A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nagytanács)

2006. február 21. *

A C-223/03. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a VAT and Duties Tribunal, Manchester (Egyesült Királyság) a Bírósághoz 2003. május 22-én érkezett, 2003. május 16-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **University of Huddersfield Higher Education Corporation**

és

a **Commissioners of Customs & Excise**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nagytanács),

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

* Az eljárás nyelve: angol.

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

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

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a University of Huddersfield Higher Education Corporation képviseletében K. P. E. Lasok QC, A. Brown solicitor megbízásából,

– az Egyesült Királyság Kormánya képviseletében R. Caudwell, meghatalmazotti minőségben, segítői: C. Vajda QC és M. Angiolini barrister,

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

– az olasz kormány képviseletében I. M. Braguglia, meghatalmazotti minőségben, segítője: G. De Bellis avvocato dello Stato,

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

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

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya az 1995. április 10-i 95/7/EK tanácsi irányelvvel (HL L 102., 18. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 274. o.) módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o., magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 2. cikke 1. pontjának, 4. cikke (1) és (2) bekezdésének, 5. cikke (1) bekezdésének és 6. cikke (1) bekezdésének értelmezése.

2 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelmet a University of Huddersfield Higher Education Corporation (a továbbiakban: egyetem) és a Commissioners of Customs & Excise (a továbbiakban: Commissioners) között folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő, amelyben a Commissioners elutasította a valamely malomépület felújítása után előzetesen felszámított hozzáadottérték-adónak (a továbbiakban: HÉA) az egyetem általi, adóteher-csökkentési terv keretében történő levonását.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

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

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

5 A hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második bekezdése szerint:

„A 29. cikk szerinti konzultációra is figyelemmel minden államnak jogában áll együtt, egyetlen adóalanyként kezelni azon belföldön letelepedett alanyokat, amelyek ugyan jogilag függetlenek, de amelyeket kölcsönös pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatok egymással szorosan összefűznek."

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

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

8 Ugyanezen irányelv 13. cikke A. részének i) pontja alapján a tagállamok mentesítik a HÉA alól a felsőfokú oktatási tevékenységet.

9 A hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontja akként rendelkezik, hogy a tagállamok adómentességben részesítik az ingatlanok haszonbérbeadását és bérbeadását. A hivatkozott irányelv 13. cikke C. része első albekezdésének a) pontjában foglalt felhatalmazás alapján azonban a tagállamok megengedhetik adóalanyaiknak, hogy az adózást válasszák az ingatlanok haszonbérbe adása és bérbeadása tekintetében.

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

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

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

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

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

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

13 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az egyetem elsődlegesen HÉA-mentes oktatási szolgáltatásokat nyújt. Azonban mivel az egyetem bizonyos adóköteles termékértékesítéseket és szolgáltatásnyújtásokat is végez, a nemzeti jog értelmében visszaigényelheti az előzetesen felszámított HÉA-t a részleges adókötelessége arányában, amely arány 1996-ban 14,56% volt, azóta azonban 6,04%-a csökkent.

14 A kérdést előterjesztő bíróság által leírtak szerint az egyetem 1995-ben fel kívánt újítani két romos malomépületet, amelyre vonatkozóan ún. „leasehold" keretében haszonélvezeti jogra tett szert. A „West Mill", illetve az „East Mill" nevet viselő két malom Huddersfield Canalside városrészében található. Mivel a felújítás költségeiben foglalt előzetesen felszámított HÉA fő szabály szerint általában nem igényelhető vissza, az egyetem megpróbált módot találni arra, hogyan csökkentse adóterhét, illetve késleltesse az adófizetés esedékességét.

15 Az egyetem először a West Millen végezte el a munkákat, és kifizette azok költségeit. Az 1995. november 27-én aláírt alapító okiratban *discretionary trust*ot (a továbbiakban: trust) hoztak létre. Az eredeti okirat rendelkezései az egyetemet jogosították fel a „trustee-k" kinevezésére és visszahívására. Az egyetem három korábbi munkatársát nevezték ki trusttee-nak, és az egyetemet, az egyetem hallgatóit, illetve jótékonysági szervezeteket jelöltek meg kedvezményezettnek. Az egyetem ugyanezen a napon szerződést („Deed of Indemnity") kötött a trustee-kkal, amelyben mentesítette e személyeket a különböző ügyletekből a jelenben és a jövőben eredő felelősség alól.

16 A kérdést előterjesztő bíróság szerint a trustot azzal a kizárólagos céllal hozták létre, hogy megvalósíthassák a West Millre kialakított adóteher-csökkentési tervet, amely arra irányult, hogy az egyetem vissza tudja igényelni a felújítás költségeiben foglalt HÉA-t.

17 Ami az alapeljárásban közvetlenül érintett ingatlant, az East Millt illeti, az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az adótanácsadók által kialakított tervnek megfelelően az egyetem 1996. november 21-én azt East Mill bérbeadásával kapcsolatosan az adókötelezettséget választotta, és 1996. november 22-én 20 éves futamidőre bérbe adta az ingatlant a trust részére. A bérleti szerződés olyan kitételt tartalmazott, amelynek alapján az egyetem a hatodik, tizedik, illetve a tizenötödik év végén felmondhatta a szerződést. Kezdetben az éves bérleti díj összegét jelképesen 12,50 GBP-ban határozták meg. A trust, amely szintén az adókötelezettséget választotta, ugyanezen a napon albérletbe adta az épületet az egyetem részére 3 nap híján 20 éves futamidőre a kezdeti jelképes 13 GBP összegű éves bérleti díjért.

18 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban foglaltaknak megfelelően a University of Huddersfield Properties Ltd (a továbbiakban: Properties), az egyetem egyszemélyes leányvállalata, amely az irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdése értelmében nem tartozott az egyetemmel azonos HÉA-csoportba, 1996. november 22-én 3 500 000 GBP plusz 612 500 GBP HÉA értékben számlát bocsátott ki az egyetem részére az East Millen a jövőben teljesítendő építési munkák után. A Properties 1996. november 25-én szerződést kötött az egyetemmel az East Mill felújítására. Az egyetem kifizette a Properties által benyújtott számlán szereplő összeget. A kérdést előterjesztő bíróság szerint semmilyen bizonyítékot nem terjesztettek elő arra vonatkozóan, hogy a Properties az építési szolgáltatásokat haszonszerzési céllal nyújtotta az egyetem számára, amiből e bíróság arra következtet, hogy az egyetem nem kívánta, hogy a Properties haszonra tegyen szert.

19 A Properties piaci áron független vállalkozókat bízott meg, amelyek teljesítették az egyetem részére az East Mill felújításához szükséges építési szolgáltatásokat.

20 Mivel az egyetemnek több, mint nettó 90 000 GBP HÉA-tartozása volt, az 1997 januári HÉA-bevallásában 515 000 GBP összegű HÉA-t igényelt vissza, amelyet a Commissioners annak ellenőrzését követően feltétel nélkül átutalt, így az egyetem visszakapta a Properties által kiszámlázott HÉA-t.

21 A független vállalkozók 1998. szeptember 7-én befejezték az East Millen végzett munkákat, és az egyetem ezen időponttól kezdődően vette birtokba az ingatlant. Ezt követően a bérleti, illetve az albérleti szerződés alapján fizetendő bérleti díjat évi 400 000 GBP, illetve évi 415 000 GBP összegre növelték.

22 A kérdést előterjesztő bíróság megállapítása szerint a trustnak az East Mill keretében történő felhasználása és annak az egyetem által a trust részére történő bérbeadása kizárólag az adóteher-csökkentési terv megvalósítását szolgálta. Ezenkívül az East Millnek az egyetem által a trust részére történő bérbeadása is e terv megvalósítására irányult. A bíróság végül megállapítja, hogy az egyetem célja a lehető legnagyobb mértékű adómegtakarítás volt, így a bérlet második, harmadik, valamint hatodik, tizedik, illetve tizenötödik évének végén meg kívánta szüntetni az East Millre kialakított adótervet (maga után vonva a bérleti díj utáni HÉA felszámításának megszüntetését is).

23 A kérdést előterjesztő bíróság ehhez hozzáfűzi, hogy valamennyi jogügylet valós jogügylet volt abban az értelemben, hogy azok tényleges értékesítésre, illetve szolgáltatásra irányultak. Nincs szó tehát színelt ügyletekről.

24 A Commissioners 2000. január 26-i levelében az 1997. januári időszakra vonatkozóan 612 500 GBP HÉA megfizetését kérte az egyetemtől a Properties által az East Mill-lel kapcsolatban nyújtott szolgáltatások után. A levélben a Commissioners jelezte, hogy a fenti összeget tévesen tekintették az adóköteles értékesítésekhez és szolgáltatásokhoz kapcsolódónak, és a kelletténél alacsonyabb HÉA-összeget szerepeltettek az adóbevallásban.

25 A kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, hogy a Commissioners e levélben a trusttal kötött bérleti szerződéseket olyan „közbeiktatott ügyleteknek" minősítette, amelyeket figyelmen kívül lehet hagyni az előzetesen felszámított HÉA egyetem általi visszaigénylésének elbírálása során. A Commissioners ily módon arra a megállapításra jutott, hogy az egyetem tévesen járt el akkor, amikor a Properties által számára

előzetesen felszámított HÉA-t az adóköteles szolgáltatásokhoz és értékesítéshez kapcsolódónak tekintette, és azt teljes egészében visszaigényelte.

26 Az egyetem keresettel támadta meg a Commissioners 2000. január 26-i levelében közölt HÉA-ra vonatkozó megállapítását a VAT and Duties Tribunal előtt.

27 A előzetes döntéshozatalra utaló határozatban foglaltaknak megfelelően a Commissioners szerint az olyan ügylet, amelyet kizárólag vagy elsősorban a HÉA elkerülése céljából kötöttek, nem minősül „termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak". Hasonlóképpen, az ilyen ügylet nem minősül „gazdasági tevékenység" körében vagy érdekében végrehajtott ügyletnek.

28 Másodlagosan a Commissioners előadja, hogy az ilyen jogügyletet a „joggal való visszaélés" tilalma általános elvének megfelelően figyelmen kívül kell hagyni, és helyette a hatodik irányelv rendelkezéseit a jogügylet valós tartalmára figyelemmel kell alkalmazni.

29 Az egyetem egyebek között előadja, hogy a Commissioners állításával szemben a kérdéses jogügyleteket nem „kizárólag vagy elsősorban az adó elkerülése céljából kötötte". Igaz ugyan, hogy a tényállásnak az egyetem szerinti értelmezése az előzetesen felszámított HÉA jelentős összegben történő és azonnal „rendelkezésre álló" visszaigényléséhez vezetett, ugyanezen tényállás alapján azonban bizonyos időszakon keresztül jelentős összegű HÉA befizetésekre is sor került. Még ha az ügyletet „kizárólag vagy elsősorban az adó elkerülése céljából" kötötték volna, annak egyedüli következménye az lenne, hogy az ügyletre alkalmazni kellene azokat az adóelkerülés megakadályozására irányuló szabályokat, amelyeket a tagállam a hatodik irányelv 27. cikkének (1) bekezdésében foglalt felhatalmazások egyike alapján szükség esetén elfogadott. Az Egyesült Királyság azonban nem alkotott ilyen szabályokat.

30 Az egyetem álláspontja szerint valamely ügylet akkor irányul adóelkerülésre, ha:

1) az ügylet objektív eredménye ellentétes a hatodik irányelv szellemével és céljával, és

2) a vállalkozás szándéka ezen eredmény elérésére irányult, amiről az alapügyben nincs szó.

31 A kérdést előterjesztő bíróság megállapítása szerint azonban az egyetem által végzett ügyletek kizárólag adóelőny elérésére irányultak. Az ügyletek semmilyen önálló gazdasági célt nem szolgáltak. Olyan fizetési halasztásra irányuló tervről van szó, amelynek működési mechanizmusa folytán az adó egy későbbi időpontban teljes mértékben megtakarítható. A kérdést előterjesztő bíróság ebből arra a következtetésre jut, hogy az ügyletek adóelkerülést valósítanak meg. Ezen túl pedig a tényállás is egyértelműen arra utal, hogy az egyetem és a trust szándéka ezen eredmény elérésére irányult.

32 A fenti körülményekre tekintettel a VAT and Duties Tribunal, Manchester akként határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Amennyiben:

i. valamely egyetem lemond a HÉA-mentességről bizonyos, az egyetemhez tartozó ingatlannal kapcsolatos termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások vonatkozásában, és az ingatlant bérbe adja az egyetem által létrehozott és irányított trust részére,

ii. az alapítvány lemond a HÉA-mentességről az érintett ingatlannal kapcsolatos termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások vonatkozásában, és albérletbe adja az ingatlant az egyetem részére;

iii. az egyetem a bérleti és albérleti szerződést kizárólag adóelőny elérése céljából kötötte, és az ügyleteknek nem volt önálló gazdasági célja;

iv. az egyetem és az alapítvány szándékának megfelelően a bérleti és az albérleti ügylet részét képezte annak a fizetési halasztásra (vagyis a HÉA fizetésének elhalasztására) irányuló tervnek, amelynek működési sajátossága folytán egy későbbi időpontban lehetővé vált az adó teljes mértékben történő megtakarítása;

a) a bérlet és az albérlet adóköteles szolgáltatásnyújtásnak minősül-e a hatodik HÉA-irányelv értelmében?

b) Lehet-e ezen ügyleteket a hatodik HÉA-irányelv 4. cikke (2) bekezdésének második mondata szerinti gazdasági tevékenységnek minősíteni?"

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

33 A kérdést előterjesztő bíróság kérdéseivel lényegében azt kívánja megtudni, hogy az olyan ügyletek, mint amelyek az alapeljárás tárgyát képezik, termékértékesítésnek

vagy szolgáltatásnyújtásnak, illetve gazdasági tevékenységnek minősülnek-e a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja, 4. cikkének (1) és (2) bekezdése, 5. cikkének (1) bekezdése, és 6. cikkének (1) bekezdése értelmében, amennyiben azok kizárólag adóelőny elérésére irányulnak, más üzleti cél nélkül.

A Bírósághoz benyújtott észrevételek

34 Az egyetem szerint az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban írt körülmények között a bérlet és az albérlet a hatodik irányelv szerinti adóköteles ügyletnek és gazdasági tevékenységnek minősül.

35 Az Egyesült Királyság Kormánya úgy véli, hogy az olyan körülmények között, mint amelyeket a kérdést előterjesztő bíróság megállapított, ha az egyetemhez hasonló jogi személy ingatlant ad bérbe egy kapcsolt és általa irányított, a trusthoz hasonló harmadik személy részére, és ez utóbbi albérletbe adja az ingatlant az egyetem részére kizárólag abból a célból, hogy késleltesse vagy teljes mértékben elkerülje annak a HÉA-nak a megfizetését, amelynek nagy része nem lett volna visszaigényelhető, tekintettel arra, hogy az ingatlant az egyetem adómentes saját oktatási tevékenysége keretében használják:

– az egyetem nem folytat a hatodik irányelv 4 cikke (2) bekezdése szerinti gazdasági tevékenységet, illetve közelebbről az egyetemhez hasonló jogi személy nem végzi materiális javak bevétel elérése érdekében történő tartós hasznosítását, abban az esetben, ha az ügylet végrehajtásának célja a HÉA elkerülése, valamint

– sem a bérlet, sem az albérlet nem minősül a hatodik irányelv 6. cikke (1) bekezdése szerinti szolgáltatásnyújtásnak.

36 Írország előadja, hogy az olyan körülmények között, mint amelyek az alapügyben felmerültek a bérletre és az albérletre vonatkozó ügyleteket nem lehet a hatodik irányelv 4. cikke (2) bekezdésének második mondata szerinti „gazdasági tevékenységnek" tekinteni, és mint ilyenek azok nem minősülnek az irányelv szerinti adóköteles tevékenységnek.

37 Az olasz kormány álláspontja szerint nem lehet figyelembe venni a kizárólag az arányosítási szabály alkalmazása kikerülésének céljából (és ily módon teljes mértékű levonást eredményező) felhasznált eszközöket, illetve végrehajtott ügyleteket annak kiszámításánál, hogy milyen arányban fordítják a HÉA-levonásra jogosító, illetve HÉA-levonásra nem jogosító tevékenységre a levonni kívánt HÉA-t magukban foglaló termékeket és szolgáltatásokat, amennyiben ezen eszközök, illetve ügyletek nem minősülnek a hatodik irányelv 4. cikkének (2) bekezdése szerinti gazdasági tevékenységnek az adólevonás érvényesítésére feljogosított adóalanyok tekintetében.

38 A Bizottság előadja, hogy hatodik irányelv 4., 5., és 6. cikke szerinti „gazdasági tevékenység", „termékértékesítés", illetve „szolgáltatásnyújtás" fogalmak értelmezéséhez az érintett ügyletek és tevékenységek objektív jellemzőit kell figyelembe venni. Az értékesítés, illetve a szolgáltatás célja irreleváns.

39 Azonban, ha az adóalany vagy a kapcsolt adóalanyokból álló csoport gazdaságilag nem indokolható ügyletet vagy ügyleteket végez olyan mesterséges helyzetet létrehozva, amely kizárólag az előzetesen felszámított HÉA visszaigényléséhez szükséges feltételek megteremtésére irányul, ezen ügyleteket figyelmen kívül kell hagyni, mivel azok visszaélésszerű magatartást valósítanak meg,

A Bíróság álláspontja

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

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

42 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.

43 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).

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

45 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.

46 Végül a „gazdasági tevékenység" fogalmát a hatodik irányelv 4. cikkének (2) bekezdése úgy határozza meg, mint amely a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók „valamennyi" tevékenységét magában foglalja, az állandó ítélkezési gyakorlat szerint pedig ebbe 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).

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

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

49 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 azon céljával, hogy – a különleges esetektől eltekintve – az érintett ügylet objektív jellegének figyelembevételével biztosítsa jogbiztonságot, és megkönnyítse a HÉA alkalmazásához szorosan kapcsolódó intézkedéseket.

50 Ebből az következik, hogy az olyan ügyletek, mint amelyek az alapügyben felmerültek, a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja, 4. cikkének (1) és (2) bekezdése, 5. cikkének (1) bekezdése és 6. cikkének (1) bekezdése szerinti termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak és gazdasági tevékenységnek minősülnek, feltéve hogy teljesítik az említett fogalmak alapjául szolgáló objektív feltételeket.

51 E feltételek ugyan kétségtelenül nem teljesülnek például valótlan tartalmú nyilatkozattal vagy szabálytalanul kiállított számlával elkövetett adócsalás esetén, azonban az a kérdés, hogy az érintett ügylet kizárólag adóelőny elérésére irányul, irreleváns annak megállapítása szempontjából, hogy az termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak és gazdasági tevékenységnek minősül-e.

52 Ezzel összefüggésben azonban hangsúlyozni kell, amint az a C-255/02. sz., Halifax és társai ügyben hozott ítélet (EBHT 2006., I-1609. o.) 85. pontjából következik, hogy a hatodik irányelvvel ellentétes az, ha az adóalany az előzetesen felszámított HÉA levonásához való jogát olyan ügyletekkel kapcsolatban gyakorolja, amelyek visszaélésszerű magatartást valósítanak meg.

53 Ebből az következik, hogy az olyan ügyletek, mint amelyek az alapügyben felmerültek, az irányelv 2. cikkének 1. pontja, 4. cikkének (1) és (2) bekezdése, 5. cikkének (1) bekezdése és 6. cikkének (1) bekezdése szerinti termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak és gazdasági tevékenységnek minősülnek, feltéve hogy

teljesítik az említett fogalmak alapjául szolgáló objektív feltételeket, még abban az esetben is, ha azok kizárólag adóelőny elérésére irányulnak, más üzleti cél nélkül.

A költségekről

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

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

Az olyan ügyletek, mint amelyek az alapügyben felmerültek, az 1995. április 10-i 95/7/EK tanácsi irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 2. cikkének 1. pontja, 4. cikkének (1) és (2) bekezdése, 5. cikkének (1) bekezdése és 6. cikkének (1) bekezdése szerinti termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak és gazdasági tevékenységnek minősülnek, feltéve hogy teljesítik az említett fogalmak alapjául szolgáló objektív feltételeket, még abban az esetben is, ha azok kizárólag adóelőny elérésére irányulnak, más üzleti cél nélkül.

Aláírások