

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2014. szeptember 3. (*)

„Elzeter döntéshozatal iránti kérelem – Hés – 77/388/EGK hatodik irányelv – 11. cikk, C. rész, (1) bekezdés, első albekezdés – Közvetlen hatály – Adóalapcsökkentés – Ugyanazon termékekre vonatkozóan két ügylet teljesítése – Termékértékesítések – Lízingbe adott, újra birtokba vett és árverésen eladott gépjárművek – Joggal való visszaélés”

A C-589/12. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzeter döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet az Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Egyesült Királyság) a Bírósághoz 2012. december 14-én érkezett, 2012. december 10-i határozatával terjesztett elő az elzette

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

és

a **GMAC UK plc**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: R. Silva de Lapuerta tanácselnök, J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis, J.-C. Bonichot és A. Arabadjiev (előadó) bírák,

előtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: L. Hewlett előtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2013. december 5-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a GMAC UK plc képviseletében R. Cordara QC,
- az Egyesült Királyság Kormánya képviseletében J. Beeko, meghatalmazotti minőségben, segítőtje: K. Lasok QC,
- az Európai Bizottság képviseletében R. Lyal, A. Cordewener és C. Soulay, meghatalmazotti minőségben,

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

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az elzeter döntéshozatal iránti kérelem a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó

jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról 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) 11. cikke C. része (1) bekezdése első albekezdésének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (a továbbiakban: Commissioners) és a GMAC UK plc (a továbbiakban: GMAC) között – a GMAC által gépjárműlízing-szerződések teljesítése körében végzett értékesítéseket terhelő hozzáadottértékadóköteles összeg tárgyában – folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A hatodik irányelv 11. cikkének a belföldi adóalapra vonatkozó A. része az alábbiak szerint rendelkezett:

„(1) Az adóalap a következő:

a) a [...] 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 átvető [helyesen: a vevő], a szolgáltatás címzettje vagy harmadik személytől kap vagy kapnia kell, beleértve az ezen értékesítés árával közvetlenül összefüggő támogatásokat;

[...]”.

4 A hatodik irányelv 11. cikke egyes rendelkezéseket tartalmazó C. részének (1) bekezdése az alábbiak szerint rendelkezett:

„Lemondás, visszautasítás [helyesen: felmondás, elállás, megszüntetés], illetve teljes vagy részleges nemfizetés avagy az értékesítés bekövetkezte [helyesen: az ügylet teljesítése] utáni árendedmény esetén az adóalap a tagállamok által meghatározott feltételek szerint megfelelő mértékben csökken.

A tagállamok azonban a teljes vagy részleges nemfizetés esetén eltérhetnek e szabálytól.”

Az Egyesült Királyság joga

5 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a hatodik irányelv 11. cikke C. részének (1) bekezdését két rendelkezéscsomag ültette át. E rendelkezések első csoportját az ellenérték csökkenése esetében kellett alkalmazni, a második pedig adókedvezményt biztosított, azaz a behajthatatlan követelés után adókedvezmény járt abban az esetben, ha az ellenérték megfizetése teljesen vagy részben elmaradt.

Az ellenérték csökkenésére vonatkozó nemzeti rendelkezések

6 E rendelkezések 1995 óta szerepeltek a hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) elszámolásáról és a héanyilvántartásról szóló rendelet (VAT Regulations 1995) 24. cikkével együttesen értelmezett 38. cikkében. E rendelkezések szerint amennyiben valamely értékesítés héát tartalmazó ellenértékének összege csökken, az adóalanynak ki kellett igazítania héaelszámolását oly módon, hogy a vonatkozó héaösszeget negatív összegként tünteti fel. Az ellenérték csökkenését jóváírási értesítéssel vagy hasonló joghatást kiváltó más dokumentummal kellett igazolni. 1990 és 1995 között ezzel azonos szabályokat kellett alkalmazni.

A behajthatatlan követelésre vonatkozó nemzeti szabályozás

7 Az 1978. október 2. és 1990. július 26. között teljesített értékesítések esetében a behajthatatlan követelés után járó adókedvezményt a „rég rendszer” szerint kellett alkalmazni. Az 1989. április 1-je és 1997. március 19. között teljesített értékesítések esetén a kedvezmény iránti kérelmeket az „új rendszer” szerint lehetett benyújtani. A két időszak közötti átfedés alatt, vagyis 1989. április 1-je és 1990. július 26. között a kérelmet a két rendszer egyike alapján lehetett benyújtani.

– A régi rendszer

8 A régi rendszert az 1978. évi költségvetési törvény (Finance Act 1978) 12. szakasza vezette be, és annak hatályát a hozzáadottérték-adóról szóló 1983. évi törvény (Value Added Tax Act, a továbbiakban: VATA 1983) 22. szakasza meghosszabbította.

9 A VATA 1983 22. szakasza az alábbiak szerint rendelkezik:

„(1) Ha

a) egy személy pénzben kifejezett ellenértékért termékértékesítést végez vagy szolgáltatást nyújt, az ezen ügyletet terhelő adót bevallotta és megfizette; és

b) az ellenértékből fennmaradó összeg megfizetésére köteles személy fizetéseképtelenné vált,

a lenti (2) bekezdésre és a (3) bekezdés alapján megalkotott rendeletekre figyelemmel az előbbi személy a Commissionershöz benyújtott kérelme alapján jogosult a fennmaradó összeg után fizetendő héa visszatérítésére.

(2) A jelen szakasz alapján akkor áll fenn az adó visszatérítéséhez való jog, ha

a) a követelés összegét fizetéseképtelenség megállapítására irányuló eljárás keretében megállapították, és az megfelel az ellenérték kérelemben megjelölt összeggel csökkentett összegének;

b) a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás értéke nem haladja meg annak szabadpiaci értékét, és

c) termékértékesítés esetén a termékek tulajdonjogát átruházták a vevőre [...]

10 Amint az elzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitnik, a VATA 1983 22. szakasza értelmében e cikk alkalmazásában azt a magánszemélyt kell fizetéseképtelennek tekinteni, akinek fizetéseképtelenségét bíróság megállapította, vagy akinek vagyonára a bíróság vagyonkezelrt rendelt ki. Egy társaság akkor minstül fizetéseképtelennek, ha – akár a hitelezk által kezdeményezett, akár a bíróság által elrendelt – felszámolási eljárás hatálya alatt áll, és „a körülmények folytán a társaság tartozásai kiegyenlítésére nem képes”.

– Az új rendszer

11 Az 1990. évi költségvetési törvény (Finance Act 1990) 11. szakasza bevezette az új rendszert, és az 1990. július 26át követen teljesített termékértékesítések tekintetében a régi rendszert hatályon kívül helyezte.

12 Az új rendszert az 1989. április 1je utáni termékértékesítésekre kellett alkalmazni. E szabályozás hatályát meghosszabbította a hozzáadottértékadóról szóló 1994. évi törvény (Value Added Tax Act 1994) 36. cikke, amelynek a szövege a következő volt:

„(1) Az alábbi (2) bekezdést akkor kell alkalmazni, ha

a) egy személy pénzben kifejezett ellenértékért termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást teljesített és az ezen ügyletet terhelő adót bevallotta és megfizette;

b) könyveiben az ellenszolgáltatás egészét vagy egy részét behajthatatlan követelésként leírták, és

c) (a termékértékesítéstl vagy szolgáltatásnyújtástól számított) [az 1990. évi költségvetési törvény 11. szakaszának rendelkezéseiben foglalt kétéves időszak helyébe lép] 6 hónapos időszak eltelt [...].

(2) a jelen szakasz alábbi rendelkezéseire, valamint az e szakasz alapján megalkotott rendeletekre tekintettel a Commissionershöz benyújtott kérelem alapján megnyílik a fennmaradó összeg után fizetendő hía visszatérítéséhez való jog.

[...]

(4) A fenti (2) albekezdés alapján akkor áll fenn az adó visszatérítéséhez való jog, ha

a) a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás értéke nem haladja meg annak rendes értékét és

b) termékértékesítés esetén a termékek tulajdonjogát átruházták a vevre, illetve a vev nevében vagy révén jogosultsággal bíró, vagy számára jogosultságot szerző személyre.

[...]”

Az autókat terhelő hozzáadottértékadóról szóló 1992. évi rendelet

13 NagyBritannia és Északírország Egyesült Királysága a használt autók eladását terhelő hía levonását az egymást követen megalkotott jogszabályaiban, köztük az autókat terhelő hozzáadottértékadóról szóló 1992. évi rendeletben [Value Added Tax (Cars) Order 1992., a továbbiakban: Cars Order] lényegében azonos feltételek szerint tette lehetővé.

14 A Cars Order 8. cikke alapján amennyiben az autókereskedő használt járművet ad el, akkor a felszámított hűa adóalapja a kereskedő árresének megfelelő összeg.

15 A Cars Order 4. cikke ugyanakkor különös szabályokat állapított meg az eladó által visszavett autók ismételt eladása esetén:

„(1) Az alább leírt ügyletek egyike sem tekinthet termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak:

a) használt gépkocsival való rendelkezés olyan személy részéről, aki azt finanszírozási szerződés alapján ismét birtokba vette, amennyiben a gépkocsi ugyanolyan állapotban van, mint amikor visszavették [...]”

Az alapeljárás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

16 A GMAC hűaalany társaság, amely többek között gépjárművek halasztott fizetés melletti értékesítését végzi.

17 Az ilyen értékesítések keretében a fogyasztó kiválaszt a kereskedőnél egy járművet, és sajátos finanszírozási lehetőséget igényel. Ekkor olyan lízingtársaságokhoz irányítják, mint például a GMAC. Ha a három fél között megszületik a megállapodás, a kereskedő eladja az autót a lízingtársaságnak, majd ez utóbbi azt „lízingszerződés” keretében a végző fogyasztó használatába adja.

18 E járművek autókereskedők és GMAC közötti adásvétele az általános adómérték szerint hűaköteles volt. A járművek végző fogyasztók részére történő átadását, amelyet a GMAC a lízingszerződések alapján teljesített, szintén az általános adómérték szerint hűakötelezettség terhelte. A lízingbevevő szerződésszegése esetén a GMAC a járművet ismét birtokba vette, és a járművet árverésen eladta. Az árverésen elért vételárat beszámították a lízingbevevő által fizetendő részletek fennmaradó összegébe.

19 A gépjármű lízingszerződés keretében történő értékesítése a hűa szempontjából termékértékesítésnek minősült. A hűa – a finanszírozási költségek nélkül számított – fizetendő összeg egésze után akkor vált esedékessé, amikor a GMAC átadta a járművet a végző fogyasztónak. Amennyiben a későbbiekben e járművet a Cars Order 4. cikke szerint visszavették és árverésen eladták, ez az árverésen történő eladás nem minősült sem termékértékesítésnek, sem szolgáltatásnyújtásnak.

20 A Commissioners mindig is úgy értelmezte, hogy a gépjárműlízing-szerződés közös megegyezéssel történő megszüntetése esetén, ha ennek következtében e járművet ismételtlen eladják, a VAT Regulations 1995 38. cikkét kell alkalmazni, és ebből következően úgy kell tekinteni, hogy a GMAC az ismételt eladás alkalmával elért vételárnak megfelelő összegre csökkent ellenértékért teljesítette a lízingügyletet. A High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Egyesült Királyság) C&E Commissioners kontra GMAC ügyben (2004-ben) hozott ítéletéig azonban nem ismerték el, hogy ugyanezt a szabályozást kell alkalmazni a lízingbevevő szerződésszegése esetén is, ha a járművet a GMAC visszavette és árverésen eladta.

21 E határozatot követően a VAT Regulations 1995 38. cikkét abban az esetben is alkalmazni kell, amikor a lízingbevevő szerződést szeg, és a GMAC a járművet árverésen újra eladja. A High Court of Justice megállapította azt is, hogy a Cars Ordert is alkalmazni kell, ily módon a GMAC-nak nem kell hűát fizetni az árverésen elért vételár után. A kérdést elterjesztő bíróság e

tekintetben rámutat, hogy e rendelkezések együttes alkalmazásából az a „váratlan hatás” következik, hogy végül a fizetendő hűa összege kisebb, mint ha a hatodik irányelvet megfelelően átültették volna.

22 A GMAC ekkor új eljárást indított, amely szintén az 1978 és 1997 közötti időszakra vonatkozott, és amely teljes egészében a hatodik irányelv közvetlen hatályán alapult. A GMAC követelése ebben az eljárásban a gépjármű fogyasztónak történő értékesítéséért járó ellenérték azon részére vonatkozott, amelynek megfizetésére a fogyasztó szerződésösszege miatt nem került sor. Ez az összeg nem minősül a hatodik irányelv 11. cikke C. része (1) bekezdésének első albekezdése szerinti árendegedménynek. Az e rendelkezés szerinti részleges nemfizetésről, azaz behajthatatlan követelésről van szó.

23 A GMAC 2006. február 20-ai levelében tehát behajthatatlan követelés címén kedvezményt kért az 1978 és 1997 közötti időszakra, amely abból származott, hogy a fogyasztókkal kötött gépjárműlízing-szerződések a szerződés szerinti vételár megfizetésének elmulasztása miatt felmondták. A Commissioners 2006. július 18-ai határozatában elutasította ezt a kérelmet.

24 A First-tier Tribunal (Tax Chamber) helyt adott a GMAC által e határozattal szemben benyújtott keresetnek, és megállapította, hogy a kedvezményre való jogosultság jogi feltételei összeegyeztethetetlenek az uniós joggal, illetve hogy a GMAC által elterjesztett, behajthatatlan követelés utáni kedvezmény iránti kérelmek nem vezetnek az adósemlegesség uniós joggal ellentétes torzulásához vagy sérelméhez.

25 A fellebbezési eljárásban eljáró Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) ezzel szemben úgy véli, hogy a High Court of Justice C&E Commissioners kontra GMAC határozatában (2004) foglaltak szerint értelmezett 38. cikk és a Cars Order együttes értelmezése nem biztosítja a hatodik irányelv hatékony végrehajtását, mivel az a hűa olyan csökkentését jelenti, amely összeegyeztethetetlen ezen irányelv céljával, ennél fogva ellentétes az uniós joggal.

26 E feltételek mellett az Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Az adóalany két, ugyanazon termékekre vonatkozó ügylet kapcsán milyen mértékben jogosult egyszerre hivatkozni a [hatodik irányelv] valamely rendelkezésének közvetlen hatályára az egyik ügylet vonatkozásában, és hivatkozni a nemzeti jog vonatkozó rendelkezéseire a másik ügylet tekintetében, amennyiben ez a két ügylet vonatkozásában adójogi szempontból olyan összesített eredménnyel jár, amelyet e két ügylet vonatkozásában sem a nemzeti jog, sem a [hatodik irányelv] külön-külön történő alkalmazása nem eredményez, és amely eredmény elérése azoknak nem is célja?

2) Amennyiben az első kérdésre adandó válasz az, hogy vannak olyan körülmények, amelyek között az adóalany erre nem jogosult (vagy meghatározott mértékben nem jogosult), melyek azok a körülmények, amelyek között ez a helyzet, és különösen a két ügylet közötti milyen viszony eredményez ilyen körülményeket?

3) Az első és a második kérdésre adandó válasz eltér-e attól függően, hogy az egyik ügyletre vonatkozó nemzeti bánásmód összeegyeztethető-e a hatodik irányelvvel, vagy sem?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első és a harmadik kérdésről

27 Első és harmadik kérdésével, amelyeket célszerű együtt vizsgálni, a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell-e értelmezni a hatodik irányelv 11. cikke C. része (1) bekezdésének első albekezdését, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló körülmények között a tagállamok megtilthatják, hogy az adóalany valamely ügylet vonatkozásában e rendelkezés közvetlen hatályára hivatkozzon, azzal az indokkal, hogy ez az adóalany egy ugyanazon termékekkel kapcsolatos másik ügylet tekintetében a nemzeti jog rendelkezéseire hivatkozhat, és e rendelkezések együttes alkalmazása adójogi szempontból olyan összesített eredménnyel járna, amelyet e két ügylet vonatkozásában sem a nemzeti jog, sem a hatodik irányelv külön-külön történő alkalmazása nem eredményezne, és amely eredmény elérése azoknak nem is célja.

28 E bíróság ezenkívül arra keresi a választ, hogy e tekintetben van-e jelentősége annak, hogy az ez utóbbi ügyletre alkalmazandó nemzeti jog összeegyeztethető a hatodik irányelvvel, vagy sem.

29 Emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint valamennyi olyan esetben, amikor valamely irányelv rendelkezései a tartalmuk alapján feltétlenek és kellően pontosak, azokra a magánszemélyek a tagállammal szemben hivatkozhatnak, nevezetesen amennyiben az nem ültette át időben ezen irányelvet a nemzeti jogba, vagy amennyiben nem megfelelően ültette azt át (Almos Agrárkülkereskedelmi ítélet, C-337/13, EU:C:2014:328, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

30 Valamely uniós rendelkezés akkor feltétlen, ha olyan kötelezettséget fogalmaz meg, amely nem tartalmaz feltételt, és nem függ – a végrehajtásában vagy hatályában – az Unió intézményeinek vagy a tagállamoknak semmilyen jogi aktusától (Almos Agrárkülkereskedelmi ítélet, EU:C:2014:328, 32. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

31 A hatodik irányelv 11. cikke C. része (1) bekezdésének első albekezdése meghatározza azokat az eseteket, amikor a tagállamok kötelesek megfelelően és a maguk által meghatározott feltételekkel csökkenteni az adóalapot. Így e rendelkezés kötelezi a tagállamokat az adóalap, és így az adóalany által fizetendő hűa összegének csökkentésére minden egyes esetben, amikor valamely ügylet teljesítését követően az ellenérték egy részét vagy egészét nem kapja meg az adóalany (Goldsmiths-ítélet, C-330/95, EU:C:1997:339, 16. pont).

32 Jóllehet e rendelkezés így a csökkentés összegének meghatározásához szükséges intézkedések elfogadása során bizonyos mérlegelési mozgásteret enged a tagállamoknak, ez a körülmény nem érinti az említett rendelkezés szerinti esetekben az adóalap csökkentésének biztosítására irányuló kötelezettség egyértelmű és feltétlen jellegét. Ennélfogva teljesülnek tehát a közvetlen hatály gyakorlásához szükséges feltételek (Almos Agrárkülkereskedelmi ítélet, EU:C:2014:328, 34. pont).

33 Amint azt a kérdést elterjesztő bíróság az előzetes döntéshozatalra utaló határozatában kifejtette, a Bíróságnak feltett kérdéseket az indokolja, hogy az alapügyben az egyesült királysági adóhatóságok szerint az adóalany nem használhatja ki egyidejűleg a „váratlan hatást” és a hatodik irányelv 11. cikke C. része (1) bekezdésének első albekezdése által nyújtott kedvezményt, többek között azért, mert a VAT Regulations 1995 38. cikke, a Cars Order és ezen irányelv együttes alkalmazása adójogi szempontból olyan összesített eredménnyel járna, amelyet ezen ügyletek vonatkozásában külön-külön alkalmazva sem a nemzeti jog, sem az említett irányelv nem eredményezne és ez nem is céljuk.

34 Az Egyesült Királyság Kormánya szerint az alapügyben szereplőhöz hasonló helyzetben a végső fogyasztónak felszámított és az adóhatóságoknak fizetendő hűát nem a teljesített

értékesítésért az adóalany által ténylegesen megszerzett ellenérték alapján kell kiszámítani. Márpedig a közvetlen hatály uniós jogi alapelvét nem lehet az irányelv céljával ellentétes eredmény elérése érdekében alkalmazni. E kormány ezért úgy véli, hogy az adóalany nem jogosult arra, hogy valamely ügylet tekintetében a nemzeti jog rendelkezéseire, egy másik ügylet tekintetében pedig a hatodik irányelv 11. cikke C. része (1) bekezdése első albekezdésének közvetlen hatályára hivatkozzon.

35 Ennek az érvelésnek nem lehet helyt adni.

36 Amint ugyanis az a jelen ítélet 32. pontjából kitűnik, a hatodik irányelv 11. cikke C. része (1) bekezdése első albekezdésének közvetlen hatálya van, és így az alapügyben szereplő körülmények között az a kérdés, hogy egy adóalany, mint például a GMAC, lízingszerződés keretében teljesített termékértékesítést követően hivatkozhat-e az adóalap csökkentéséhez való jogra, amelyet e rendelkezés biztosít a számára, attól a körülménytől függ, hogy a GMAC ügyfelei e szerződés alapján fennálló fizetési kötelezettségüket teljesen vagy részben teljesítik-e.

37 Tény, hogy e rendelkezés a hatodik irányelv alapvető elvének kifejeződése, amely szerint az adó alapja a ténylegesen kapott ellenérték, amelyből az következik, hogy az adóhatóság a hía címén nem szedhet be magasabb összeget annál, mint amelyet az adóalany beszedett (Almos Agrárkülkereskedelmi ítélet, EU:C:2014:328, 22. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

38 A Bírósághoz benyújtott iratokból azonban kitűnik, hogy ha a lízingbevevőtől visszavett jármű árverésen történő eladása a nemzeti jog értelmében nem lenne héamentes, akkor az egyes ügyletekért kapott ellenérték adóköteles lenne. Az adóalapot ekkor a lízingszerződés ügyfele, illetve az árverés vevője által fizetett összegek képeznék. Ily módon az adóalap megfelelne a GMAC által ténylegesen kapott ellenértéknek, összhangban az első pontban felidézett alapelvvvel.

39 Márpedig e tekintetben emlékeztetni kell a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatára, amely szerint az a tagállam, amely határidőn belül nem hozta meg az irányelv által előírt végrehajtási intézkedéseket, a magánszemélyekkel szemben nem hivatkozhat arra, hogy saját maga nem tett eleget az irányelvből eredő kötelezettségeinek (lásd többek között: Rieser Internationale Transporte ítélet, C-157/02, EU:C:2004:76, 22. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

40 Ebből következik az a körülmény, hogy a jármű árverésen történő eladását a nemzeti jog alapján nem kezelték termékértékesítésként vagy szolgáltatásnyújtásként, nem vezethet arra, hogy az adóalany a hatodik irányelv 11. cikke C. része (1) bekezdése első albekezdésében foglalt teljes vagy részleges nemfizetés esetén elveszítse az adóköteles összeg csökkentéséhez való jogát.

41 Egyébiránt fontos emlékeztetni arra, hogy a közös héarendszer lényegéhez tartozó, a tagállamok forgalmi adókra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló, 1967. április 11-én 67/227/EGK első tanácsi irányelv (HL 1967. 71., 1301. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 3. o.) 2. cikkéből és a hatodik irányelv 2. cikkéből következő alapelv szerint a különböző költségelemek által közvetlenül viselt adó levonását követően a hía valamennyi termelési és forgalmazási tevékenységre alkalmazandó (lásd többek között: Midland Bank ítélet, C-98/98, EU:C:2000:300, 29. pont, és Zita Modes ítélet, C-497/01, EU:C:2003:644, 37. pont).

42 Következésképpen teljes vagy részleges nemfizetés esetén a járműlízing-szerződés adóalapjának összegét az adóalany által ugyanezen szerződés keretében ténylegesen megszerzett ellenértéknek megfelelően ki kell igazítani. Az az ellenérték, amelyet ezen

adóalanynak harmadik személy valamely más ügylet keretében – a jelen esetben a lízingbeadó által visszavett jármű árverésen történő eladásakor – fizet, nincs hatással arra a megállapításra, hogy az említett adóalany a lízingszerződés keretében hivatkozhat a hatodik irányelv 11. cikke C. része (1) bekezdése első albekezdésének közvetlen hatályára.

43 A fentiekből következik, hogy annak a kérdésnek, hogy összeegyeztethető-e az árverésen történő eladásra alkalmazandó nemzeti jog a hatodik irányelvvel, vagy sem, nincs jelentősége annak megállapítása szempontjából, hogy egy adóalany, mint például a GMAC megalapozottan hivatkozhat-e a hatodik irányelv 11. cikke C. része (1) bekezdésének első albekezdésén alapuló jogokra.

44 Az Egyesült Királyság Kormánya egyébiránt arra hivatkozik, hogy visszaélés szerzői rendelkezés közvetlen hatályára szelektív módon hivatkozni, olyan helyzetet előidézve, amelyben a szóban forgó jogszabály nem éri el az általa célzott eredményt.

45 E tekintetben rá kell mutatni, hogy a Bíróság a Halifax és társai ítélet (C-255/02, EU:C:2006:121) 74. és 75. pontjában többek között megállapította, hogy a héarendszerben a visszaélés szerzői magatartás megállapításához egyrészt az szükséges, hogy 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, másrészt pedig az, hogy az objektív körülmények összességéből kitűnjön, hogy a szóban forgó ügyletek elsődleges célja ezen adóelőny megszerzése.

46 A nemzeti bíróság feladata annak megállapítása, hogy a nemzeti jog bizonyítási szabályaira figyelemmel – amennyiben általuk a közösségi jog hatékonysága nem sérül – fennállnak-e a visszaélés szerzői magatartás megállapításának feltételei az előtte folyó eljárásban. Azonban a Bíróság az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elbírálása során szükség esetén pontosításokat adhat, amelyek célja, hogy iránymutatást adjanak a nemzeti bíróságnak az értelmezés során (lásd többek között: Halifax és társai ítélet, EU:C:2006:121, 76. és 77. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

47 Rá kell mutatni, hogy annak, hogy – amint azt az Egyesült Királyság Kormánya állítja – a hatodik irányelv által követett célt nem lehet elérni, az a „váratlan hatás” az oka, amely kizárólag a nemzeti jog alkalmazásából következik. Amint ugyanis az a jelen ítélet 38. pontjából kitűnik, a szóban forgó adóelőny megszerzése lényegében annak a következménye, hogy a lízingbeadó által visszavett jármű árverésen történő eladását nem adóztatják, ami a Cars Order 4. cikkén alapul.

48 Egyébiránt a Bíróság kimondta, hogy a vállalkozó adómentes és adóköteles ügyletek közötti választása számos tényezőn alapulhat, beleértve a héarendszerrel összefüggésben felmerülő adómegfontolásokat. Amennyiben ugyanis az adóalany választhat kétféle ügylet között, joga van az üzleti tevékenység folytatásának legkevésbé adóztatott módját választani (lásd: RBS Deutschland Holdings ítélet, C-277/09, EU:C:2010:810, 54. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

49 A fenti megfontolásokra tekintettel az első és a harmadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 11. cikke C. része (1) bekezdésének első albekezdését úgy kell értelmezni, hogy a tagállamok az alapügyben szereplőhöz hasonló körülmények között nem tilthatják meg, hogy az adóalany valamely ügylet vonatkozásában e rendelkezés közvetlen hatályára hivatkozzon, azzal az indokkal, hogy ez az adóalany egy ugyanezen termékekkel kapcsolatos másik ügylet tekintetében a nemzeti jog rendelkezéseire hivatkozhat, és hogy e rendelkezések együttes alkalmazása adójogi szempontból olyan összesített eredménnyel járna,

amelyet e két ügylet vonatkozásában sem a nemzeti jog, sem a hatodik irányelv külön-külön történő alkalmazása nem eredményezne, és amely eredmény elérése azoknak nem is célja.

A második kérdésről

50 Figyelemmel az első és a harmadik kérdésre adott válaszra, a második kérdést nem szükséges megválaszolni.

A költségekről

51 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:

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 11. cikke C. része (1) bekezdésének első albekezdését úgy kell értelmezni, hogy a tagállamok az alapügyben szereplőhöz hasonló körülmények között nem tilthatják meg, hogy az adóalany valamely ügylet vonatkozásában e rendelkezés közvetlen hatályára hivatkozzon, azzal az indokkal, hogy ez az adóalany egy ugyanezen termékekkel kapcsolatos másik ügylet tekintetében a nemzeti jog rendelkezéseire hivatkozhat, és hogy e rendelkezések együttes alkalmazása adójogi szempontból olyan összesített eredménnyel járna, amelyet e két ügylet vonatkozásában sem a nemzeti jog, sem a hatodik irányelv külön-külön történő alkalmazása nem eredményezne, és amely eredmény elérése azoknak nem is célja.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: angol.