

C-103/09. sz. ügy

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

kontra

Weald Leasing Ltd

(a Court of Appeal [England & Wales] [Civil Division] [Egyesült Királyság] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Hatodik HÉA-irányelv – A visszaélősszerű magatartás fogalma – Valamely vállalkozáscsoport által a le nem vonható HÉA megfizetésének időben való szétterítése érdekében végrehajtott lízingügyletek”

Az ítélet összefoglalása

1. Adórendeletek – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adók – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – Hatodik irányelv – Visszaélősszerű magatartásnak minősülő ügyletek – Fogalom

(77/388 tanácsi irányelv)

2. Adórendeletek – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adók – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – Hatodik irányelv – Visszaélősszerű magatartásnak minősülő ügyletek

(77/388 tanácsi irányelv)

1. A vállalkozás számára abból eredő adóelőny, hogy az eszközök közvetlen megvásárlása helyett ezen eszközök vonatkozásában lízingügyleteket alkalmaz, nem minősül olyan adóelőnynek, amelynek a megszerzése ellentétes a 95/7 irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 77/388 hatodik irányelv és az azt átültető nemzeti jogszabályok vonatkozó rendelkezéseinek célkitűzéseivel, feltéve hogy az ezen ügyletekre vonatkozó, így különösen a lízingdíj összegének meghatározását érintő szerződéses feltételek megfelelnek a rendes piaci feltételeknek, és hogy a közbeékelte harmadik személy társaságnak az említett ügyletek keretében történő igénybevétele nem akadályozza az említett rendelkezések alkalmazását, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

Az a körülmény, hogy e vállalkozás a rendes kereskedelmi működése körében nem foglalkozik lízingügyletekkel, nem bír relevanciával e vonatkozásban. A visszaélősszerű magatartás megállapítása ugyanis nem azon kereskedelmi tevékenység jellege alapján történik, amellyel az adott vállalkozás rendes működése keretében foglalkozik, hanem ezen ügyletek tárgya, célja és hatása alapján.

(vö. 44., 45. pont és a rendelkezés rész 1. pontja)

2. Amennyiben a vállalkozás által alkalmazott lízingügyletekre vonatkozó egyes szerződéses feltételek és/vagy a közbeékelte harmadik személy társaságnak az ezen ügyletekben történő részvétele visszaélősszerű magatartásnak minősül, az említett ügyleteket úgy kell átminősíteni, hogy az a helyzet kerüljön visszaállításra, amely a visszaélősszerűen alkalmazott szerződéses

feltételek és/vagy e társaság részvételének hiányában fennállt volna. Ebben az összefüggésben az átminősítés nem mehet túl a hozzáadottértékadó megfelelő megállapításának és az adócsalás megakadályozásának biztosításához szükséges mértéken.

(vö. 52., 53. pont és a rendelkezés rész 2. pontja)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2010. december 22.(*)

„Hatodik HÉA-irányelv – A visszaélésszerű magatartás fogalma – Valamely vállalkozáscsoport által a le nem vonható HÉA megfizetésének időben való szétterítése érdekében végrehajtott lízingügyletek”

A C-103/09. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Egyesült Királyság) a Bírósághoz 2009. március 13-án érkezett, 2009. február 24-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs**

és

a **Weald Leasing Ltd**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: K. Lenaerts tanácselnök, D. Šváby, R. Silva de Lapuerta (előadó), Juhász E. és T. von Danwitz bírák,

előtanácsnok: J. Mazák,

hivatalvezető: L. Hewlett előtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2010. június 3-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Weald Leasing Ltd képviseletében M. Conlon QC, N. Shaw barrister és S. Walsh solicitor,
- az Egyesült Királyság Kormánya képviseletében S. Ossowski, meghatalmazotti minőségben, segítője: M. Hall barrister,
- Írország képviseletében D. O'Hagan, meghatalmazotti minőségben, segítője: A. Aston SC,

- a görög kormány képviselőjében G. Kanellopoulos, S. Trekli és M. Tassopoulou, meghatalmazotti minőségben,
 - az olasz kormány képviselőjében G. Palmieri, meghatalmazotti minőségben, segítője: F. Arena avvocato dello Stato,
 - az Európai Bizottság képviselőjében R. Lyal és M. Afonso, meghatalmazotti minőségben,
- a f?tanácsnok indítványának a 2010. október 26-i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en, meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem a „visszaélésszer? magatartásnak” a C?255/02. sz., Halifax és társai ügyben 2006. február 21-én hozott ítélet (EBHT 2006., I?1609. o.), a C?425/06. sz. Part Service ügyben 2008. február 21-én hozott ítélet (EBHT 2008., I?897. o.) és a C?162/07. sz., Ampliscientifica és Amplifin ügyben 2008. május 22-én hozott ítélet (EBHT 2008., I?4019. o.) szerinti fogalmának értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (a továbbiakban: Commissioners) és a Weald Leasing Ltd (a továbbiakban: Weald Leasing) között az e társaság által egyes általa végrehajtott lízingügyletek miatt fizetend? hozzáadottérték?adó (a továbbiakban: HÉA) tárgyában folyamatban lév? eljárásban terjesztették el?.

Jogi háttér

Az uniós szabályozás

3 Az 1995. április 10-i 95/7/EK tanácsi irányelvvel (HL L 102., 18. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 247. 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 nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 2. cikkének 1. pontja a következ?képpen rendelkezik:

„A [HÉA] alá tartozik:

1. az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás.”

4 A hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontja az ezen irányelv 28f. cikkéb?l következ? megfogalmazásában el?írja:

„Amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használta fel, az adóalany jogosult az általa fizetend? adóból levonni a következ? összegeket:

a) az olyan, belföldön adóköteles termékek és szolgáltatások után fizetend?, illetve megfizetett [HÉA], amelyet részére egy másik adóalany szállított [helyesen: értékesített] vagy fog szállítani [helyesen: értékesíteni], illetve teljesített vagy fog teljesíteni.”

5 A hatodik irányelv 27. cikke a következ?képpen szól:

„(1) A Tanács, a Bizottság javaslatára egyhangúlag minden tagállamot felhatalmazhat arra,

hogyan ezen irányelvvel eltérő különös intézkedéseket vezessen be az adókiivetés egyszerűsítésére, vagy az adókiijátszások és adókiikerülések megakadályozására. Az adókiivetés egyszerűsítésére szolgáló intézkedések a végső fogyasztás stádiumában esedékes adó összegét csak jelentéktelen mértékben befolyásolhatják.

(2) Azon tagállam, amely az (1) bekezdésben megjelölt intézkedéseket be kívánja vezetni, tájékoztatja ezeket a Bizottságot, és minden szükséges adatot közöl a Bizottsággal.

(3) A Bizottság a többi tagállamot egy hónapon belül értesíti a tervezett intézkedésekről.

(4) A Tanács határozatát elfogadottnak kell tekinteni, ha a (3) bekezdés szerinti közlemény közzététele után két hónapon belül sem a Bizottság, sem valamelyik tagállam nem kérelmezi, hogy az ügyet a Tanácsban tárgyalják meg.

(5) Azon tagállamok, amelyek 1977. január 1-jén a fenti (1) bekezdésben meghatározott típusú különös intézkedéseket alkalmaztak, fenntarthatják azokat, amennyiben erről a Bizottságot 1978. január 1. előtt értesítik, továbbá azzal a feltétellel, hogy e különös intézkedések – amennyiben az adókiivetést egyszerűsítő intézkedésekről van szó – a fenti (1) bekezdésben megállapított követelménynek megfelelnek.”

A nemzeti szabályozás

6 A HÉA-ról szóló 1994. évi törvény (Value Added Tax Act 1994, a továbbiakban: VAT Act 1994) 6. melléklete 1. pontjának értelmében:

„1. (1) Amennyiben

a) valamely adóalany által pénzbeli ellenérték fejében teljesített termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás értéke (a jelen bekezdéstől függetlenül) kevesebb, mint annak szabadpiaci forgalmi értéke, és

b) az értékesítést végző személy, és az a személy, aki részére az értékesítés történik, kapcsolt személyek, és

c) amennyiben az értékesítés adóköteles értékesítés, az a személy, aki részére az értékesítés történik, nem jogosult a 25. és 26. cikk alapján az értékesítés utáni összes HÉA levonására,

a Commissioners elírhatja, hogy az értékesítés értékének a szabadpiaci forgalmi értéket kell tekinteni.”

Az alapeljárás és az elzeteres döntéshozatalra elterjesztett kérdések

7 A Churchill Group of Companies (a továbbiakban: Churchill-csoport) túlnyomórészt HÉA alól mentes biztosítási szolgáltatásokat értékesít.

8 A Churchill Management Ltd (a továbbiakban: CML) és annak leányvállalatai, a Churchill Accident Repair Centre (a továbbiakban: CARC), valamint a Weald Leasing a Churchill csoport tagjai.

9 A CML és a CARC elzetesen felszámított HÉA-visszaigénylési mutatója hozzávetőlegesen 1%, így tehát ha eszközöket vásárolnak, akkor a HÉA-nak csak 1%-át vonhatják le ezen eszközök megvásárlása után.

10 A Weald Leasing kereskedelmi tevékenysége a szóban forgó eszközök megvásárlása, majd

azoknak a lízingbe adása.

11 A Suas Ltd (a továbbiakban: Suas) a Churchill?csoport HÉA?tanácsadójának és a feleségének a tulajdonában lévő társaság, azonban nem tagja e csoportnak. Az egyetlen lényeges kereskedelmi tevékenysége eszközöknek a Weald Leasingtől történő lízingelése, és azok allízingbe adása a CML és a CARC részére.

12 Amikor a CML?nek vagy a CARC?nek új eszközre volt szüksége, akkor a Weald Leasing vásárolta meg azt, majd lízingbe adta a Suasnak, amely ezt követően allízingbe adta azt a CML?nek vagy a CARC?nek.

13 Ezen ügyletek sorozata által a CML és a CARC elkerülték azt, hogy közvetlenül kelljen megvásárolniuk a szükséges eszközöket, és hogy egy összegben kelljen megfizetniük az e vételekre eső, le nem vonható HÉA teljes összegét.

14 Ezen ügyleteknek az volt a célja, hogy megosszák és szétterítsék ezen összeg megfizetését a Churchill?csoportot terhelő HÉA késleltetése végett.

15 A CML?nek és a CARC?nek ugyanis nem közvetlenül a megvásárolt eszközök teljes költsége után kellett viselniük a le nem vonható HÉA terhét, hanem az ezen eszközökre eső lízingdíj összege után a lízingszerződéses időtartamára szétterítve.

16 A Commissioners adómegállapítási határozatokat hozott, amelyekben elutasította a Weald Leasingnek a 2000 októberétől 2004 októberéig terjedő időszakban lízingelt eszközök után elzetesen felszámított HÉA levonása iránti kérelmét azzal az indokkal, hogy a szóban forgó ügyletek nem minősültek gazdasági tevékenységnek, és azok joggal való visszaélést valósítottak meg.

17 A Weald Leasing panaszt emelt ezen adómegállapítási határozatok ellen, azzal érvelve, hogy az ügyleteket nem pusztán adóelnyelvése céljából kötötték meg, és a lízingszerződés útján megvalósított eszközbeszerzések nem ellentétesek a hatodik irányelv céljával.

18 A fent hivatkozott Halifax és társai ügyben hozott ítélet kihirdetését követően a Commissioners felhagyott azzal az érveléssel, hogy a szóban forgó ügyletek nem minősültek gazdasági tevékenységnek, és kizárólag arra az érvre támaszkodott, hogy ezek az ügyletek visszaélésszerű magatartást valósítottak meg.

19 A VAT and Duties Tribunal a 2007. február 7-i ítéletében megállapította, hogy ezen ügyletek alapvető célja adóelnyelvése volt a Churchill?csoportot terhelő HÉA lízingszerződéses megkötése révén történő késleltetése végett, azonban ezen adóelnyelvése nem volt ellentétes a hatodik irányelv releváns rendelkezéseinek céljával.

20 E bíróság azt is megállapította, hogy adott esetben a visszaélés nem magukból a lízingszerződésekből ered, hanem az e szerződésekben alkalmazott lízingdíjak mértékéből, valamint a Commissionersnek a VAT Act 1994 6. melléklete szerinti határozathozatalát megakadályozó megállapodásokból.

21 A Commissioners fellebbezést nyújtott be ezen ítélet ellen a High Court of Justice (England & Wales) Chancery Division előtt arra hivatkozással, hogy a Churchill?csoport által elért adóelnyelvése ellentétes a hatodik irányelv céljával.

22 A High Court of Justice (England & Wales) Chancery Division 2008. január 16-i ítéletével elutasította a Commissioners által ezen ítélet ellen benyújtott fellebbezést azzal az indokolással, hogy az a körülmény, hogy a szóban forgó ügyleteket nem a rendes kereskedelmi működés

keretein belül hajtották végre, nem elegendő? azon következtetés levonásához, hogy azok visszaélés-szerű magatartást valósítottak meg, mivel a Churchill-csoport által ezen ügyletek révén elért adóelőny nem volt ellentétes az adósemlegesség elvével vagy a hatodik irányelv bármely egyéb rendelkezésével.

23 A Commissioners ezen ítélet ellen fellebbezést nyújtott be a kérdést előterjesztő bírósághoz, amelyben arra hivatkozott, hogy a High Court of Justice (England & Wales) Chancery Division nem vizsgálta meg, hogy a szóban forgó lízingszerződések a felek rendes kereskedelmi működésének keretein belül kötöttek-e. Álláspontja szerint ellentétes volna a hatodik irányelv céljával annak lehetősége tétele valamely adóalany számára, hogy az olyan, valós kereskedelmi cél nélküli ügyletek után előzetesen felszámított HÉA-t levonja, amelyeket nem a rendes piaci feltételek mellett kötöttek, amelyek nem hordozzák magukban az ilyen szerződésekkel általában együtt járó terheket és kockázatokat, és amelyeket nem a szerződést kötő felek rendes kereskedelmi működésének keretein belül kötöttek.

24 Ilyen körülmények között a Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és a következő kérdéseket terjeszti előzetes döntéshozatal céljából a Bíróság elé:

„1) A jelen ügyben szereplőkhöz hasonló körülmények esetén, ahol valamely többségében adómentes tevékenységet folytató vállalkozás közbeékel harmadik személyt magában foglaló eszközlízing-struktúrát alkalmaz az eszközök közvetlen megvásárlása helyett, az eszközlízing-struktúra, vagy annak bármely része olyan adóelőnyt eredményez-e, amely a [fent hivatkozott Halifax és társai ügyben] hozott ítélet 74. pontja értelmében ellentétes a hatodik irányelv céljával?

2) Tekintettel arra, hogy a hatodik irányelv számításba veszi az eszközök teljesen vagy részben adómentes tevékenységet folytató vállalkozások általi lízingjét, tekintettel továbbá a Bíróság [fent hivatkozott] Halifax és társai ügyben hozott ítéletének 69. és 80. pontjában, valamint a [fent hivatkozott Ampliscientifica és Amplifin ügyben] hozott ítéletének 27. pontjában a »rendes kereskedelmi működésre« való utalásra, illetve az ilyen utalás hiányára a [fent hivatkozott Part Service ügyben] hozott ítéletében, joggal való visszaélésnek minősül-e ez az eljárás a teljesen vagy részben adómentes tevékenységet folytató vállalkozás részéről akkor is, ha a rendes kereskedelmi működése körében nem foglalkozik lízingügyletekkel?

3) Amennyiben a második kérdésre igenlő válasz adandó:

a) a [fent hivatkozott] Halifax és társai ügyben hozott ítélet 74. és 75. pontjával összefüggésben mi a relevanciája a »rendes kereskedelmi működésnek«: az a 74. vagy a 75. pont, vagy mindkét pont szempontjából jelentős;

b) a »rendes kereskedelmi működésre« történő utalás a következőkre utalást jelent-e:

- azok a tevékenységek, amelyekkel a szóban forgó adóalany jellemzően foglalkozik;
- azok a tevékenységek, amelyekben két vagy több fél piaci feltételek mellett részt vesz;
- azok a tevékenységek, amelyek kereskedelmileg életképesek;
- azok a tevékenységek, amelyek kiváltják a kapcsolódó kereskedelmi előnyökkel tipikusan együtt járó kereskedelmi terheket és kockázatokat;
- azok a tevékenységek, amelyek nem mesterségesek, tekintettel arra, hogy kereskedelmi tartalommal rendelkeznek;

– a tevékenységek bármely más típusa vagy kategóriája?

4) Amennyiben kiderül, hogy az eszközlízing-struktúra, vagy annak bármely része visszaélés szer? magatartást jelent, miként kell azt helyesen átmin?síteni? Így különösen, a nemzeti bíróság vagy az adóhatóság:

a) hagyja?e figyelmen kívül a közbeékel harmadik személy létezését, és írja?e el?, hogy a HÉA?t a lízingdíjak szabadpiaci értéke után fizessék meg;

b) a lízingstruktúrát átmin?sítse?e közvetlen vételnek; vagy

c) átmin?sítse?e az ügyleteket bármely más olyan módon, amelyet a nemzeti bíróság vagy az adóhatóság megfelel? eszköznek talál azon helyzet visszaállítására, amely a visszaélés szer? magatartást megvalósító ügyletek hiányában jött volna létre?”

Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésekr?l

Az els? és a második kérdésr?l

25 Az együttesen vizsgálandó els? és második kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében arra vár választ, hogy amennyiben valamely vállalkozás az eszközök közvetlen megvásárlása helyett olyan, közbeékel harmadik személy társaságot magában foglaló eszközlízingügyleteket alkalmaz, mint amelyek az alapügyben is szerepelnek, ez a hatodik irányelv rendelkezéseinek céljával ellentétes adóel?ny megszerzéséhez vezet?e, és hogy amennyiben az említett vállalkozás a rendes kereskedelmi m?ködése körében nem foglalkozik lízingügyletekkel, az ilyen ügyletek alkalmazása visszaélés szer? magatartásnak min?sül?e.

26 Emlékeztetni kell arra, hogy az uniós szabályozás alkalmazását nem lehet oly módon kiterjeszteni, hogy az vonatkozzon a gazdasági szerepl?k visszaélés szer? magatartására is, vagyis azon ügyletekre, amelyeket nem a rendes kereskedelmi ügyletek keretében hajtanak végre, hanem kizárólag abból a célból, hogy csalárd módon részesüljenek az uniós jog által biztosított el?nyökb?l, valamint arra, hogy a visszaélés szer? magatartások e tilalma a HÉA terén is alkalmazandó (lásd a fent hivatkozott Halifax és társai ügyben hozott ítélet 69. és 70. pontját, valamint a fent hivatkozott Ampliscientifica és Amplifin ügyben hozott ítélet 27. pontját).

27 Emellett a vállalkozó adómentes és adóköteles ügyletek közötti választása számos tényez?n alapulhat, beleértve a HÉA?rendszerrel összefüggésben felmerül? adómegfontolásokat. Amennyiben az adóalany választhat a kétféle ügylet között, a hatodik irányelv nem írja el?, hogy a magasabb összeg? HÉA befizetésével járó ügyletet válassza. Épp ellenkez?leg, az adóalanyoknak joguk van az üzleti tevékenység folytatásának legkevésbé adóztatott módját választani (lásd a fent hivatkozott Halifax és társai ügyben hozott ítélet 73. pontját, valamint a fent hivatkozott Part Service ügyben hozott ítélet 47. pontját).

28 Ebben az összefüggésben a Bíróság kimondta, hogy a HÉA terén a visszaélés szer? magatartás megállapításához két feltétel együttes fennállása szükséges.

29 Egyfel?l a hatodik irányelv és az azt átültet? nemzeti jogszabályok vonatkozó rendelkezéseiben el?írt feltételek formális fennállása ellenére az érintett ügyletek eredménye olyan adóel?ny megszerzése kell legyen, amely ellentétes a fenti rendelkezések célkit?zéseiivel (lásd a fent hivatkozott Halifax és társai ügyben hozott ítélet 74. pontját, valamint a fent hivatkozott Part Service ügyben hozott ítélet 42. pontját).

30 Másrészt az objektív körülmények összességéb?l ki kell t?nnie, hogy a szóban forgó

ügyletek elsődleges célja az adóelőny megszerzése. A visszaélésszerű magatartás tilalma nem releváns azokban az esetekben, amikor a végzett gazdasági tevékenységnek lehet más magyarázata is, mint pusztán az adóelőny elérése (lásd a fent hivatkozott Halifax és társai ügyben hozott ítélet 75. pontját, valamint a fent hivatkozott Part Service ügyben hozott ítélet 42. pontját).

31 Az alapügyet illetően az elzeteres döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az alapügy tárgyát képező lízingügyletek alapvető célja adóelőny megszerzése volt, mégpedig a szóban forgó beszerzésekre vonatkozó HÉA-összeg megfizetésének időben való szétterítése a Churchill-csoportot terhelő HÉA késleltetése végett.

32 A visszaélésszerű magatartás fennállásának megállapításához azonban az is szükséges, hogy a hatodik irányelv és az azt átültető nemzeti jogszabályok vonatkozó rendelkezéseiben előírt feltételek formális fennállása ellenére ez az adóelőny ellentétes legyen a fenti rendelkezések célkitűzéseivel.

33 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a lízingügyletek a hatodik irányelv hatálya alá tartoznak, és az ilyen ügyletek alkalmazásából adódó esetleges adóelőny önmagában nem minősül olyan adóelőnynek, amelynek a megszerzése ellentétes a hatodik irányelv és az azt átültető nemzeti jogszabályok vonatkozó rendelkezéseinek célkitűzéseivel.

34 Nem kifogásolható ugyanis az adóalannyal szemben, ha olyan lízingügyletet választ, amely – amint az elzeteres döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik – az őt terhelő adó megfizetésének időben történő szétterítésében álló előnnyel jár a számára, ahelyett hogy az ilyen előnnyel nem járó adásvételi ügyletet alkalmazna, amennyiben az ilyen lízingügylethez kapcsolódó HÉA-t a jogszabályoknak megfelelően teljes mértékben megfizeti.

35 Márpedig nem vitatott, hogy ez a helyzet áll fenn az alapeljárás tárgyát képező lízingügyletekhez kapcsolódó HÉA-val, és hogy az érintett társaságok valamennyi ügylet vonatkozásában megfizették a fizetendő HÉA helyes összegét, és ahol tudták levonták az elzeteresen felszámított HÉA helyes összegét.

36 A Weald Leasing ugyanis az általa megvásárolt eszközökhöz kapcsolódó HÉA-t azért vonhatta le, mert e társaság nem biztosítási tevékenységet folytatott, hanem HÉA-köteles – és nem az alól mentes – lízingtevékenységet.

37 Ugyanígy a CML és a CARC nem vonták le a Suasnak fizetett lízingdíjakhoz kapcsolódó HÉA-t, mivel az az összegének 99%-áig nem volt levonható.

38 Emellett valamely eszköz vonatkozásában a lízingügylet alkalmazása önmagában nem vonja magával azt, hogy az ezen ügylet után fizetendő HÉA összege alacsonyabb, mint amelyet ezen eszköz megvásárlása esetén kellett volna fizetni.

39 Emiatt a kérdést előterjesztő bíróságnak kell meghatároznia egyfelől, hogy az alapügy tárgyát képező lízingügyletekkel kapcsolatos szerződéses feltételek ellentétesek-e a hatodik irányelv és az azt átültető nemzeti jogszabályok rendelkezéseivel. Ez lenne a helyzet különösen a lízingdíj megállapításával kapcsolatban, amennyiben bebizonyosodna, hogy az kirívóan alacsony, és nélkülöz minden gazdasági ésszerűséget.

40 Másrészt e bíróságnak kell megállapítania azt is, hogy a közbeékelte harmadik személy társaságnak – a jelen esetben a Suasnak – az ezen ügyletek keretében történő igénybevétele akadályozza-e e rendelkezések alkalmazását.

41 E tekintetben az említett bíróságnak vizsgálnia kell különösen azt, hogy a Suasnak az

említett ügyletekben történ? részvétele ? amint az az ügy egyes irataiból kit?nik, és amint az a tárgyaláson is kifejtésre került ? megakadályozta?e a Commissioners?t abban, hogy a VAT Act 1994 6. mellékletének 1. pontját ezen ügyletek vonatkozásában alkalmazza.

42 E tekintetben a Weald Leasing azon érve, miszerint a visszaélésszer? magatartás tilalma nem alkalmazandó e rendelkezés megsértése esetén, mivel ez utóbbi kizárólag nemzeti jogi rendelkezés, nem fogadható el, hiszen az említett rendelkezést a hatodik irányelv 27. cikke alapján fogadták el, és az az ezen irányelvet végrehajtó nemzeti szabályozás részét képezi.

43 Egyébiránt az a körülmény, hogy valamely vállalkozás, amely olyan lízingügyleteket alkalmaz, mint amelyek az alapügy tárgyát képezik, a rendes kereskedelmi m?ködése körében nem foglalkozik lízingügyletekkel, nem bír relevanciával a fenti megfontolások vonatkozásában.

44 A visszaélésszer? magatartás megállapítása ugyanis nem azon kereskedelmi tevékenység jellege alapján történik, amellyel az adott vállalkozás rendes m?ködése keretében foglalkozik, hanem ezen ügyletek tárgya, célja és hatása alapján.

45 E körülmények között az els? és a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a vállalkozás számára abból ered? adóel?ny, hogy az eszközök közvetlen megvásárlása helyett ezen eszközök vonatkozásában olyan lízingügyleteket alkalmaz, mint amelyek az alapügy tárgyát képezik, nem min?sül olyan adóel?nynek, amelynek a megszerzése ellentétes a hatodik irányelv és az azt átültet? nemzeti jogszabályok vonatkozó rendelkezéseinek célkit?zéseivel, feltéve hogy az ezen ügyletekre vonatkozó, így különösen a lízingdíj összegének meghatározását érint? szerz?déses feltételek megfelelnek a rendes piaci feltételeknek, és hogy a közbeékelte harmadik személy társaságnak az említett ügyletek keretében történ? igénybevétele nem akadályozza az említett rendelkezések alkalmazását, aminek vizsgálata a kérdést el?terjeszt? bíróság feladata. Az a körülmény, hogy e vállalkozás a rendes kereskedelmi m?ködése körében nem foglalkozik lízingügyletekkel, nem bír relevanciával e vonatkozásban.

A harmadik kérdés?

46 Tekintettel az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett els? és második kérdésre adott válaszra, a harmadik kérdésre nem szükséges válaszolni.

A negyedik kérdés?

47 Negyedik kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében arra vár választ, hogyan kell átmin?síteni az alapügy tárgyát képez? ügyleteket, amennyiben ezen ügyletek, vagy azok egy része visszaélésszer? magatartást jelent.

48 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy amennyiben a visszaélésszer? magatartás megállapításra kerül, az azt megvalósító ügyleteket át kell min?síteni oly módon, hogy az a helyzet kerüljön visszaállításra, amely a visszaélésszer?en végzett ügyletek hiányában fennállt volna (lásd a fent hivatkozott Halifax és társai ügyben hozott ítélet 94. és 98. pontját).

49 El?ször is az els? és a második kérdésre adott válasz keretében felvázolt szempontok alapján a kérdést el?terjeszt? bíróság feladata annak meghatározása, hogy az alapügy tárgyát képez? lízingügyletek egyes elemei visszaélésszer? magatartásnak min?sülnek?e.

50 Amennyiben igen, ezt követ?en e bíróságnak kell oly módon átmin?sítenie ezeket az ügyleteket, hogy az a helyzet kerüljön visszaállításra, amely a visszaélésszer?en végzett ügyletek hiányában fennállt volna.

51 Így, amennyiben a kérdést el?terjeszt? bíróság arra a megállapításra jutna, hogy az alapügy

tárgyát képez? lízingügyletekre vonatkozó egyes szerz?déses feltételek és/vagy a Suasnak az ezen ügyletekben történ? részvétele visszaélésszer? magatartásnak min?sül, e bíróságnak úgy kell átmin?sítenie az említett ügyleteket, hogy a Suast figyelmen kívül hagyja, és/vagy módosítja, vagy nem alkalmazza e szerz?déses feltételeket.

52 Ebben az összefüggésben az említett bíróság által végzett átmin?sítés nem mehet túl a HÉA megfelel? megállapításának és az adócsalás megakadályozásának biztosításához szükséges mértéken (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Halifax és társai ügyben hozott ítélet 92. pontját).

53 E körülmények között a negyedik kérdésre azt a választ kell adni, hogy amennyiben az alapügy tárgyát képez? lízingügyletekre vonatkozó egyes szerz?déses feltételek és/vagy a közbeékelte harmadik személy társaságnak az ezen ügyletekben történ? részvétele visszaélésszer? magatartásnak min?sül, az említett ügyleteket úgy kell átmin?síteni, hogy az a helyzet kerüljön visszaállításra, amely a visszaélésszer?en alkalmazott szerz?déses feltételek és/vagy e társaság részvételének hiányában fennállt volna.

A költségekr?l

54 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev? felek számára a kérdést el?terjeszt? bíróság el?tt folyamatban lév? eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekr?l. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthet?k meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (harmadik tanács) a következ?képpen határozott:

1) **A vállalkozás számára abból ered? adóel?ny, hogy az eszközök közvetlen megvásárlása helyett ezen eszközök vonatkozásában olyan lízingügyleteket alkalmaz, mint amelyek az alapügy tárgyát képezik, nem min?sül olyan adóel?nynek, amelynek a megszerzése ellentétes 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 és az azt átültet? nemzeti jogszabályok vonatkozó rendelkezéseinek célkit?zéseivel, feltéve hogy az ezen ügyletekre vonatkozó, így különösen a lízingdíj összegének meghatározását érint? szerz?déses feltételek megfelelnek a rendes piaci feltételeknek, és hogy a közbeékelte harmadik személy társaságnak az említett ügyletek keretében történ? igénybevétele nem akadályozza az említett rendelkezések alkalmazását, aminek vizsgálata a kérdést el?terjeszt? bíróság feladata. Az a körülmény, hogy e vállalkozás a rendes kereskedelmi m?ködése körében nem foglalkozik lízingügyletekkel, nem bír relevanciával e vonatkozásban.**

2) **Amennyiben az alapügy tárgyát képez? lízingügyletekre vonatkozó egyes szerz?déses feltételek és/vagy a közbeékelte harmadik személy társaságnak az ezen ügyletekben történ? részvétele visszaélésszer? magatartásnak min?sül, az említett ügyleteket úgy kell átmin?síteni, hogy az a helyzet kerüljön visszaállításra, amely a visszaélésszer?en alkalmazott szerz?déses feltételek és/vagy e társaság részvételének hiányában fennállt volna.**

Aláírások

* Az eljárás nyelve: angol.