmét elutasította.

22 Az adóhatóság ezt követően a Corte d'appello di Bolognához fordult, amely a fellebbezést az 1998. november 13-i – 1999. január 12-i ítélettel elutasította.

23 Az adóhatóság az említett ítélet ellen semmisségi kérelmet nyújtott be a Corte suprema di cassazionéhoz.

24 Az említett bíróság álláspontja szerint a határozat meghozatalához szükséges annak megválaszolása, hogy az érintett felek ügyletei kölcsönös összekapcsolódásukban minősülhetnek-e joggal vagy jogi formákkal való visszaélésnek a közösségi ítélkezési gyakorlat, különösen pedig a Bíróságnak a C-255/02. sz., Halifax és társai kontra Commissioners of Costoms & Excise ügyben 2006. február 21-én hozott ítélete (EBHT 2006., I-1609. o.) által adott meghatározás értelmében.

25 A kérdést előterjesztő bíróság megállapítja, hogy a szerződések felosztásának eredményeképpen a HÉA-alap a szokásos lízingszerződés adóalapjánál kisebb összegűre csökken, mivel csak az eszköz használatba adása adóköteles, amelynek költsége gyakorlatilag megegyezik az eszköz vételárával.

26 Meg kell tehát határozni, hogy a HÉA beszedése szempontjából a szerződéseket egyetlen szerződésnek kell-e tekinteni, tekintettel a követett gazdasági célra, vagy minden szerződés megőrzi önálló jellegét, és ennek következtében az adott szerződésre vonatkozó adószabályozás alkalmazandó.

27 E kérdés megválaszolása során felmerül az a kérdés, hogy visszaélésnek minősülhet-e az a körülmény, hogy a gazdasági gyakorlat és a nemzeti bíróságok értelmezése szerint a lízingszerződés lényegi elemét alkotó finanszírozási ügyletet az eszköz használatának átengedését szabályozó szerződéstől elkülönült szerződés szabályozza.

28 A kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy e tekintetben pontosításra van szükség, különösen a fent hivatkozott Halifax és társai ügyben a joggal való visszaélés megállapítására vonatkozóan meghatározott feltételek jelentését illetően.

29 A kérdést előterjesztő bíróság megállapítja, hogy az említett ítélet 86. pontjában a Bíróság azon a követelményen kívül, hogy a kérdéses ügyletnek a hatodik irányelv releváns rendelkezései által követett célkitűzéssel ellentétes adóelőnyt kell eredményeznie, azt is megkövetelte, hogy az említett ügylet „alapvető célja az adóelőny megszerzése" legyen.

30 A kérdést előterjesztő bíróság megállapítja, hogy a Bíróság ezenfelül ugyanezen ítélet 60. pontjában, valamint rendelkező részében „kizárólag adóelőny elérése céljából" és „bármilyen más üzleti cél nélkül" végrehajtott ügyletekre utal.

31 A kérdést előterjesztő bíróság számára következésképpen felmerül a kérdés, hogy a joggal való visszaélés korlátja fennáll-e, amikor az adóelőny megszerzésén kívüli más gazdasági indokok teljesen mellékesek vagy irrelevánsak, és nem lehetséges alternatív magyarázatot képeznek.

32 E körülmények között a Corte suprema di cassazione úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

1) A joggal való visszaélésnek [a fent hivatkozott Halifax és társai ügyben] hozott ítéletben alapvetően adóelőny elérése céljából végrehajtott ügyletként meghatározott fogalma azonos, tágabb vagy megszorítóbb-e az adóelőnyön kívül más gazdasági indokkal nem rendelkező ügylet fogalmánál?

2) A lízing-, finanszírozási, biztosítási és közvetítői szerződések elkülönítetten történő megkötését – amelynek eredményeképpen csak az eszköz használata átengedésének ellenértéke lesz adóköteles, amikor is a nemzeti ítélkezési gyakorlat szerint az egységes lízingszerződés magában foglalná a finanszírozást is,

tehát a teljes ellenérték HÉA-köteles lenne – a HÉA alkalmazása céljából lehet-e olyan joggal (vagy jogi formákkal) való visszaélésnek minősíteni, amelynek következtében nem kerülnek beszedésre a hozzáadottérték-adóból származó közösségi saját bevételek?

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az elfogadhatóságról

33 A Part Service álláspontja szerint a jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatatlan. Az előterjesztett kérdések nem kapcsolódnak az alapeljárás tényeihez vagy tárgyához. A felvetett probléma tisztán hipotetikus jellegű, és nem kapcsolódik a közösségi jogi rendelkezésekhez és/vagy elvekhez.

34 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében a Bíróság csak akkor utasíthatja el a határozathozatalt a nemzeti bíróság által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről, ha a közösségi jog kért értelmezése nyilvánvalóan nem áll kapcsolatban az alapeljárás tényeivel vagy tárgyával, ha a probléma hipotetikus, vagy ha nem állnak a Bíróság rendelkezésére azon ténybeli és jogi körülmények, amelyek ahhoz szükségesek, hogy a feltett kérdésekre hasznos módon válaszolhasson (lásd különösen a C-35/99. sz., Arduino-ügyben 2002. február 19-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-1529. o.] 25. pontját és a C-13/05. sz., Chacón Navas ügyben 2006. július 11-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-6467. o.] 33. pontját).

35 Ugyanakkor a jelen ügyben e feltételek közül egy sem teljesül.

36 A HÉA-val kapcsolatos jogvitában eljáró nemzeti bíróság ugyanis az előzetes döntéshozatalra utaló végzésében részletesen felvázolja az alapeljárás ténybeli és jogi hátterét.

37 A nemzeti bíróság ezt követően a Bírósághoz kérdéseket intéz a HÉA-ra vonatkozó közösségi joggal – különösen a „visszaélésszerű magatartás" közösségi jogi fogalmával – kapcsolatban, annak érdekében, hogy értékelhesse, hogy az alapeljárás tárgyát képező ügyletet ilyen magatartásnak, és ennek megfelelően HÉA-kötelesnek kell-e tekinteni.

38 A közösségi jog kért értelmezése tehát kapcsolódik az alapeljárás tényeihez és tárgyához, és nem hipotetikus.

39 Következésképpen az előterjesztett kérdések elfogadhatóak.

Az első kérdésről

40 A nemzeti bíróság első kérdésével lényegében azt kívánja megtudni, hogy a hatodik irányelvet úgy kell-e értelmezni, hogy megállapítható a visszaélésszerű magatartás abban az esetben, ha a kérdéses ügylet vagy ügyletek alapvető célja az adóelőny megszerzése, vagy ez csak akkor állapítható meg, ha az ügylet kizárólag az adóelőny megszerzésére irányul, és nincs más gazdasági célja.

41 Meg kell állapítani, hogy az alapeljárás keretében HÉA-mentességet vitatnak, és a hatodik irányelv 13. cikke a tagállamok számára éppen az ilyen mentességeket illetően előírja, hogy meg kell akadályozniuk „az esetleges adókijátszások[at], adókikerülések[et] és visszaélések[et]”.

42 A fent hivatkozott Halifax és társai ügyben hozott ítélet 74. és 75. pontjában a Bíróság először is a hatodik irányelv értelmezésének keretében megállapította, hogy a visszaélésszerű magatartás megállapításához az alábbiak szükségesek:

– 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;

– az objektív körülmények összességéből ki kell tűnnie, hogy a szóban forgó ügyletek elsődleges célja valamely adóelőny megszerzése.

43 A Bíróság ezt követően, miközben a kérdést előterjesztő bíróság számára az alapeljárásban alkalmazott értelmezéshez való útmutatást célzó pontosításokat fogalmazott meg, az ítélet 81. pontjában ismét olyan ügyletekre utalt, amelyek adóelőny elérésére irányulnak.

44 Következésképpen a Bíróság az említett ítélet 82. pontjában tett azon megállapításával, amely szerint mindenesetre az alapügy tárgyát képező ügyletek egyetlen célja az adóelőny elérése, nem tette ezt a körülményt a visszaélésszerű magatartás fogalmi elemévé, hanem pusztán azt hangsúlyozta, hogy a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban levő jogvitában a visszaélésszerű magatartás megállapításának minimális feltételeit még meg is haladták.

45 Az első kérdésre tehát azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelvet úgy kell értelmezni, hogy a visszaélésszerű magatartás megállapítható, ha az adott ügylet vagy ügyletek alapvető célja az adóelőny megszerzése.

A második kérdésről

46 Második kérdésével a nemzeti bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy a HÉA alkalmazása szempontjából az alapeljárás tárgyát képezőhöz hasonló ügyletek a hatodik irányelv tekintetében minősülhetnek-e visszaélésszerű magatartásnak.

47 Elsőként emlékeztetni kell arra, hogy a vállalkozó adómentes és adóköteles ügyletek közötti választása számos tényezőn alapulhat, beleértve a HÉA-rendszerrel összefüggésben felmerülő adómegfontolásokat. 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, az adóalanyoknak joguk van az üzleti tevékenység folytatásának legkevésbé adóztatott módját választani (a fent hivatkozott Halifax és társai ügyben hozott ítélet 73. pontja).

48 Ugyanakkor, amennyiben az ügylet több szolgáltatást foglal magában, felmerül az a kérdés, hogy azt egységet képező ügyletnek, vagy több különálló és független, különkülön értékelendő szolgáltatásnak kell-e tekinteni.

49 Ez a kérdés a HÉA tekintetében különös jelentőséggel bír az alkalmazandó adókulcs, illetve a hatodik irányelvben az adómentességre meghatározott rendelkezések szempontjából (lásd a C-349/96. sz. CPP-ügyben 1999. február 25-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-973. o.] 27. pontját és a C-41/04. sz., Levob Verzekeringen és OV Bank ügyben 2005. október 27-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-9433. o.] 18. pontját).

50 E tekintetben az említett irányelv 2. cikkéből az következik, hogy általában valamennyi ügyletet különállónak és függetlennek kell tekinteni (lásd a fent hivatkozott CPP-ügyben hozott ítélet 29. pontját és a fent hivatkozott Levob Verzekeringen és OV Bank ügyben hozott ítélet 20. pontját).

51 Egyes esetekben azonban több, alakilag különálló olyan szolgáltatást, amelyek különkülön nyújthatóak, és ennek megfelelően egymástól függetlenül lehetnek adókötelesek vagy adómentesek, egységet képező ügyletnek kell tekinteni abban az esetben, ha e szolgáltatások egymástól nem függetlenek.

52 Ez az eset áll fenn például akkor, ha akár csak egyszerűen objektív vizsgálat során megállapítást nyer, hogy egy vagy több szolgáltatás egyetlen főszolgáltatást alkot, és a többi szolgáltatás egy vagy több, a főszolgáltatás adójogi sorsát osztó járulékos szolgáltatást képez (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott CPP-ügyben hozott ítélet 30. pontját és a fent hivatkozott Levob Verzekeringen és OV Bank ügyben hozott ítélet 21. pontját). A szolgáltatást különösen akkor kell a főszolgáltatáshoz kapcsolódó, járulékos szolgáltatásnak tekinteni, ha nem önálló célként jelenik meg az ügyfelek számára, hanem arra szolgál, hogy a gazdasági szereplő főszolgáltatását a lehető legjobb feltételek mellett tudják igénybe venni (a fent hivatkozott CPP-ügyben hozott ítélet 30. pontja és a jelen ítélet alapjául szolgáló jogvita tényállása).

53 Szintén egységet képező ügyletnek tekinthető, amikor az adóalany két vagy több, az átlagos fogyasztó részére teljesített művelete, illetve cselekménye annyira szorosan kapcsolódik egymáshoz, hogy azok objektíve egyetlen oszthatatlan gazdasági ügyletet alkotnak, amelynek elemekre bontása erőltetett lenne (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Levob Verzekeringen és OV Bank ügyben hozott ítélet 22. pontját).

54 A nemzeti bíróság feladata annak az értékelése, hogy a szerződéses formától függetlenül az általa vizsgált ismérvek egységet képező ügylet fennállására utalnak-e.

55 A nemzeti bíróság e tekintetben adott esetben arra kényszerülhet, hogy a vizsgálatát kiterjessze a jelen előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés tárgyát képező fogalom, nevezetesen a visszaélésszerű magatartás fennállására utaló ténykörülmények felkutatására.

56 A Bíróság adott esetben az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elbírálása során pontosításokat adhat, amelyek célja, hogy útmutatást adjanak a nemzeti bíróságnak az értelmezéshez (a fent hivatkozott Halifax és társai ügyben hozott ítélet 77. pontja).

57 A jelen ügyben meg kell állapítani, hogy az alapeljárás tárgyát képező, a kérdést előterjesztő bíróság által ismertetett ügyleteket a következő ismérvek jellemzik:

– a lízingügyletben részt vevő két társaság ugyanahhoz a csoporthoz tartozik;

– maga a lízingtársaság (IFIM) szolgáltatása megosztásra került, mivel a lízingszerződés lényegi elemét alkotó finanszírozással más társaságot (Italservice) bíztak meg, és azt szétbontották hitelnyújtási, biztosítási és közvetítési szolgáltatásokra;

– a lízingtársaság szolgáltatása ily módon a jármű bérbeadására korlátozódik;

– a szolgáltatás igénybevevője által fizetett díjak teljes összege alig haladja meg az eszköz beszerzésének költségét;

– ez a szolgáltatás önmagában vizsgálva mindezek eredményeképpen nem mutat gazdaságilag jövedelmező jelleget, amely azzal jár, hogy a vállalkozás gazdasági életképessége önmagában a szolgáltatás igénybevevőivel kötött szerződések útján nem biztosítható;

– a lízingtársaság a lízingügylet ellenértékét csak a szolgáltatás igénybevevője által folyósított díjak és az ugyanahhoz a csoporthoz tartozó másik társaság által folyósított összegek halmozódásának köszönhetően szedi be.

58 Annak értékelése érdekében, hogy az ilyen ügyletek tekinthetők-e visszaélésszerű magatartásnak, a nemzeti bíróságnak először is ellenőriznie kell, hogy a célzott eredmény olyan adóelőny megszerzése-e, amelynek biztosítása a hatodik irányelv egy vagy több céljával ellentétes, és ezt követően meg kell vizsgálnia, hogy ez volt-e az alkalmazott szerződéses keret alapvető célja (lásd a jelen ítélet 42. pontját).

59 Az első kritériumot illetően a nemzeti bíróság figyelembe veheti, hogy a remélt eredmény a lízingtársasággal szerződő társaságra bízott szolgáltatásoknak a hatodik irányelv 13. cikke B. részének a) és d) pontja szerinti adómentességéhez kötődő adóelőny megszerzése.

60 Az ilyen eredmény ellentétesnek tűnik a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének céljával, nevezetesen a vevő vagy a szolgáltatás címzettje által fizetett teljes ellenérték megadóztatásával.

61 Mivel ugyanis a gépjárművek lízingszerződés alapján történő lízingbe adása a hatodik irányelv 6. és 9. cikke értelmében szolgáltatásnyújtásnak minősül (lásd többek között a C-451/99. sz., Cura Anlagen ügyben 2002. március 21-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-3193. o.] 19. pontját és a C-155/01. sz., Cookies World ügyben 2003. szeptember 11-én hozott ítélet [EBHT 2003., I-8785. o.] 44. és 45. pontját), az ilyen ügylet általában HÉA-köteles, és a HÉA alapját a hatodik irányelv 11. cikke A. részének (1) bekezdése szerint kell meghatározni.

62 A második kritérium tekintetében a nemzeti bíróság az általa elvégzendő értékelés keretében mérlegelheti az ügyletek tisztán mesterséges jellegét, valamint a kérdéses gazdasági szereplők közötti jogi, gazdasági és/vagy személyes kapcsolatokat (a fent hivatkozott Halifax és társai ügyben hozott ítélet 81. pontja), mivel ezek az ismérvek a jellegüknél fogva jelzik, hogy az adóelőny megszerzése az alapvető cél annak ellenére, hogy egyébként esetleg fennállnak például a marketinggel, a szervezéssel vagy a biztosítékkal kapcsolatos gazdasági célok is.

63 A második kérdésre tehát azt a választ kell adni, hogy a nemzeti bíróság feladata a jelen ítéletben foglalt értelmezési ismérvek alapján annak megállapítása, hogy a HÉA alkalmazása szempontjából az alapeljárás tárgyát képezőhöz hasonló ügyletek a hatodik irányelv értelmében visszaélésszerű magatartásnak tekinthetők-e.

A költségekről

64 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 (második tanács) a következőképpen határozott:

1) A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelvet úgy kell értelmezni, hogy a visszaélésszerű magatartás megállapítható, ha az adott ügylet vagy ügyletek alapvető célja az adóelőny megszerzése.

2) A nemzeti bíróság feladata a jelen ítéletben foglalt értelmezési ismérvek alapján annak megállapítása, hogy a hozzáadottérték-adó alkalmazása szempontjából az alapeljárás tárgyát képezőhöz hasonló ügyletek a 77/388 hatodik irányelv értelmében visszaélésszerű magatartásnak tekinthetők-e.

Aláírások