

C?354/03., C?355/03. és C?484/03. sz. egyesített ügyek

Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd

és

Bond House Systems Ltd

kontra

Commissioners of Customs & Excise

(a High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division [Egyesült Királyság] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Hatodik HÉA?irányelv – A 2. cikk 1. pontja, a 4. cikk (1) és (2) bekezdése és az 5. cikk (1) bekezdése – Az el?zetesen megfizetett HÉA levonása – Gazdasági tevékenység – Adóalanyként eljáró személy – Termékértékesítés – Olyan értékesítési lánc részét képez? ügylet, amelyben jogsért? keresked? vagy hamis HÉA?számot felhasználó keresked? is érintett – »Körhinta« jelleg? adókijátszás”

Az ítélet összefoglalása

Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adó – Közös hozzáadottértékadó?rendszer – Adóalanyként eljáró személy által végzett termékértékesítés

(77/388 tanácsi irányelv, 2. cikk, 1. pont, 4. cikk és 5. cikk (1) bekezdés

Azon ügyletek, amelyek keretében a valamely tagállamban letelepedett adóalany termékeket szerez be ugyanezen tagállamban letelepedett társaságoktól, és azokat továbbértékesíti valamely más tagállamban letelepedett vev?k részére, amely ügyletek maguk nem valósítanak meg hozzáadottértékadó?kijátszást, adóalanyként eljáró személy által végzett termékértékesítésnek és gazdasági tevékenységnek min?sülnek a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 77/388 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 keresked? szándékától, és/vagy a lánc részét képez?, az említett adóalany által végzett ügyletet megelőző vagy követ? másik ügylet esetleges csalárd jellegét?l, amelyr?l ezen adóalany nem tudott és nem tudhatott. Az ilyen ügyleteket végző adóalanynak az el?zetesen megfizetett hozzáadottérték?adó levonásához való jogát az a körülmény sem befolyásolja, hogy – anélkül, hogy ugyanezen adóalany tudná vagy tudhatná – azon értékesítési láncban belül, amelybe ezek az ügyletek illeszkednek, az utóbbi által végzett ügyletet megelőző vagy követ? más ügylet hozzáadottértékadó?kijátszást valósít meg.

(vö. 51–52., 55. pont és a rendelkez? rész)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2006. január 12. (*)

„Hatodik HÉA-irányelv – A 2. cikk 1. pontja, a 4. cikk (1) és (2) bekezdése és az 5. cikk (1) bekezdése – Az elztesen megfizetett HÉA levonása – Gazdasági tevékenység – Adóalanyként eljáró személy – Termékértékesítés – Olyan értékesítési lánc részét képező ügylet, amelyben jogsértő kereskedő vagy hamis HÉA-számot felhasználó kereskedő is érintett – »Körhinta« jellegű adókijátszás”

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

az EK 234. cikk alapján benyújtott elztes 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 el az elztte

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**

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 Ltd 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, segítők: 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 képviselőjében J. Molde és A. Rahbøl Jacobsen, meghatalmazotti minőségben, segítjük: P. Biering advokat (C-484/03.),
- az Európai Unió Tanácsa képviselőjében A. M. Colaert és J. Monteiro, meghatalmazotti minőségben (C-354/03. és C-355/03.),
- az Európai Községek Bizottsága képviselőjében R. Lyal, meghatalmazotti minőségben (C-354/03., C-355/03. és C-484/03.),

a f?tanácsnok indítványának a 2005. február 16-i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes 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 nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.) módosított, a tagállamok forgalmi adókra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló, 1967. április 11-i 67/227/EGK els? tanácsi irányelv (HL 1967. 71., 1301. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 3. o., a továbbiakban: els? 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 el?, 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 követ?en másik tagállamba vittek ki.

Jogi háttér

3 Az els? irányelv 2. cikkének szövege a következ?:

„A közös hozzáadottértékadó?rendszer alapelve magában foglalja egy általános fogyasztási adónak az árukra és szolgáltatásokra történ? 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 megel?z?en játszódhatnak 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 különböz? költségelemek által közvetlenül viselt hozzáadottértékadó?összeg levonását követ?en 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 min?sül 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 termelőt, a kereskedőt, 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 hozzáadottértékadó, amelyet részére egy másik adóalany szállított vagy fog szállítani, illetve teljesített vagy teljesíteni fog;

b) a behozott termékekre fizetendő vagy megfizetett hozzáadottértékadó;

[...]

(3) A tagállamok továbbá biztosítják valamennyi adóalany részére a (2) bekezdésben meghatározott hozzáadottértékadó 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 júliusára 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 elzeteresen 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 elzetes döntéshozatalra utaló határozatokból következik, hogy a szóban forgó ügyletek olyan értékesítési láncok részét képezik, amelyekben az alapügyek felpereseinek tudtán kívül jogsért, azaz olyan HÉA-fizetésre köteles kereskedő is érintett, amely azonban anélkül történt 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 elzetes 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 jogsért vagy hamis HÉA-számot felhasználó kereskedő, veszteséggel továbbértékesíti e termékeket e második tagállamban honos közbenes 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 elzeteresen felszámított HÉA levonásához való jogával is. Másfelől a C társaság felé elzeteresen 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 közbenes társaság részére (D), és miután levonta abból az elzeteresen megfizetett HÉA-t, megfizeti az elzeteresen kiszámlázott HÉA-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 elzeteresen 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 elterjesztő 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 elzeteresen felszámított adónak az 1994. évi HÉA-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 el?tt, 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 keresked?nek az olyan termékekre el?zetesen megfizetett HÉÁ?t visszaigényelni, amelyeket ezt követ?en az Egyesült Királyságon kívül honos vállalkozások részére értékesített tovább, ha az értékesítési láncban jogsért? keresked? vagy idegen HÉA?számot felhasználó keresked? is részt vesz, még abban az esetben sem, ha a visszaigénylést benyújtó keresked? semmilyen módon nem volt a más keresked?k terhére rótt mulasztások és HÉA?számmal való visszaélések részese, és nem is volt tudomása sem err?l, sem arról, hogy azon értékesítési lánc, amely magában foglalta az érintett keresked? beszerzéseit és értékesítéseit, harmadik személyek által, az ? tudomása nélkül elkövetett „körhinta” jelleg? adókijátszás részét képezi.

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

18 A C?484/03. sz. ügyben az el?zetes döntéshozatalra utaló határozat szerint a Commissioners úgy érvel, hogy – mivel a szóban forgó értékesítési láncok célja csalás elkövetése volt –, az azok részét képez? összes ügylet – beleértve a Bond House által végzetteket is – nem rendelkezik gazdasági tartalommal. Ebb?l következik, hogy jogsért? ügyletekre nem terjed ki a HÉA hatálya, és a Bond House által a szállítói részére HÉA jogcímen el?zetesen megfizetett összegek nem min?sülnek 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 Commissioners 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 értékesítésb?l 26 ügylet nem min?sül 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 m?veletek még akkor sem rendelkeznek gazdasági tartalommal, ha a Bond House?nak nem volt tudomása err?l a célról, és semmilyen jogsértést nem követett el, és azokat objektív körülmények alapján kell megítélni. Ezért nincs jelent?sége 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 kérelmez? 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 Divisionhoz.

Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések és a Bíróság el?tti eljárás

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

- „Körhinta” jelleg? adókijátszás valósult meg.
- Az Optigen és a Fulcrum ártatlan felek, nem voltak részesei a csalásnak, amely?l nem volt

tudomásuk és nem volt okuk arról tudniuk, hacsak nem mint valamely kereskedő közösséges ügyfeleinek és valamely másik tagállamban honos társaság közösséges 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 tértek el az általa az érintett negyedévben bonyolított 467 másik beszerzéstől.
- Akkor, amikor az Optigen és a Fulcrum megvásárolta a termékeket, és megfizette az elzetesen felszámított HÉA-t, a „körhinta” még nem zárult le, és még nem „tört el” a jogsértő kereskedő, úgyhogy valószínűleg ezen események egyike sem következett be.

23 A C-484/03. sz. ügyben a kérdést elterjesztő 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 a 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 HÉA-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 a 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 HÉA-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 elzárólagos 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 megkötött „körhinta” jellegű adókiijátszás 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 eladótól, 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 eladótól, 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 eladótól történő mikroprocesszorbeszerzése?
- 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 történ? 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 követ?en a Bíróság elnöke 2004. június 15-i végzésével a szóbeli szakasz lefolytatása és az ítélethozatal céljából a C?484/03. sz. ügygel egyesítette ezeket ügyeket.

Az els? kérdésekr?l

29 Az ezen ügyekben feltett els? kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében azt kívánja megtudni egyrészt?l, hogy a szóban forgóhoz hasonló ügyletek vajon adóalanyként eljáró személy által végzett termékértékesítésnek és gazdasági tevékenységnek min?sülnek?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 megel?z? vagy követ? másik ügylet csalást valósít meg, anélkül hogy az els? ügyleteket végz? gazdasági szerepl? azt tudná vagy tudhatná, másrészt?l pedig, hogy vajon ilyen körülmények között az említett gazdasági szerepl?nek korlátozható?e az el?zetesen megfizetett HÉA levonásához való joga.

A Bírósághoz benyújtott észrevételek

30 Az Optigen és a Fulcrum úgy ítéli meg, hogy az els? és a hatodik irányelvre tekintettel a HÉA közös rendszerében a keresked? valamely ügylet után megfizetett adó visszaigényléséhez való jogát azon egyes ügylet alapján kell megítélni, amelyben a keresked? részt vett, beleértve a keresked? ügyletkötési szándékait, és nem az azt megel?z? és követ? ügyletek fényében, amelyekr?l ez a keresked? nem tudott és nem tudhatott, valamint nem más olyan keresked?k csalárd magatartásaira és szándékaira hivatkozva, amelyek érintettségér?l az említett keresked? nem tud, és amelyekr?l nincs tudomása, és/vagy azokról nem tudhat.

31 A Bond House szerint igenl? választ kell adni a C?484/03. sz. ügyben feltett els? kérdésre.

32 Az Egyesült Királyság Kormánya azt állítja, hogy a HÉA közös rendszerében az els? és a hatodik irányelv alapján a keresked? valamely ügylet után megfizetett adó visszaigényléséhez való jogát az ügyletek összessége alapján kell megítélni, beleértve az azt követ? ügyleteket is, amelyek olyan értékesítési körláncot alkotnak, amelynek részét képezi az adott ügylet, és figyelembe kell venni a lánc más résztvev?inek azon szándékait is, amelyr?l e keresked?nek nincs tudomása, és/vagy azokról nem is tudhat, valamint figyelembe kell venni az értékesítési körlánc más olyan résztvev?inek az adott ügyletet megel?z? vagy követ? csalárd magatartásait és szándékait is, amelyek érintettségér?l a keresked? nem tud, és amelyekr?l 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 tartoznak a hatodik irányelv hatálya alá, és az, hogy ezen ügyletek némelyikében ártatlan keresked? 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 egyrészt?l a „termékértékesítéshez” kapcsolódó HÉA?t levonni

szándékozó jogalanynak kell bizonyítania azt, hogy az áruk feletti tulajdonjogot ténylegesen átruházták az érdekelt személyre, másrészt?l 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 Közöségek Bizottság úgy érvel, hogy az els? és a hatodik irányelvre tekintettel a HÉA közös rendszerében a keresked? valamely ügylet után megfizetett adó visszaigényléséhez való jogát azon adott ügylet alapján kell megítélni, amelyben a keresked? részt vett. Azok az ügyletek, amelyekr?l nincs tudomása, és az értékesítési lánc más szerepl?inek olyan csalárd magatartásai és szándékai, amelyekr?l a keresked? nem tud, nem érintik ezt a jogot. Ebb?l következik, hogy ellentétes a hatodik irányelvvel az olyan ügylet kizárása a HÉA rendszeréb?l, 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 El?sör is a „termékértékesítés” fogalmát illet?en a hatodik irányelv 5. cikkének (1) bekezdése pontosan meghatározza, hogy ilyen termékértékesítésnek tekintend? a materiális javak feletti tulajdonjog átengedése.

39 A Bíróság ítélezési 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 min?sül 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 termel?k, a keresked?k, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét magában foglalja, és az állandó ítélezési gyakorlat szerint beleértend? a termelés, a forgalmazás és a szolgáltatásnyújtás valamennyi szakasza (lásd különösen a C?186/89. sz. Van Tien?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 illet?en az ítélezési gyakorlatból az következik, hogy az adóalany akkor jár el e min?ségében, 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.

szepember 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. Másrészt az állandó ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy az adósemmiség 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 err?l nincs szó.

51 Ebb?l az következik, hogy a szóban forgóhoz hasonló ügyletek, amelyek maguk nem valósítanak meg HÉA?kijátszást, adóalanyként eljáró személy által végzett termékértékesítésnek és gazdasági tevékenységnek min?sülnek 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 keresked? szándékától, és/vagy a lánc részét képez?, az említett adóalany által végzett ügyletet megelőz? vagy követ? másik ügylet esetleges csalárd jellegét?, amelyr?l ezen adóalany nem tudott és nem tudhatott.

52 Az ilyen ügyleteket végz? adóalanynak az el?zetesen megfizetett HÉA levonásához való jogát az a körülmény sem befolyásolja, hogy – anélkül, hogy ez az adóalany tudná, illetve tudhatná – azon értékesítési láncban belül, amelybe ezek az ügyletek illeszkednek, az általa végzett ügyletet megelőz? vagy követ? más ügylet HÉA?kijátszást valósít meg.

53 Mint ahogyan a Bíróság már több ízben is emlékeztetett rá, a hatodik irányelv 17. és azt követ? cikkeiben rögzített adólevonási jog a HÉA mechanizmusának szerves részét képezi, és elvben nem korlátozható. E mechanizmus a beszerzési ügyleteket terhel? el?zetesen 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 Gabalfrija és társai ügyben hozott ítélet 43. pontját).

54 Az a kérdés, hogy vajon az érintett termékek korábbi és kés?bbi értékesítését terhel? HÉA-t befizették-e, vagy sem, az államkincstárba, nem befolyásolja az el?zetesen 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 rejl?, az els? és a hatodik irányelv 2. cikkéb?l következ? alapelv szerint a HÉA minden egyes termelési és forgalmazási tevékenységre alkalmazandó a különböz? költségelemek által közvetlenül viselt adó levonását követ?en (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 el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett els? kérdésre, hogy a szóban forgóhoz hasonló olyan ügyletek, amelyek maguk nem valósítanak meg HÉA?kijátszást, adóalanyként eljáró személy által végzett termékértékesítésnek és gazdasági tevékenységnek min?sülnek 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 keresked? szándékától, és/vagy a lánc részét képez?, az említett adóalany által végzett ügyletet megelőz? vagy követ? másik ügylet esetleges csalárd jellegét?, amelyr?l ezen adóalany nem tudott és nem tudhatott. Az ilyen ügyleteket végz? adóalanynak az el?zetesen megfizetett HÉA levonásához való jogát az a körülmény sem befolyásolja, hogy – anélkül, hogy ugyanezen adóalany tudná vagy tudhatná – azon értékesítési láncban belül, amelybe ezek az ügyletek illeszkednek, az utóbbi által végzett ügyletet megelőz? vagy követ? más ügylet HÉA?kijátszást valósít meg.

A második kérdésekr?

56 Tekintettel mindegyik ügy els? 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 jellegéről, 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 láncban belül, amelybe ezek az ügyletek illeszkednek, az utóbbi által végzett ügyletet megelőző vagy követő másik ügylet hozzáadottértékadó-kijátszást valósít meg.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: angol.