

C?277/09. sz. ügy

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

kontra

RBS Deutschland Holdings GmbH

(a Court of Session [Scotland] [First Division, Inner House] [Egyesült Királyság] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Hatodik HÉA?irányelv – Levonási jog – Gépjárm?vek megvásárlása és lízingügyletek céljára történ? használata – A tagállamok adórendszerei közötti eltérések – A visszaélészer? magatartás tilalma”

Az ítélet összefoglalása

1. *Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adók – Közös hozzáadottértékadó?rendszer – Az el?zetesen felszámított adó levonása*

(77/388 tanácsi irányelv, 17. cikk, (3) bekezdés, a) pont)

2. *Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adók – Közös hozzáadottértékadó?rendszer – Az el?zetesen felszámított adó levonása – A levonási jog kizárása*

(77/388 tanácsi irányelv, 17. cikk, (3) bekezdés, a) pont)

1. A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 77/388 hatodik irányelv 17. cikke (3) bekezdésének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy valamely tagállam nem tagadhatja meg az adóalanytól az e tagállamban megvásárolt termékek után el?zetesen felszámított hozzáadottérték?adó levonását, amennyiben e termékeket kés?bb egy másik tagállamban végzett lízingügyletekhez használják, pusztán azzal az indokkal, hogy e kés?bbi ügyletek után a második tagállamban nem fizettek hozzáadottérték?adót.

Az említett 17. cikk (3) bekezdésének a) pontja értelmében ugyanis az egyes ügyletek után el?zetesen felszámított hozzáadottérték?adónak a kés?bb más tagállamban teljesített ügyletek után fizetend? hozzáadottérték?adó tekintetében történ? levonásának joga attól függ, hogy e levonási jog akkor is létezne?e, ha valamennyi ügyletet ugyanazon tagállamban végezték volna. Következésképpen az, hogy valamely tagállam egy kereskedelmi ügyletkez? általa rendelt min?sítés miatt nem szedte be az említett adót ezen ügylet után, nem foszthatja meg az adóalanyt a valamely más tagállamban el?zetesen felszámított hozzáadottérték?adó levonására vonatkozó jogától.

(vö. 32., 42., 46. pont és a rendelkez? rész 1. pontja)

2. A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 77/388 hatodik irányelv 17. cikke (3) bekezdésének a) pontjában elismert hozzáadottértékadó?levonási jog gyakorlása nem ellentétes a visszaélészer? magatartás tilalmának elvével olyan körülmények között, ahol a valamely tagállamban letelepedett vállalkozás úgy dönt, hogy egy másik tagállamban letelepedett leányvállalatán keresztül végez terméklízing ügyleteket az els? tagállamban letelepedett harmadik személy társaság részére annak érdekében, hogy elkerülhesse

az ezen ügyletek ellenértéke vonatkozásában a hozzáadottérték-adó fizetését annak következtében, hogy ezen ügyleteket az első tagállamban a második tagállamban teljesített bérleti szolgáltatás nyújtásaként, míg a második tagállamban az első tagállamban teljesített termékértékesítésként kezelik.

Az adóalanyok ugyanis általában szabadon választhatják meg azt a szervezeti struktúrát, és azokat a szerződéses feltételeket, amelyeket a legmegfelelőbbnek ítélnék gazdasági tevékenységük végzéséhez és adóterhek csökkentéséhez. Valamely vállalkozó adómentes és adóköteles ügyletek közötti választása számos tényezőn alapulhat, beleértve a hozzáadottértékadó-rendszerrel összefüggésben felmerülő adómegfontolásokat. Amennyiben az adóalany választhat kétféle ügylet között, joga van az üzleti tevékenység folytatásának legkevésbé adóztatott módját választani.

(vö. 53–55. pont és a rendelkezés rész 2. pontja)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2010. december 22. (*)

„Hatodik HÉA-irányelv – Levonási jog – Gépjárművek megvásárlása és lízingügyletek céljára történő használata – A tagállamok adórendszerei közötti eltérések – A visszaélésszerű magatartás tilalma”

A C-277/09. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Court of Session (Scotland) (First Division, Inner House) (Egyesült Királyság) a Bírósághoz 2009. július 21-én érkezett, 2009. július 10-i határozatával terjesztett elő az előtte

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

és

az **RBS Deutschland Holdings GmbH**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: K. Lenaerts tanácselnök, D. Švábý, R. Silva de Lapuerta (előadó), Juhász E. és J. Malenovský bírák,

előtanácsnok: J. Mazák,

hivatalvezető: N. Nanchev tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2010. június 17-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következ?k által el?terjesztett észrevételeket:

- az RBS Deutschland Holdings GmbH képviselőiben C. Tyre QC és J. F. Ng barrister,
- az Egyesült Királyság Kormánya képviselőiben L. Seeboruth, meghatalmazotti min?ségben, segít?je: R. Hill barrister,
- a Németországi Szövetségi Köztársaság képviselőiben B. Klein, meghatalmazotti min?ségben,
- a dán kormány képviselőiben V. Pasternak Jørgensen és R. Holdgaard, meghatalmazotti min?ségben,
- Írország képviselőiben D. O'Hagan és B. Doherty, meghatalmazotti min?ségben,
- az olasz kormány képviselőiben G. Palmieri, meghatalmazotti min?ségben, segít?je: S. Fiorentino avvocato dello Stato,
- az Európai Bizottság képviselőiben M. Afonso és R. Lyal, meghatalmazotti min?ségben,

a f?tanácsnok indítványának a 2010. szeptember 30-i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en,

meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó?rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: irányelv) 17. cikke (3) bekezdése a) pontjának értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs (a továbbiakban: Commissioners) és az RBS Deutschland Holdings GmbH társaság (a továbbiakban: RBSD) között lízingügyletekhez használt gépjárm?vek megvásárlását terhel? hozzáadottérték?adó (a továbbiakban: HÉA) levonása engedélyezésének a Commissioners általi megtagadása tárgyában folyamatban lév? eljárásban terjesztették el?.

Az uniós szabályozás

3 Az irányelv 2. cikke kimondja, hogy a HÉA alá tartoznak a következ?k:

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

2. a termékimport.”

4 Az irányelv 4. cikkének (1) és (2) bekezdése értelmében:

„(1) »Adóalany«: az a személy, aki a (2) bekezdésben meghatározott bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

(2) Az (1) bekezdésben említett gazdasági tevékenység a termel?k, a keresked?k, illetve a

szolgáltatók valamennyi tevékenységét magában foglalja, beleértve a kitermelő ipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint az egyéb szakmai tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek minősül azon tevékenység is, amely bevétel elérése érdekében materiális vagy immateriális javak tartós hasznosítását foglalja magában.”

5 Az irányelv 5. cikkének (1) bekezdése és (4) bekezdésének b) pontja a következőképpen rendelkezik:

„(1) »Termékértékesítés«: a materiális javak feletti tulajdonjog átengedése.

[...]

(4) Az (1) bekezdés értelmében értékesítésnek minősülnek továbbá a következők:

[...]

b) a dolog olyan szerződés alapján történő átadása, amely a dolog meghatározott időtartamú bérletéről vagy lízingjéről szól, azzal a kikötéssel, hogy a tulajdont legkésőbb az utolsó esedékes részlet megfizetésével szerzik meg”.

6 Az irányelv (6) cikke (1) bekezdésének első albekezdése elírja:

„»Szolgáltatásnyújtás« minden olyan tevékenység, amely az 5. cikk szerint nem minősül termékértékesítésnek.”

7 Az irányelv 8. cikke (1) bekezdésének a) és b) pontja kimondja:

„(1) A termékértékesítés helyének minősül:

a) abban az esetben, ha a terméket akár az értékesítő, akár az átvető, akár harmadik személy adja fel, illetve fuvarozza el: az a hely, ahol a termék a feladás vagy az átvetőhöz való fuvarozás megkezdésének időpontjában található. [...]

b) abban az esetben, ha a terméket nem adják fel vagy nem fuvarozzák: az a hely, ahol a termék az értékesítés időpontjában található.”

8 Az irányelv 9. cikkének (1) bekezdése kimondja:

„Valamely szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol a szolgáltatást nyújtó gazdasági tevékenységének székhelye vagy a szolgáltatást nyújtó állandó telephelye van, ahonnan kiindulva a szolgáltatást nyújtja, vagy ezek hiányában, ahol lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye található.”

9 Az irányelv 17. cikke (2) és (3) bekezdésének értelmében:

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

a) az olyan, belföldön adóköteles termékek és szolgáltatások után fizetendő, illetve megfizetett hozzáadottértékadó, amelyet részére egy másik adóalany szállított [helyesen: értékesített] vagy fog szállítani [helyesen: értékesíteni], illetve teljesített vagy teljesíteni fog;

[...]

(3) A tagállamok továbbá biztosítják valamennyi adóalany részére a (2) bekezdésben

meghatározott hozzáadottérték-adó 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 [helyesen: külföldön] folytatott ügyletek, amelyek tekintetében elzates adólevonásra keletkezett volna joga, ha ezeket belföldön végezte volna;

[...]"

A nemzeti szabályozás

10 Az 1994. évi hozzáadottérték adóról szóló törvénynek (Value Added Tax Act 1994, a továbbiakban: HÉA-törvény) a „termékértékesítés” fogalom meghatározását tartalmazó 4. melléklete 1. pontjának (2) bekezdése a következőket írja el:

„A termék birtokának átruházása

a) adásvételi szerződés alapján,

vagy

b) olyan szerződés alapján, amely kifejezetten úgy rendelkezik, hogy egy (a szerződésben meghatározott vagy abból megállapítható, de a teljes vételár megfizetésének időpontjánál semmiképpen nem későbbi) jövőbeli időpontban a termék tulajdonjoga is átszáll,

minden esetben termékértékesítésnek minősül.”

11 E szabálynak megfelelően a nemzeti jog csak akkor ismeri el termékértékesítésként a lízinget, ha az olyan feltételek mellett történik, hogy a szerződés lejártakor a lízingelt termékek tulajdonjoga átszáll a használóra vagy harmadik személyre. Egyéb esetekben a lízing szolgáltatásnyújtásnak minősül a HÉA-törvény 5. cikke (2) bekezdésének b) pontja értelmében, amely úgy rendelkezik, hogy a termékértékesítésnek nem minősül, de „ellenérték fejében” végzett ügyletek szolgáltatásnyújtásnak tekintendők.

Az alapeljárás és az elzates döntéshozatalra elterjesztett kérdések

12 Az RBSD egy Németországban bejegyzett társaság, amely banki és lízingszolgáltatásokat nyújt. Az RBSD 2000. március 31. óta a Royal Bank of Scotlandhoz tartozó csoport tagja. Az RBSD az Egyesült Királyságban nem rendelkezik telephellyel, azonban ott a HÉA szempontjából nem letelepedett adóalanyként szerepel a nyilvántartásban.

13 2000 januárjában az RBSD-nek bemutatták az Egyesült Királyságban székhellyel rendelkező Vinci plc társaságot (a továbbiakban: Vinci) annak érdekében, hogy az RBSD lízingfinanszírozást nyújtson a Vinci részére. Ennek érdekében 2001. március 28-án a felek több szerződést kötöttek.

14 Elször is, az RBSD az Egyesült Királyságban turisztikai célokat szolgáló gépjárműveket vásárolt a Vinci Fleet Services társaságtól (a továbbiakban: VFS), a Vinci leányvállalatától. A szintén az Egyesült Királyságban bejegyzett VFS e gépjárműveket az Egyesült Királyságban letelepedett gépjármű-forgalmazóktól vásárolta meg.

15 Másodszor, az RBSD és a VFS ezen autók vonatkozásában eladási opciót („put”) alapító szerződést kötöttek. E szerződés alapján a VFS opciós jogot engedett az RBSD-nek arra vonatkozóan, hogy a VFS-től e gépjárművek visszavásárlását követelje egy meghatározott

határid? lejártakor.

16 Harmadszor, az RBSD továbbá két évre – meghosszabbítható – lízingszerződést kötött a Vincivel, amelyet „master lease agreementnek” neveztek el, és amely alapján az RBSD lízingbe adta, a Vinci pedig lízingbe vette a szerződés mellékleteiben gépjárműként megjelölt eszközöket. E szerződés lejártakor a Vinci köteles volt e gépjárművek maradványértékével megegyező összeget megfizetni az RBSD-nek. Ha azonban – mint azzal a felek számoltak – az RBSD eladta az autókat egy harmadik személynek, a Vincinek a körülményektől függően az eladási ár és a maradványérték közötti értékkülönbséggel megegyező összeg? követelése vagy kötelezettsége keletkezett.

17 2001. március 28. és 2002. augusztus 29. között az RBSD 335 977,49 GBP összeg? lízingdíjat számlázott ki a Vincinek, és ezen ügyletek után nem számított fel HÉÁ-t.

18 2002. augusztus 29-én az RBSD átruházta a szóban forgó szerződések a Royal Bank of Scotland csoport egyik német leányvállalatára, a Lombard Leasing társaságra (a továbbiakban: LL). Az LL ezt követően 1 682 876,04 GBP összeg? lízingdíjat számlázott ki a Vincinek a 2002. augusztus 29. és 2004. június 27. közötti időszakra, amely után nem számított fel HÉÁ-t.

19 Ezt követően 2004. december 15-ig az LL gyakorolta a VFS-sel szemben fennálló eladási opciót („put”) a lízingszerződések tárgyát képező gépjárművek vonatkozásában. A VFS 663 158,20 GBP-ért vásárolta vissza a gépjárműveket, és az LL összesen 116 052,75 GBP összeg? áthárított adót számított fel vele szemben, amelyet ezt követően befizettek a Commissionersnek.

20 Az RBSD, majd az LL által megkapott lízingdíjak az Egyesült Királyságban nem voltak HÉÁ-kötelesek, mivel a brit jog a lízingszerződések alapján teljesített ügyleteket szolgáltatásnyújtásként kezelte, amelyeket következésképpen a brit adóhatóság álláspontja szerint Németországban teljesítettek, tehát ott, ahol a szolgáltató székhelye van. E kifizetések Németországban sem voltak HÉÁ-kötelesek, mivel a német jog a szóban forgó ügyleteket termékértékesítésként kezelte, amelyeket ennél fogva az Egyesült Királyságban teljesítettnek tekintettek, tehát ott, ahol a termékek az értékesítés időpontjában megtalálhatók voltak.

21 Ennek megfelelően a szóban forgó lízingdíjak után sem az Egyesült Királyságban, sem Németországban nem fizettek HÉÁ-t. Ezzel szemben az Egyesült Királyságban az eladási opció („put”) LL általi gyakorlását követő gépjárműértékesítésből származó bevétel után megfizették a HÉÁ-t.

22 Az RBSD a brit adóhatóságoktól a VFS által – az e társaságtól megvásárolt autók vonatkozásában – elzeteresen felszámított 314 056,24 GBP összeg? HÉA teljes összegének levonását igényelte. Az RBSD többek között azt állította, hogy az irányelv 17. cikke (3) bekezdésének a) pontja alapján jogosult az e termékek megvásárlása után elzeteresen felszámított adó levonására. Továbbá az RBSD álláspontja szerint a visszaélés szer? magatartás tilalma elvének alkalmazási feltételei a jelen ügyben nem állnak fenn, mivel e lízingügyletek három független, piaci feltételek mellett működ? fél között jöttek létre.

23 A Commissioners megtagadta a HÉÁ-nak az RBSD által igényelt levonását, és az RBSD részére jóváírt elzeteresen felszámított adó visszafizetését követelte. A Commissioners lényegében arra hivatkozott, hogy az irányelv 17. cikke (3) bekezdésének a) pontja nem engedi meg az elzeteresen felszámított HÉA levonását olyan termékek megvásárlása vonatkozásában, amelyeket később a HÉA alól mentes ügyletekben használtak fel. A Commissioners hangsúlyozta különösen, hogy az elzeteresen felszámított adó összege nem vonható le, illetve nem téríthető vissza, ha a számlákon nem szerepel áthárított adó. Emellett az RBSD visszaélés szer? magatartást tanúsított, mivel az általa végzett jogügyletek els?dleges célja az irányelv céljával

ellentétes adóelőny megszerzése volt. A lízing feltételeit pedig oly módon határozták meg, hogy kihasználják azokat a különbségeket, amelyek az irányelv egyesült királysági és németországi eltérő átültetéséből fakadnak.

24 Az RBSD jogorvoslati kérelmet nyújtott be a VAT and Duties Tribunal Edinburgh-höz a Commissioners határozatával szemben. A Tribunal a 2007. július 24-i határozatában megállapította, hogy az adósemlegesség elve nem követeli meg a HÉA levonásának megtagadását pusztán azért, mert az áthárított HÉA felszámítására nem volt megfelelő kötelezettség. A VAT and Duties Tribunal Edinburgh azt is megállapította, hogy az alapügyben szóban forgó ügyletek nem képeztek visszaélés szerző magatartást.

25 A Commissioners e határozattal szemben fellebbezéssel élt a Court of Session (Scotland) előtt.

26 Az említett bíróság megállapítja, hogy az irányelv 5. cikke (4) bekezdésének b) pontját eltérően ültették át az Egyesült Királyságban és Németországban. A Court of Session (Scotland) megjegyzi, hogy a vonatkozó brit szabályozás az alapügyben szóban forgó lízingszerződések keretében végzett ügyleteket szolgáltatásnyújtásként kezelte. Következésképpen a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyeként azt a helyet tekintették, ahol a szolgáltatást nyújtó gazdasági tevékenységének székhelye van, azaz Németországot. A német jog ezeket az ügyleteket termékértékesítésként kezeli, és ennél fogva a HÉA megfizetésének helyének a termékértékesítés helye szerinti államot tekintik, ami az alapügyben történetesen az Egyesült Királyság volt. Következésképpen a lízingügyletek után nem fizettek HÉA-t Németországban. Ennél fogva a lízingdíj után egyik érintett tagállamban sem számítottak fel áthárított adót.

27 E feltételek mellett a Court of Session (Scotland) miután megállapította az előtte folyamatban lévő ügy alábbi körülményeit:

- egy egyesült királysági bank németországi leányvállalata azzal a céllal vásárolt autókat az Egyesült Királyságban, hogy azokat egy érdekeltségi körébe nem tartozó, egyesült királysági társaságnak eladási opció mellett lízingbe adja, és e vásárlások után HÉA-t fizetett;
- a vonatkozó egyesült királysági szabályozás az autók bérbeadását Németországban történő szolgáltatásnyújtásként kezeli, amely ennek megfelelően az Egyesült Királyságban nem HÉA-köteles. A német jog ezeket az ügyleteket az Egyesült Királyságban történő termékértékesítésként kezeli, amely ennek megfelelően Németországban nem HÉA-köteles. Következésképpen ezen ügyletek után egyik érintett tagállamban sem számítottak fel adót;
- az egyesült királysági bank azzal a szándékkal választotta német leányvállalatát lízingbeadónak, és határozta meg a lízingügyletek időtartamát, hogy a lízingdíj HÉA-mentességének előnyében részesülhessen,

az eljárást felfüggesztette, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni az [irányelv] 17. cikke (3) bekezdésének a) pontját [...], hogy az Egyesült Királyság adóhatósága jogosult a németországi leányvállalat számára megtagadni az autók megvásárlása után az Egyesült Királyságban megfizetett HÉA levonását?

2) Az első kérdés megválaszolásához szükséges-e, hogy a nemzeti bíróság kiterjessze vizsgálódását a visszaélés szerző magatartás tilalma elvének lehetséges alkalmazására?

3) Amennyiben a második kérdésre adott válasz igenlő, úgy az autók megvásárlása után

felszámított adó levonása ellentétes-e az [irányelv] vonatkozó rendelkezéseinek céljával, és így megvalósítja-e a visszaélésszerű magatartás megállapításának a Bíróság C-255/02. sz., Halifax és társai ügyben 2006. február 21-én hozott ítéletének [EBHT 2006., I-1609. o.] 74. pontjában leírt első követelményét, figyelemmel egyéb elvek mellett az adósemlegesség elvére?

4) Továbbá, amennyiben a második kérdésre adott válasz igenlő, figyelembe kell-e vennie a bíróságnak azt, hogy az ügyletek elsődleges célja valamely adóelőny megszerzése, ami megvalósítja a visszaélésszerű magatartás megállapításának a Bíróság fent hivatkozott Halifax és társai ügyben hozott ítéletének 75. pontjában foglalt második követelményét, ha piaci feltételek mellett módok felek között létrejött kereskedelmi ügyletek során azzal a céllal választották ki a németországi leányvállalatot az autók egyesült királysági fogyasztó részére történő lízingelésére, és azzal a céllal határozták meg a lízing feltételeit, hogy a lízingdíj után ne kelljen adót fizetni?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

28 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy az irányelv 17. cikke (3) bekezdésének a) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy valamely tagállam megtagadhatja az adóalanytól az e tagállamban megvásárolt termékek után előzetesen felszámított HÉA levonását, amennyiben e termékeket később egy másik tagállamban végzett lízingügyletekhez használják, amely későbbi ügyletek a második tagállamban nem tartoznak a HÉA alá.

29 Amint határozatában a kérdést előterjesztő bíróság kifejtette, a feltett kérdés azzal magyarázható, hogy az alapügyben a brit adóhatóságok a gépjárművásárlásokat követően végzett lízingügyleteket szolgáltatásnyújtásnak minősítették, így ezen ügyletek teljesítési helyeként a szolgáltatást nyújtó gazdasági tevékenységének székhelyét vették figyelembe, azaz Németországot. A német adóhatóságok azonban szintén nem szedték be HÉA-t ezen ügyletek után, mivel az említett ügyleteket termékértékesítésként kezelték.

30 Nem vitatott, hogy ha az alapügyben szóban forgó lízingügyleteket olyan társaság hajtotta volna végre, amely tevékenységének székhelye az Egyesült Királyságban van, vagy amely e tagállamban letelepedett, azok HÉA-levonásra jogosítottak volna az irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontja alapján, a lízing tárgyat képező gépjárművek megvásárlása során megfizetett adót illetően.

31 Az irányelv 17. cikke (3) bekezdésének a) pontja értelmében a tagállamok biztosítják valamennyi adóalany részére a HÉA levonását, amennyiben az előzetesen beszerzett termékeket külföldön folytatott olyan ügyletek céljára használja fel, amelyek tekintetében előzetes adólevonásra keletkezett volna joga, ha ezeket az érintett tagállam területén végezte volna.

32 Az egyes ügyletek után előzetesen felszámított HÉA-nak a később más tagállamban teljesített ügyletek után fizetendő HÉA tekintetében történő levonásának joga e rendelkezés értelmében tehát attól függ, hogy e levonási jog akkor is létezne-e, ha valamennyi ügyletet ugyanazon tagállamban végezték volna.

33 Amint a jelen ítélet 29. és 30. pontjából kitűnik, meg kell állapítani, hogy az alapügyben épp ez az eset áll fenn. Az RBSD következőképpen az irányelv 17. cikke (3) bekezdésének a) pontja értelmében érvényesítheti a később lízingügyletekhez használt termékek beszerzése után megfizetett HÉA levonására vonatkozó jogát.

34 A bírósághoz észrevételeket benyújtó kormányok azonban lényegében azzal érvelnek, hogy

az elztesen felszámított HÉA levonásának joga az áthárított HÉA megfizetéséhez van kötve. Az alapügyben, mivel a német adóhatóságok nem szedtek be HÉÁ-t a lízingügyletek után, az RBSD az Egyesült Királyságban nem érvényesítheti a gépjárművásárlások után elztesen felszámított HÉA levonására vonatkozó jogát.

35 A Bíróság korábban valóban kimondta, hogy az elztesen felszámított HÉA levonása és az áthárított HÉA beszedése összefügg egymással (lásd a C?184/04. sz. Uudenkaupungin kaupunki ügyben 2006. március 30-án hozott ítélet [EBHT 2006., I?3039. o.] 24. pontját és a C?72/05. sz. Wollny-ügyben 2006. szeptember 14-én hozott ítélet [EBHT 2006., I?8297. o.] 20. pontját).

36 Mindazonáltal a fent hivatkozott Uudenkaupungin kaupunki ügyben hozott ítélet és a fent hivatkozott Wollny-ügyben hozott ítélet említett pontjaiban a Bíróság azt is megállapította, hogy ha az adóalany által beszerzett eszközöket és igénybe vett szolgáltatásokat adómentes vagy a HÉA hatálya alá nem tartozó tevékenységre használják, nem kerül sor sem a fizetendő HÉA felszámítására, sem az elztesen felszámított HÉA levonására.

37 Márpedig az alapügyben az RBSD által teljesített lízingügyletek nem voltak HÉA-mentesek, és azok a HÉA hatálya alá tartoztak. Ennélfogva azok levonási jogot keletkeztethetnek.

38 Az irányelv 17. cikkének (2) bekezdésében meghatározott adólevonáshoz való jogot illetően – amely jog az adóalany adóköteles ügyleteihez felhasznált termékeit és szolgáltatásait terhelő elztesen felszámított adóra vonatkozik – a Bíróság hangsúlyozta, hogy a levonási mechanizmus célja az, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse a valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett HÉA terhe alól. A közös HÉA-rendszer következképpen valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a tökéletes semlegességet, feltéve hogy az említett tevékenységek maguk is elvben HÉA-kötelesek (lásd különösen a C?408/98. sz. Abbey National ügyben 2001. február 22-én hozott ítélet [EBHT 2001., I?1361. o.] 24. pontját, a C?435/05. sz. Investrand-ügyben 2007. február 8-án hozott ítélet [EBHT 2007., I?1315. o.] 22. pontját és a C?174/08. sz. NCC Construction Danmark ügyben 2009. október 29-én hozott ítélet [EBHT 2009., I?10567. o.] 27. pontját).

39 Emellett a HÉA levonására vonatkozó jog a HÉA mechanizmusának szerves részeként a közös HÉA-rendszer egyik alapelvét képezi, és f?szabály szerint nem korlátozható (lásd különösen a C?110/98–C?147/98. sz., Gabalfrisa és társai egyesített ügyekben 2000. március 21-én hozott ítélet [EBHT 2000., I?1577. o.] 43. pontját, valamint a C?74/08. sz. PARAT Automotive Cabrio ügyben 2009. április 23-án hozott ítélet [EBHT 2009., I?3459. o.] 15. pontját).

40 Következésképpen az adóalany igényt tarthat az adóköteles tevékenysége végzéséhez beszerzett termékeket és igénybe vett szolgáltatásokat terhelő HÉA levonására (lásd a fent hivatkozott NCC Construction Danmark ügyben hozott ítélet 39. pontját).

41 E körülmények között és figyelemmel az alapügy tényállására, a HÉA-levonási jog nem függhet attól a kérdéstől, hogy az utóbb végzett ügylet után fizettek-e ténylegesen HÉÁ-t az érintett tagállamban.

42 Amennyiben ugyanis a közös HÉA-rendszernek az irányelv rendelkezéseivel történt bevezetése ellenére a tagállamok között továbbra is vannak szabályozási különbségek e téren, az, hogy valamely tagállam egy kereskedelmi ügylet után általa rendelt min?sítés miatt nem szedett be HÉÁ-t ezen ügylet után, nem foszthatja meg az adóalanyt a valamely más tagállamban elztesen felszámított HÉA levonására vonatkozó jogától.

43 A C?302/93. sz. Debouche-ügyben 1996. szeptember 26-án hozott ítéletet [EBHT 1996., I?4495. o.] illetően, amelyre a brit adóhatóságok hivatkoztak a levonási jog megtagadásának

alátámasztása érdekében, elegendő felhívni a figyelmet arra, hogy a Bíróság az említett ítélet 12-14. pontjában kizárólag azon körülményre támaszkodott, hogy az érdekelt nem tudott benyújtani a letelepedési helye szerinti állam hatóságai által kibocsátott tanúsítványt arról, hogy ezen államban a HÉA alkalmazásában az adóalany, mivel ilyen iratot nem tudtak kiállítani, amiatt, hogy a szóban forgó szolgáltatások HÉA-mentesek voltak. Meg kell tehát állapítani, hogy az alapügy körülményei – amelynek keretében az RBSD az irányelv 17. cikke (3) bekezdésének a) pontja alapján érvényesítheti levonási jogát – eltérnek az említett ítélet alapjául szolgáló ügy körülményeitől.

44 Még ha bizonyos szempontból inkoherensnek tűnhet is az a megállapítás, miszerint az adóalany akkor is igényt tarthat az előzetesen felszámított HÉA levonására, ha fizetett áthárított adót, ez nem igazolhatja az irányelv levonási jogra vonatkozó rendelkezései, így a 17. cikke (3) bekezdése a) pontja alkalmazásának mellőzését.

45 E rendelkezés szövegére tekintettel ugyanis az nem értelmezhető úgy, hogy valamely tagállam adóhatóságai megtagadhatják a HÉA levonását olyan körülmények között, mint amilyenek az alapügyben felmerültek.

46 Ennélfogva az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy olyan körülmények között, mint amilyenek az alapügyben felmerültek, az irányelv 17. cikke (3) bekezdésének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy valamely tagállam nem tagadhatja meg az adóalanytól az e tagállamban megvásárolt termékek után előzetesen felszámított HÉA levonását, amennyiben e termékeket később egy másik tagállamban végzett lízingügyletekhez használják, pusztán azzal az indokkal, hogy e későbbi ügyletek után a második tagállamban nem fizettek HÉA-t.

A többi kérdésről

47 Együtt vizsgálándó második, harmadik és negyedik kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság arra vár választ, hogy amennyiben az irányelv 17. cikke (3) bekezdésének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy az nem teszi lehetővé a tagállami vámhatóságok számára, hogy megtagadják a HÉA levonását az alapügyben felmerültekhez hasonló olyan körülmények között, ahol a valamely tagállamban letelepedett vállalkozás úgy dönt, hogy egy másik tagállamban letelepedett leányvállalatán keresztül végez terméklízingügyleteket az első tagállamban letelepedett harmadik személy társaság részére annak érdekében, hogy elkerülhesse az ezen ügyletek ellenértéke vonatkozásában a HÉA-fizetést annak következtében, hogy ezen ügyleteket az első tagállamban a második tagállamban teljesített bérleti szolgáltatás nyújtásaként, míg a második tagállamban az első tagállamban teljesített termékértékesítésként kezelik, a visszaélés szerző magatartás tilalmának elve befolyásolhatja-e ezt az értelmezést.

48 Az e kérdésekre történő válaszadás érdekében mindenekelőtt emlékeztetni kell arra, hogy az adócsalás, az adóelkerülés, illetve más visszaélések elleni küzdelem olyan célkitűzés, amelyet az irányelv elismer és támogat (lásd különösen a C-487/01. és C-7/02. sz., Gemeente Leusden et Holin Groep egyesített ügyekben 2004. április 29-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-5337. o.] 76. pontját, valamint a fent hivatkozott Halifax-ügyben hozott ítélet 71. pontját).

49 A Bíróság a fent hivatkozott Halifax és társai ügyben hozott ítéletének 74. és 75. pontjában többek között kimondta, hogy a HÉA-rendszerben a visszaélés szer magatartás megállapításához egyrészt az szükséges, hogy az irányelv és az azt átültető nemzeti jogszabályok vonatkozó rendelkezéseiben előírt feltételek formális fennállása ellenére az érintett ügyletek eredménye olyan adóelőny megszerzése legyen, amely ellentétes az irányelv alkalmazandó rendelkezéseinek célkitűzéseivel, másrészt pedig az, hogy az objektív körülmények összességéből kitűnjön, hogy a szóban forgó ügyletek elsődleges célja ezen adóelőny megszerzése.

50 Az alapügy tényállását illetően meg kell állapítani, hogy a szóban forgó különböző ügyletek két egymástól jogilag független fél között jöttek létre. Nem vitatott továbbá, hogy ezen ügyletek nem voltak mesterségesek, és azokat a rendes kereskedelmi ügyletek keretében hajtották végre.

51 Az alapügy tárgyát képező ügyletek jellemzői és az ezen ügyletekben részt vevő társaságok közötti kapcsolat jellege, amint azt a kérdést előterjesztő bíróság is megjegyezte, nem mutatnak olyan körülményt, amely alapján ezen ügyleteket teljesen mesterséges, valós gazdasági tartalmat nélkülöző, kizárólag adóelőny megszerzését célzó mesterséges megállapodásnak lehetne tekinteni (lásd ebben az értelemben a C-162/07. sz., Ampliscientifica és Amplifin ügyben 2008. május 22-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-4019. o.] 28. pontját), hiszen az RBSD Németországban letelepedett társaság, amelynek tevékenysége banki és lízingszolgáltatások nyújtása.

52 E körülmények között az, hogy a szolgáltatásokat az egyik tagállamban letelepedett társaság részére egy másik tagállamban letelepedett társaság nyújtotta, és hogy a létrejött ügyletek feltételeit az érintett gazdasági szereplők saját megfontolásai alapján választották meg, nem tekinthető joggal való visszaélésnek. Az RBSD ugyanis ténylegesen a szóban forgó szolgáltatásokat nyújtja a valós gazdasági tevékenysége keretében.

53 Hozzá kell tenni továbbá, hogy az adóalanyok általában szabadon választhatják meg azt a szervezeti struktúrát, és azokat a szerződéses feltételeket, amelyeket a legmegfelelőbbnek ítélik gazdasági tevékenységük végzéséhez és adóterhek csökkentéséhez.

54 A Bíróság ugyanis korábban kimondta, hogy a vállalkozó adómentes és adóköteles ügyletek közötti választása számos tényezőn alapulhat, beleértve a HÉA-rendszerrel összefüggésben felmerülő adómegfontolásokat (lásd a C-108/99. sz. Cantor Fitzgerald International ügyben 2001. október 9-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-7257. o.] 33. pontját). A Bíróság e tekintetben kifejtette, hogy amennyiben az adóalany választhat kétféle ügylet között, joga van az üzleti tevékenység folytatásának legkevésbé adóztatott módját választani (lásd a fent hivatkozott Halifax és társai ügyben hozott ítélet 73. pontját).

55 Következésképpen a második, harmadik és negyedik kérdésre azt a választ kell adni, hogy az irányelv 17. cikke (3) bekezdésének a) pontjában elismert HÉA-levonási jog gyakorlása nem ellentétes a visszaélés szer magatartás tilalmának elvével az alapügyben felmerültekhez hasonló olyan körülmények között, ahol a valamely tagállamban letelepedett vállalkozás úgy dönt, hogy egy másik tagállamban letelepedett leányvállalatán keresztül végez terméklízingügyleteket az első tagállamban letelepedett harmadik személy társaság részére annak érdekében, hogy elkerülhesse az ezen ügyletek ellenértéke vonatkozásában a HÉA-fizetést annak következtében, hogy ezen ügyleteket az első tagállamban a második tagállamban teljesített bérleti szolgáltatás nyújtásaként, míg a második tagállamban az első tagállamban teljesített termékértékesítésként kezelik.

A költségekről

56 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:

- 1) **Olyan körülmények között, mint amilyenek az alapügyben felmerültek, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 17. cikke (3) bekezdésének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy valamely tagállam nem tagadhatja meg az adóalanytól az e tagállamban megvásárolt termékek után előzetesen felszámított HÉA levonását, amennyiben e termékeket később egy másik tagállamban végzett lízingügyletekhez használják, pusztán azzal az indokkal, hogy e későbbi ügyletek után a második tagállamban nem fizettek hozzáadottértékadót.**
- 2) **A 77/388 irányelv 17. cikke (3) bekezdésének a) pontjában elismert hozzáadottértékadólevonási jog gyakorlása nem ellentétes a visszaélősszerű magatartás tilalmának elvével az alapügyben felmerültekhez hasonló olyan körülmények között, ahol a valamely tagállamban letelepedett vállalkozás úgy dönt, hogy egy másik tagállamban letelepedett leányvállalatán keresztül végez terméklízing ügyleteket az első tagállamban letelepedett harmadik személy társaság részére annak érdekében, hogy elkerülhesse az ezen ügyletek ellenértéke vonatkozásában a HÉA-fizetést annak következtében, hogy ezen ügyleteket az első tagállamban a második tagállamban teljesített bérleti szolgáltatás nyújtásaként, míg a második tagállamban az első tagállamban teljesített termékértékesítésként kezelik.**

Aláírások

* Az eljárás nyelve: angol.