

POIARES MADURO F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2005. február 16.(1)

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

**Optigen Ltd**

és

**Fulcrum Electronics Ltd (In liquidation)**

és

**Bond House Systems Ltd**

**kontra**

**Commissioners of Customs & Excise**

(A High Court of Justice of England & Wales, Chancery Division (Egyesült Királyság) által el?terjesztett el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Hatodik HÉA?írányelv– 2. cikk (1) bekezdése, 4. cikk (1) és (2) bekezdése – Gazdasági tevékenység – Olyan ellátási lánc részét képez? ügylet, amelyben jogsért? keresked? vagy hamis HÉA?számot felhasználó keresked? is érintett – »Körhinta« jelleg? adókijátszás”

1. Három olyan ügyben, amelyek a hozzáadottérték?adó (a továbbiakban: HÉA) kijátszás „körhinta” jelleg? adókijátszásnak nevezett fajtájában részt vev? személyeket érintenek, a High Court of Justice of England & Wales, Chancery Division azt kérdezi a Bíróságtól, hogy olyan ügyletek, amelyek mások által elkövetett csalás részét képezik, gazdasági tevékenységnek min?sülnek?e a 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv(2) 4. cikkének (2) bekezdése értelmében.

2. Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem az Optigen Ltd. (a továbbiakban: Optigen), a Fulcrum Electronics Ltd. (a továbbiakban: Fulcrum) és a Bond House Systems Ltd. (a továbbiakban: Bond House) ügyekben a High Court of Justice (Chancery Division) el?tt folyamatban lév? fellebbezési eljáráshoz kapcsolódik. Mindegyik ügy alperese a Commissioners of Customs and Excise (adó?, vám? és jövedéki hatóság) (a továbbiakban: Commissioners). Az Optigen és a Fulcrum fellebbezése a VAT and Duties Tribunal, London ítélete ellen irányul. A Bond House fellebbezése a VAT and Duties Tribunal, Manchester ítélete ellen irányul. Mindkét ítéletben lényegében olyan döntést hoztak, hogy a „körhinta” jelleg? adókijátszás részét képez? ügyletekre nem terjed ki a HÉA hatálya.

## I – A közösségi jog vonatkozó rendelkezései

3. A 67/227/EGK első tanácsi irányelv(3) 2. cikke a közös HÉA-rendszer lényegét fogalmazza meg:

„A közös hozzáadottértékadó-rendszer alapelve magában foglalja egy általános fogyasztási adónak az árukra és szolgáltatásokra történő alkalmazását, amely adó az áruk és a szolgáltatások árával pontosan arányban van, függetlenül azon ügyletek számától, amelyek a termelési és a forgalmazási folyamat során az adó felszámítási szakaszát megelőzően játszódnak le.

A hozzáadottérték-adót minden ügylet esetében az áruk vagy szolgáltatások ára alapján, az adott árukra vagy szolgáltatásokra érvényes adómérték szerint kell kiszámítani, és a különböző költségelemek által közvetlenül viselt hozzáadottértékadó-összeg levonását követően kell felszámítani.”

4. A hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja értelmében a HÉA hatálya az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítésre és szolgáltatásnyújtásra terjed ki.

5. Az irányelv 4. cikkének (2) bekezdése szerint „adóalany” az a személy, „aki a (2) bekezdésben meghatározott bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére”.

6. A „gazdasági tevékenység” fogalmát a 4. cikk (2) bekezdésében határozták meg, amely „a termelő, a kereskedő, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét magában foglalja, beleértve a kitermelőipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint az egyéb szakmai tevékenységeket is”. A 4. cikk (2) bekezdése továbbá úgy rendelkezik, hogy „[gazdasági] tevékenységnek minősül azon tevékenység is, amely bevétel elérése érdekében materiális vagy immateriális javak tartós hasznosítását foglalja magában”.

## II – A tényállás és az előzetes döntéshozatal iránti kérelem

A – Általános háttér: a „körhinta” jellegű adókijátszás

7. A VAT and Duties Tribunal, Manchester a Bond House ügyben hozott ítéletében világosan kifejti, hogy mit ért a Commissioners „körhinta” jellegű adókijátszás alatt:(4)

„A »körhinta« jellegű adókijátszás legegyszerűbb formájában a következők szerint működik: az Európai Unió egyik tagállamában HÉA-alanyként nyilvántartásba vett kereskedő (»A cég«) az Európai Unió valamely másik tagállamában HÉA-alanyként nyilvántartásba vett kereskedő (»B cég«) részére adóköteles terméket értékesít. Az A cég értékesítése B cég részére az A cég tagállamában nulla százalékos[(5)]. B cégnek kell a termékbeszerzést bevallania, és saját tagállamában a beszerzés utáni adót megfizetnie azzal a feltétellel, hogy a terméket HÉA hatálya alá tartozó körben kívánja továbbértékesíteni, és ezt követően az előzetesen felszámított adó összegének megfelelő adólevonást érvényesít. Ha „körhinta” jellegű adókijátszás résztvevője, általában ezek egyikét sem teszi meg. Ezután B cég a saját tagállamában HÉA-alanyként nyilvántartásba vett másik kereskedő (»C cég«) részére továbbértékesíti a terméket a HÉA felszámítása és kifizetése ellenében. Azonban nem számol el az adóhatóság előtt ezzel a HÉA-val, és gyakorlatilag eltűnik; a Commissioners szavaival kifejezve, »eltűnt kereskedővé« válik. Mindazonáltal a C cég részére történő értékesítés idején, amikor még B céget HÉA-alanyként tartják nyilván, és mielőtt a Commissioners tudomására jutna, hogy ez a kereskedő eltűnt vagy eltűnhet, és beavatkozhatna (például azáltal, hogy B céget törli a nyilvántartásból), B cég

HÉA-tartalmú számlát bocsát ki C cég részére, aki ezt a B cég részére elztesen megfizetett HÉA-t visszaigényli. Azután C cég (akit a Commissioners »ügynöknek« nevez) a terméket az Európai Unió egy másik tagállamában HÉA-alanyként nyilvántartásba vett kereskedő részére értékesíti: a legegyszerűbb adókiíátszás legfűbb jellegzetessége az, hogy ez a vevő A cég lesz, és e körforgás alapján nevezik ezt »körhinta« jellegű adókiíátszásnak. C cég igényt tart az elztesen felszámított HÉA visszaigénylésére, de mivel az A cég részére történő értékesítés nulla százalékos C cég saját tagállamában, ezért C cég nem köteles elszámolni az értékesítést terhelő adóval[(6)]. Amennyiben az adókiíátszás sikeres, az eredmény az, hogy B cég megkapja azt az adót, amelyet az adóhatóságnak C cég részére ki kell fizetnie, de amellyel B cég nem számolt el. Ebben a helyzetben B cég bizonyosan csalárd magatartású, A cég valószínűsíthetően az, C cég pedig teljességgel gyanútlan lehet azzal kapcsolatban, hogy mi is történik valójában, és mire használják fel a részvételt... A Commissionersnek az adott esetben elfoglalt álláspontja szerint B cég célja nem az, hogy rendes üzleti tevékenysége keretében végezzen beszerzést és értékesítést, hanem az, hogy HÉA-visszaigénylő helyzetbe kerüljön... A termékek csak eszközei annak, hogy az ügyleteknek a valóság látszatát kölcsönözzék... Az A cégnek (legalábbis, ha az adókiíátszás részese) hasonlóképpen nincs valós üzleti indítéka annak a terméknek a visszavásárlására, amit éppen csak most adott el. Természetesen az is lehetséges, hogy az A cég is akaratlan résztvevő, ha a terméket C cég alacsonyabb áron értékesíti részére, mint amilyen áron azt korábban A cég B cég részére értékesítette (vagy alacsonyabb áron, mint amilyen az A cég a jövőben értékesíthetné a piaci mozgásokra figyelemmel), a Commissioners megítélése szerint A cég és B cég szándékegységben járnak el, és A cég visszavásárlása részben ellenőrzési okból és részben azért szükséges, mert egyszerűbb és olcsóbb egy adott mennyiségű terméket többször felhasználni, mintsem a nyílt piacon minden alkalommal új terméket vásárolni... B cég, tudva azt, hogy a megszerzett, értékesítést terhelő adó elszámolásának elmulasztásából nyereségre tesz szert, alacsonyabb áron adhatja a termékeket C cégnek, mint amennyit azokért A cégnek kifizetett, és szükségképpen így fog tenni, ha ezt az értékesítés biztosítása igényli.”

8. Az ügyletláncok végtelen variációja képzelhető el, akár jelentősen bonyolultabbak is, mint a fentiekben kifejtett változat, és a valóságban ugyanazt a terméket „küldhetik körbe” több eltérő láncban. De a probléma alapvetően ugyanaz marad: egy kereskedő a neki HÉA címén fizetett pénzösszeget beszedi, és azzal nem számol el az adóhatóság előtt. A jogot megsértő kereskedő „jogtalanul eltulajdonított” HÉA-számot is felhasználhat, vagy HÉA-alanyként nyilvántartásba vetetheti magát, és még mielőtt az adóhatóság közbelépne, egyszerűen eltűnhet.

9. Úgy tűnik, hogy a Közösségen belüli kereskedelembe az elmúlt néhány évben emelkedett az ilyen jellegű adókiíátszások száma, és jelenleg komoly aggodalmat jelentenek a tagállamok számára. Jóllehet nehéz meghatározni az érintett pénzösszeget, az egyértelmű, hogy jelentős nemzeti adóbevételekiesést okoznak(7).

#### B – A szóban forgó ügyek tényállása

10. A szóban forgó ügyek tényállása, mint ahogyan az a High Court of Justice elztes döntéshozatalra utaló végzéséből kitűnik, az alábbi:

##### a) Az Optigen és a Fulcrum ügy tényállása

11. Az Optigen és a Fulcrum fűként olyan mikrochipek kereskedelmével foglalkozó cégek, amelyeket az Egyesült Királyságban honos vállalkozásoktól szereznek be, és más tagállamokban honos fogyasztók részére értékesítenek. Nem vitatott, hogy az Optigen és a Fulcrum több, „körhinta” jellegű adókiíátszást megvalósító ügylet ártatlan résztvevőjévé vált. Nem volt kapcsolatuk az „eltűnt” kereskedővel, valamint nem volt tudomásuk arról, és nem is kellett tudniuk azt, hogy olyan ügyleti láncolat részesei, amely nem egy közönséges vevő és egy kereskedő, illetve egy közönséges eladó és egy más tagállamban honos társaság közötti ügylet. A

Commissioners elutasította az Optigen és a Fulcrum részéről benyújtott HÉA-bevallásokat azon az alapon, hogy az érintett beszerzések és értékesítések nem rendelkeznek gazdasági tartalommal, és nem képezik gazdasági tevékenység részét. A Commissioners megítélése szerint ezek a beszerzések nem minősülnek olyan termékértékesítésnek, amelyet üzleti célra használtak fel, vagy arra szántak, és a termékértékesítéseket nem a HÉA hatálya alá tartozó gazdasági tevékenység során végezték.

12. Az Optigen és a Fulcrum a Commissioners határozata ellen felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a VAT and Duties Tribunal, Londonhoz, amely egyesítette a két ügyet. A VAT and Duties Tribunal 2003. május 1-jei ítéletében elutasította az Optigen és a Fulcrum kérelmét azzal az érveléssel, hogy a Commissioners jogosan állapította meg, hogy a kérdéses ügyletekre nem terjed ki a HÉA hatálya. Úgy ítélte meg, hogy nincs joga a kereskedőnek az olyan termékekre elzetesen felszámított HÉA-t visszaigényelni, amelyeket ezt követően az Egyesült Királyságon kívül honos vállalkozások részére értékesít, ha az ellátási láncban jogsért kereskedő vagy jogtalanul eltulajdonított HÉA-számot felhasználó kereskedő is részt vesz, még abban az esetben sem, ha a visszaigénylést benyújtó kereskedő semmilyen tekintetben nem volt a bűncselekmény részese, és nem volt tudomása arról, hogy más kereskedők nem teljesítik kötelezettségeiket, vagy hogy a HÉA-számmal visszaélnék, vagy hogy azon ellátási lánc, amely magában foglalta ezeket a beszerzéseket és értékesítéseket, harmadik személyek által az ő tudomásuk nélkül elkövetett „körhinta” jellegű adókijátszás részét képezi. Az Optigen és a Fulcrum is fellebbezést nyújtott be a High Court of Justice-hoz a VAT and Duties Tribunal ítélete ellen.

a) A Bond House ügy tényállása

13. Az irányadó időszakban a Bond House Angliában és Walesben alapított vállalkozás volt, amely számítógépalkatrészek kereskedelmével foglalkozott. Tevékenységének érték szerinti nagyobb részét az Egyesült Királyságban HÉA-nyilvántartásba vett kereskedőktől nagy tételben vásárolt mikroprocesszorok (a továbbiakban: CPU-k) más tagállamokban HÉA-nyilvántartásba vett kereskedők részére történő értékesítése jelentette. 2002 májusában szokásos kereskedelmi tevékenységének megfelelően a Bond House több ízben vásárolt és értékesített CPU-kat. Ezen értékesítések egy részét, 51 ügyletet, amelyek a Bond House 2002 májusi forgalmának megközelítőleg a 99%-át tették ki, más tagállamban honos ügyfelekkel bonyolította. A Bond House mindegyik esetben olyan szállítótól vásárolta a CPU-kat, aki az Egyesült Királyságban volt HÉA-nyilvántartásba véve, olyan áron, amelyet megfelelő piaci árnak ítélt, az árut átvette, és a szállítónak kifizette a piaci árat, valamint ezenfelül a részére HÉA-ként felszámított összeget. A CPU-kat külföldi ügyfelei részére szállította ki valamivel magasabb áron, mint amelyet maga kifizetett. Mivel ezek az utóbbi értékesítések nulla százalékosak voltak, a Bond House olyan HÉA-bevallást nyújtott be 2002 májusában, amelyben visszaigényelte a beszerzéseire kifizetett HÉA összegét. A Commissioners of Customs and Excise 27 értékesítés tekintetében elutasította a Bond House elzetesen felszámított adó visszaigénylésére irányuló kérelmét.

14. A Bond House a Commissioners határozata ellen felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a VAT and Duties Tribunal, Manchesterhez. A VAT and Duties Tribunal a 2003. május 8-i kiegészítéssel módosított 2003. április 29-i ítéletében megállapította, hogy a 27 értékesítésből 26 ügylet nem minősül gazdasági tevékenységnek a hatodik irányelv értelmében, és a HÉA hatálya ezekre nem terjed ki. Úgy ítélte meg, hogy ezek az értékesítések olyan ügyleti láncok részét képezték, amelyek célja az adókijátszás volt. Még akkor is, ha a Bond House-nak nem volt tudomása erről a célról, és ártatlan volt valamennyi jogsértés elkövetésében, ezek a műveletek nem rendelkeztek gazdasági tartalommal. Ezeket objektív körülmények alapján kell megítélni. Ezért nem releváns az, hogy a Bond House jogszerűen járt el. Végül megállapította, hogy a Bond House-nak nem lehetett jogos elvárása az, hogy az elzetesen felszámított és általa megfizetett HÉA-ra vonatkozó visszaigénylési kérelmének helyt adnak, továbbá a Commissioners a Bond House

visszaigénylésének elutasításával nem sértette meg az arányosság és a jogbiztonság elvét, és nem sértette meg a Bond House emberi jogait. A Bond House fellebbezést nyújtott be ezen ítélet ellen a High Court of Justice-hoz. A High Court az elzetes döntéshozatalra utaló végzésében megjegyzi, hogy a Bond House-nak nem volt tudomása a Commissioners által feltételezett adókijátszásról, és hogy ez a társaság üzletvitele során gondosan járt el.

#### *C – Elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések*

15. Tekintettel arra, hogy a vonatkozó nemzeti jogot, az 1994. évi Value Added Tax Actot a Közösség közös hozzáadottértékadó-rendszerére figyelemmel kell értelmezni, a High Court of Justice ahhoz kér útmutatást, hogy miként állapítható meg, hogy kiterjed a kérdéses ügyletekre a rendszer hatálya. A jelen ügyben az képezi vita tárgyát, hogy vajon a Bond House, a Fulcrum és az Optigen gazdasági tevékenységet végeztek-e akkor, amikor gyanútlanul részt vettek egy „körhinta” jellegű adókijátszásban. A High Court of Justice lényegében azt szeretné megtudni, hogy vajon az ilyen ügyletek gazdasági tevékenységnek minősülnek-e a hatodik irányelv 4. cikke (2) bekezdésének értelmében, és hogy vajon ezen értékelés elvégzése érdekében az ügyletek láncolatát egészében, vagy minden egyes ügyletet önállóan kell-e figyelembe venni.

16. Az Optigen, a Fulcrum és a Bond House, valamint az Egyesült Királyság Kormánya és a dán kormány, a Tanács és a Bizottság nyújtott be írásbeli észrevételt. A 2004. december 8-án megtartott tárgyaláson a Bíróság meghallgatta az Optigen, a Fulcrum és a Bond House, valamint az Egyesült Királyság Kormányát, illetve a cseh és dán kormányok, továbbá a Bizottság szóbeli érvelését. A Tanács úgy döntött, hogy nem terjeszt el szóbeli érvelést, miután világossá vált, hogy az eljárásban részt vevő felek egyike sem vitatja a hatodik irányelv rendelkezéseinek érvényességét.

#### **III – Álláspont**

17. Nyilvánvaló, hogy a CPU-kkal való kereskedelem általában gazdasági tevékenységnek tekintendő. Az alábbi elemzés ezért azokra az indokokra összpontosít, amelyek alapján az Egyesült Királyság álláspontja szerint nem erről van szó a jelen körülmények között. Először is azt az állítást vizsgálom meg, hogy az ügyletek jellegét a „körhinta” egészével összefüggésben kell értékelni. Másodszor azt az elgondolást tárgyalom, hogy figyelembe kell venni az ügyletek alapjául szolgáló adókijátszási célzatot. Továbbá megvizsgálom az ítélkezési gyakorlat arra vonatkozó következtetéseit, hogy egyes jogellenes tevékenységekre nem terjed ki a HÉA hatálya. Negyedszer a jogbiztonság kérdésével foglalkozom, amelyre az Optigen, a Fulcrum és a Bond House szóbeli és írásbeli elterjesztéseiben a legnagyobb hangsúlyt helyezte. Az utolsó rész a „körhinta” jellegű adókijátszás elleni fellépés szükségességére vonatkozóan tartalmaz néhány gondolatot.

#### *A – A „körhinta” egészének vizsgálatára vonatkozó álláspont*

18. Az Optigen, a Fulcrum és a Bond House, valamint a Bizottság fenntartják, hogy az ügyletek gazdasági tevékenységnek minősülnek a hatodik irányelv 4. cikke (2) bekezdésének értelmében. Szerintük a CPU-k beszerzése és értékesítése önmagában gazdasági tevékenység. Annak a ténynek, hogy más személyek az adóhatóság megtévesztése érdekében ügyletek láncolatát alakították ki, nincs kihatása azon ügyletek jellegére, amelyekben szerző fél volt az Optigen, a Fulcrum és a Bond House.

19. A dán és a cseh kormány támogatja az Egyesült Királyság azon elterjesztését, hogy az ügyletek nem minősülnek gazdasági tevékenységnek ezen irányelv értelmében. Az Egyesült Királyság úgy érvel, hogy azokra az ügyletekre, amelyek valamely „körhinta” jellegű adókijátszás részét képezik, nem terjed ki a hatodik irányelv hatálya, mivel azok nem valós gazdasági

tevékenységek, végső céljuk a HÉA-ként fizetett pénzösszegek jogellenes felhasználása, és nem a termékek fogyasztói piacon történő forgalomba hozatala. Mivel az ügyletekre nem kell HÉA-t fizetni, nem szolgálhatnak HÉA-visszaigénylés alapjául sem. Az érvelés a „körhinta” minden részére vonatkozik, mivel a csalás hiányában egyik ügylet sem jött volna létre.

20. Az Egyesült Királyság indokolásának lényegét azon álláspont képezi, hogy a „körhintát” egészében kell figyelembe venni annak megállapítása során, hogy vajon vonatkozik-e a HÉA a részét képező egyes ügyletekre. Nem osztom ezt az álláspontot.

21. A Bíróság több ízben úgy ítélte meg, hogy a hatodik irányelv 4. cikkének (2) bekezdésében a „gazdasági tevékenység” fogalmának alkalmazási köre széles, és hogy a fogalom jellegét tekintve objektív(8). A HÉA hatálya alá nem tartozó kivételeket kifejezetten szabályozni kell, és azokat pontosan meg kell határozni(9). Mint ahogyan a Bíróság a Rompelman-ügyben megállapította: „[a] hozzáadottértékadó közös rendszere biztosítja... minden gazdasági tevékenység adóterhét illetően a tökéletes semlegességet, bármi legyen is e tevékenységek célja vagy eredménye”(10). A Bíróság a Bizottság kontra Hollandia ügyben 1987. március 26-án hozott ítéletében úgy vélte, hogy annak eldöntése érdekében, hogy vajon egy tevékenység gazdasági tevékenység-e, a közös hozzáadottértékadórendszer alkalmazásában „a tevékenységet önmagában, annak céljára és eredményére való tekintet nélkül kell vizsgálni”.(11)

22. Az Egyesült Királyság a Faaborg-Gelting Linien ítéletben(12) és a Stockholm Lindöpark ítéletben(13) foglalt rendelkezésekre hivatkozik, és azzal érvel, hogy ezeket az ügyleteket létrejöttük körülményeire figyelemmel kell megvizsgálni annak érdekében, hogy meg lehessen bizonyosodni arról, hogy vajon a HÉA hatálya alá tartoznak-e. Azonban ezekből az ítéletekből nem következik, hogy az egész láncra tekintettel kell megállapítani, vajon egy ellátási lánc részét képező ügylet gazdasági tevékenységnek minősül-e.

23. A Faaborg-Gelting Linien ítéletben a Bíróság azzal a kérdéssel szembesült, hogy vajon az éttermi ügyletek termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak minősülnek-e a hatodik irányelv értelmében. A Bíróság úgy ítélte meg, hogy az éttermi ügyleteket szolgáltatásnyújtásnak kell tekinteni, mivel azokat egy sor olyan jellegzetesség és tevékenység jellemzi, amelyeknek csak egyik eleme az ételértékesítés, és amelyekben a szolgáltatások jelentős túlsúlyban vannak(14).

24. A Stockholm Lindöpark ítélet tárgya az a kérdés volt, hogy vajon a golfpálya működtetését ingatlan bérbeadásaként vagy sport-, illetve testnevelési tevékenységhez kapcsolódó szolgáltatásnyújtásként kell-e besorolni annak megállapítása érdekében, hogy ez a HÉA alól mentesnek minősülhet-e. A Bíróság álláspontja szerint: „a golfpálya működtetésére irányuló tevékenység általában nemcsak a pálya rendelkezésre bocsátásának passzív tevékenységét foglalja magában, hanem nagyszámú kereskedelmi tevékenységet is, úgymint a szolgáltató felügyeleti, irányítási és folyamatos fenntartási tevékenysége, más szolgáltatások biztosítása és így tovább”(15). Ezért nagyon kivételes körülmények hiányában a golfpálya bérbeadása nem képezheti a nyújtott szolgáltatást(16).

25. Sem a Faaborg-Gelting Linien ítéletben, sem a Stockholm Lindöpark ítéletben nem volt kétséges, hogy a kérdéses tevékenységek gazdasági jellegűek voltak. Mindkét ügy olyan tevékenységeket érintett, amelyek a hatodik irányelv szerint adókötelesek voltak. Azonban ahelyett, hogy az adóköteles tevékenységet különféle részeire bontotta volna szét a Bíróság annak érdekében, hogy külön-külön mérlegelje azokat, a Bíróság az „értékesítés egységének” elvét alkalmazta, mint ahogyan azt Ruiz-Jarabo Colomer ítéletében a Hotel Scandic Gåsabäck ügyben(17) ismertetett indítványában megjegyezte.

26. Ezenfelül a Bíróság által a Faaborg-Gelting Linien ügyben vizsgált körülmények a tevékenységek olyan csoportját érintették, amelyeket ugyanazon alkalommal, ugyanazon ügylettel

összefüggésben ugyanazon adóalany végez. A Stockholm Lindöpark ügyben a Bíróság olyan tevékenységek csoportját vizsgálta, amelyek együttesen képeztek egy gazdasági tevékenységet.

27. Ezzel szemben a „körhinta” jelleg? adókijátszás egymást követ? olyan tevékenységek sorozatát érinti, amelyeket egy ellátási láncban belül számos keresked? végez. A közös HÉA?rendszer lényeges sajátossága az, hogy a HÉA az ellátási lánc minden egyes ügyletére felszámítandó(18). Minden egyes ügyletet ezért önállóan kell vizsgálni. Ebb?l következik, hogy a láncban lév? egyes ügylet jellegén nem változtatnak a korábbi vagy kés?bbi események(19).

28. Az Egyesült Királyság helyesen adja el?, hogy a HÉA?t a tényleges gazdasági helyzetnek megfelelően kell alkalmazni. Ez azonban nem jelenti azt, hogy egy ellátási láncban belüli ügylet jellegét a lánc egészével összefüggésben kell meghatározni. Épp ellenkezőleg, az ítélkezési gyakorlat azt a szabályt erősíti meg ismételten, hogy egy tevékenységet objektíve és önmagában kell vizsgálni, amennyiben megállapítja, hogy figyelembe kell venni a tényleges gazdasági helyzetet, és hogy a jogi forma nem dönt?(20).

29. A szabály, amely szerint minden egyes ügyletet objektíve és önmagában kell vizsgálni, tekintet nélkül annak céljára és eredményére, azon a követelményen alapul, hogy a közös HÉA?rendszernek semlegesnek kell lennie, és a jogbiztonságra kell támaszkodnia, ami azt igényli, hogy alanyai számára előrelátható legyen a közösségi jog alkalmazása (21). Ez biztosítja azt, hogy az adóköteles ügylet megkötése idején elvileg meg lehessen határozni, hogy erre az ügyletre a hatodik irányelv hatálya kiterjed?e, vagy sem.

#### *B – Az ügyletek valós célja*

30. Az Egyesült Királyság továbbá előadja, hogy az ügyletek alapjául szolgáló célt is meg kell vizsgálni(22), amely ebben az esetben adókijátszás. E cél nélkül nem jött volna létre sem a „körhinta”, sem az azt alkotó ügyletek mint közönséges gazdasági jelenségek. Az Optigen úgy érvel, hogy ez az álláspont valójában szubjektív, mivel a jogsért? keresked? álláspontját fogadja el, míg a többi keresked? szándékait figyelmen kívül hagyja. Mégis, az Egyesült Királyság szerint álláspontja nem egyetlen keresked? szándékain alapul, hanem azon az objektív következtetésen, hogy olyan „körhinta” részeként forgalmazták a termékeket, amelyeknek nem volt gazdasági célja.

31. Vissza kell utasítani ezt az érvet, már csak azon okból is, hogy az egész láncolat céljának és eredményének az értékelésén alapul ahelyett, hogy minden egyes ügylet jellemzőinek értékelésén alapulna. Az a megállapítás, hogy az ügyleteknek végül is nem volt gazdasági célja, olyan körülmények egész során alapul, amelyek túlmutatnak azon tényez?n, amely meghatározza azt, hogy a láncolatban lév? egyes ügyletekre kiterjed?e a HÉA hatálya. Mint ahogyan a fentiekben kifejtettem, minden ügyletet önállóan kell megvizsgálni, tekintet nélkül annak céljára és eredményére. A láncolatban lév? ügylet jellegét nem befolyásolja az a tény, hogy a termékek kés?bb ugyanannak a személynek a kezén keresztül mennek át. Lehet, hogy van jogellenes pénzfelhasználási célzat az ügyletek láncolatának kezdetén, de ez a jogellenes felhasználás önálló tevékenység, és nem a CPU?kkal való kereskedelmi tevékenységben gyökeredzik, valamint nem változtatja meg a láncolatban máshol elhelyezked? önálló ügyletek jellegét.

32. Az Egyesült Királyság nyilvánvalóan különös jelent?séget tulajdonít annak a ténynek, hogy a „körhinta” alapjául szolgáló cél az, amit az Egyesült Királyság adókijátszásnak tekint.

33. Azonban az Egyesült Királyság el?terjesztésével ellentétben nem következik a Bíróság Breitsohl?(23) és INZO?ítéletben(24) kifejtett álláspontjából az, hogy valamely tevékenységt?l elvitatható annak gazdasági jellege, ha azt adókijátszási célzattal végzik, vagy ha annak eredményeképpen az valamilyen módon lehetővé teszi az adókijátszást.

34. Teljesen más a helyzet akkor, ha a HÉA?levonást érvényesít? személy hamis bevallást nyújt be adójogi helyzetér?l. Ez volt a tárgya a Breitsohl? és az INZO?ítéletnek. A Bíróság úgy ítélte meg, hogy „egy adóalany csak akkor szerzi meg ezt a státuszt véglegesen, ha az érintett személy jóhiszem?en tett nyilatkozatot a tervezett gazdasági tevékenységek megkezdésére irányuló szándékáról. Csalás vagy visszaélés esetén, amelynek során például az érintett személy az adott gazdasági tevékenység végzésére irányuló szándéka ürügyén valójában saját magánvagyonaként akart megszerezni olyan javakat, amelyekre adólevonást lehetett érvényesíteni, az adóhatóság követelheti ezen összegek visszamen?leges visszafizetését azon az alapon, hogy ezeket a levonásokat hamis bevallások alapján érvényesítették.”(25)

35. Ez az ítélkezési gyakorlat elismeri, hogy az adóhatóság „objektív igazolást kérhet valamely személyt?l arra vonatkozó szándéknyilatkozatának alátámasztására, hogy adóköteles ügyletekkel együtt járó gazdasági tevékenységet kíván végezni, és ilyen bizonyítékok hiányában megtagadhatják az adólevonási jog gyakorlását”(26). Ez a példa nem releváns a jelen ügyben. El?ször is, nem állítja senki, hogy a Fulcrum, az Optigen és a Bond House általuk készített hamis adóbevallások alapján kívántak volna HÉA?levonást érvényesíteni, vagy azt, hogy nem állt szándékukban gazdasági tevékenység végzése. Másodszor, világosan meg kell különböztetni a gazdasági tevékenység végzésére irányuló szándékot magának a gazdasági tevékenységnek a szándékozott céljától(27).

36. Továbbá, ha elfogadnánk az Egyesült Királyság azon el?terjesztését, miszerint különös jelent?séget kell tulajdonítani annak a ténynek, hogy a körhinta alapvet? célja az adókijátszás, ez nehezen lenne összeegyeztethet? a hatodik irányelv 4. cikke (2) bekezdésének szövegével, amely minden gazdasági tevékenységre vonatkozik, bármi legyen is e tevékenység célja vagy eredménye. Valójában egy ilyen megközelítés figyelmen kívül hagyná a „gazdasági tevékenység” fogalmának objektív jellegét, és ahhoz az abszurd eredményhez vezetne, hogy az egész ellátási láncolat kiesne a hatodik irányelv hatálya alól pusztán azért, mert egy keresked? nem számolt el az adóhatóság el?tt a HÉA?val. Egy ilyen következtetés különösen elgondolkodtató, mivel ez azt jelentené, hogy e keresked? HÉA?elszámolással kapcsolatos mulasztásának eredményeképpen egyébként sem lenne köteles a HÉA?t megfizetni.

#### C – A jogellenes tevékenység és a HÉA hatálya

37. Az Egyesült Királyság azt állítja, hogy párhuzamot lehet vonni a jelenlegi ügyek, és azon ügyek között, amelyekben a Bíróság úgy ítélte meg, hogy egyes jogsért? tevékenységek nem min?sülnek gazdasági tevékenységnek, és ezért ezekre nem vonatkozik a közös HÉA?rendszer hatálya. Nem találom meggy?z?nek ezt az analógiát.

38. Az állandó ítélkezési gyakorlatnak megfelel?en az adósemlegesség elve kizárja a jogszer? és a jogsért? tevékenység közötti különbségtételt(28). Elvileg még jogsért? tevékenységekre is kiterjed a hatodik irányelv hatálya, és a HÉA tárgyát képezik(29). Az egyetlen kivétel az, ha a tevékenység speciális sajátosságai miatt a legális gazdaság területén teljesen kívül esik(30). Például a kábítószeres értékesítésére nem terjed ki a hatodik irányelv hatálya(31), míg a rulettjáték jogellenes szervezésére már kiterjed, mivel ez utóbbi tevékenység verseng a jogszer? szerencsejáték?tevékenységgel(32).



39. Mindenesetre a kábítószerekkel és a hamis pénzzel ellentétben a CPU?k a Bíróság szavaival kifejezve nem állnak „jellegük?l adódóan a Közösségben teljes behozatali és forgalmazási tilalom alatt”(33). A hatodik irányelv hatálya alóli kivételek csak olyan termékeket érintenek, amelyek természetüknél fogva és azok nagyon speciális sajátosságai miatt nem bocsáthatók áruba, és nem hozhatók gazdasági forgalomba(34). A CPU?k esetében nem ez a helyzet.

40. Másodszor, az Egyesült Királyság érvelésével ellentétben a CPU?k kereskedelme nem esik teljesen kívül a legális gazdaság területén, mivel az ügyletek láncolatának körforgása végül is megsz?nik. Mint ahogyan világossá vált a Commissioners saját meghatározásából, hogy mit tekint „körhinta” jelleg? adókijátszásnak, ennek az a sajátossága, hogy jogszer? gazdasági csatornákat használnak fel annak érdekében, hogy a HÉA?ként fizetett pénzüsszegek visszatartását lehetővé tegyék.

#### *D – A jogbiztonság elve*

41. Ha a Bíróság elfogadná az Egyesült Királyság részér?l támogatott értelmezést, akkor az a hatodik irányelv alkalmazása kapcsán jelent?s bizonytalanságot idézne el?. Az ilyen értelmezés azt jelentené, hogy amennyiben a keresked?k biztosak szeretnének lenni az ügyletkötés idején abban, hogy vonatkoznak rájuk a HÉA?rendszer szerinti jogok és kötelezettségek, akkor el?re meg kellene tudniuk állapítani, hogy vajon az ügyletek tárgyát képez? speciális termékek a kés?bbiekben visszakerülnek?e ahhoz a keresked?höz, aki már résztvev?je volt az ellátási láncnak. Ha ez lenne a helyzet, tudniuk kellene e keresked? ezt követ? esetleges elt?nésér?l is(35). Ezalatt pedig figyelembe kellene venni azt a lehet?séget, hogy ugyanazon szállítmány egy része olyan termékeket tartalmazhat, amelyeket adókijátszásra használnak fel, és olyan termékeket, amelyeket nem használnak fel így, és csak az utóbbiak HÉA?kötelesek, amennyiben elfogadnánk az Egyesült Királyság érvelését. A „gazdasági tevékenység” fogalmának ezen értelmezése sérti a jogbiztonság elvét, amely a közösségi jog olyan általános elve, amit a tagállamoknak a hatodik irányelv végrehajtása során figyelembe kell venniük(36). S?t, mint ahogyan az Optigen, a Fulcrum és a Bond House helyesen adja el?, az Egyesült Királyság megközelítése korlátozhatja a legális kereskedelmet.

#### *E – A „körhinta” jelleg? adókijátszás leküzdésének módjai*

42. Úgy t?nik, hogy az Egyesült Királyság úgy kívánja a „körhinta” jelleg? adókijátszást leküzdni, vagy legalábbis az okozott problémákat eloszlatni, hogy sz?kíti a HÉA?rendszer hatályát. Véleményem szerint a Bíróságnak nem kell elfogadnia ezt a megközelítést. Ez drasztikusan áthelyezné a probléma terhét az adóhatóságról a magánszektorra, a legális kereskedelem és a HÉA?rendszer megfelel? m?ködésének a rovására. Emellett ez megakadályozná a tagállamokat abban, hogy megfelel? intézkedéseket hozzanak a „körhinta” jelleg? adókijátszással szemben. Ebben a tekintetben különösen érdemes megjegyezni, hogy amennyiben valamely tevékenységre kiterjed a hatodik irányelv hatálya, az nem jelenti azt, hogy a tagállamok elveszítik azon jogukat, hogy intézkedéseket tegyenek ezzel szemben(37). Valójában a hatodik irányelv 21. cikke lehet?séget nyújt a tagállamoknak arra, hogy egyetemleges adójogi felel?sséget vezessenek be. Ennek megfelel?en valamely adóalany a szerz?déses partnere által fizetend? HÉA megfizetésére kötelezhet?, ha tudomása volt vagy tudnia kellett szerz?déses partnere csalárd magatartásáról(38). Több tagállam vezetett be ilyen jelleg? intézkedéseket a „körhinta” jelleg? adókijátszással szemben(39).

#### **IV – Véggövetkeztetések**

43. A fenti megfontolások alapján megítélésem szerint a Bíróságnak az alábbi válaszokat kell

adnia a High Court of Justice részére:

Az ügyleteket elkülönítve és önmagukban kell vizsgálni annak megállapítása során, hogy vajon az ellátási láncban belül valamely ügylet gazdasági tevékenységnek minősül-e a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 4. cikkének (2) bekezdése értelmében. Azoknak az ügyleteknek a gazdasági tevékenység minősége nem szökik meg a hatodik irányelv 4. cikke (2) bekezdésének értelmében, amelyek olyan ellátási körlánc részét képezik, amelyben egy kereskedő helyett, hogy a részére HÉA-ként fizetett összegekkel az adóhatóság elírt elszámolna, azokat jogellenesen használja fel.

1 – Eredeti nyelv: portugál.

2 – A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv).

3 – A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló, 1967. április 11-i 67/227/EGK első tanácsi irányelv (HL 1967. P 71., 1301. o.; a továbbiakban: első irányelv).

4 – A VAT and Duties Tribunal, Manchester (elnök: Colin Bishopp) Bond House Systems Limited kontra C & E ügyben 2003. április 29-én hozott ítéletének 15–18. pontja (lábjegyzetekkel kiegészítve).

5 – A hatodik irányelv 28c. cikke A részének a) pontja szerint a más tagállamban honos gazdasági szereplő részére történő termékértékesítést mentesíteni kell a HÉA fizetése alól. Az Egyesült Királyságban hatályos 1994. évi Value Added Tax Act (a hozzáadottértékadóról szóló törvény) megfogalmazása szerint az ilyen értékesítés „zero-rated” (nulla százalékos).

6 – Mint fent említésre került, a más tagállam gazdasági szereplője részére történő termékértékesítés mentes a HÉA fizetése alól. Az eladó jogosult az előzetesen felszámított adó visszaigénylésére a hatodik irányelv 28f. cikkének (1) bekezdésével kiegészített 17. cikke (2) bekezdésének d) pontja alapján.

7 – A Bizottság 2004. április 16-i jelentése a Tanács és az Európai Parlament részére a közigazgatási együttműködési intézkedések alkalmazásáról a HÉA-csalás elleni harcban, (COM (2004) 260 végleges).

8 – Például a 235/85. sz., Bizottság kontra Hollandia ügyben 1987. március 26-án hozott ítélet (EBHT 1987., 1471. o.) 8. pontja, a 268/83. sz. Rompelman-ügyben 1985. február 14-én hozott ítélet (EBHT 1985., 655. o.) 19. pontja, a C-186/89. sz. Van Tien-ügyben 1990. december 4-én hozott ítélet (EBHT 1990., I-4363. o.) 17. pontja, a C-305/01. sz. Finanzamt Groß-Gerau és MKG-Kraftfahrzeuge-Factory GmbH ügyben 2003. június 26-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-6729. o.) 42. pontja.

9 – A fent hivatkozott Bizottság kontra Hollandia ügyben hozott ítélet 19. pontja.

10 – A fent hivatkozott Rompelman-ítélet 19. pontja és az 50/87. sz. Bizottság kontra Franciaország ügyben 1988. szeptember 21-én hozott ítélet (EBHT 1988., 4797. o.) 15. pontja.

11 – A fent hivatkozott Bizottság kontra Hollandia ügyben hozott ítélet 8. pontja.

12 – A C-231/94. sz. Faaborg-Gelting Linien ügyben 1996. május 2-án hozott ítélet (EBHT

1996., I?2395. o.).

13 – A C?150/99. sz. Stockholm Lindöpark ügyben 2001. január 18?án hozott ítélet (EBHT 2001., I?493. o.).

14 – A fent hivatkozott Faaborg?Gelting Linien ítélet 14. pontja. A Bíróság megjegyezte, hogy más a helyzet akkor, „ha az ügyletek »elvitelre szóló« ételekre vonatkoznak, és nem kapcsolódnak hozzájuk olyan szolgáltatások, amelyek a helybeni, megfelelő körülmények közötti fogyasztást segítik el?”.

15 – A fent hivatkozott Stockholm Lindöpark ítélet 26. pontja.

16 – Ugyanott.

17 – A Bíróság el?tt folyamatban lév? C?412/03. sz. ügy (az EBHT?ban még nem tették közzé, 21. pont). Vö. a C?275/01. sz. Sinclair Collis?ügyben 2003. június 12?én hozott ítélet (EBHT 2003., I?5965. o.) 25–30. pontjával.

18 – Lásd az els? irányelv 2. cikkét.

19 – Lásd ebben az értelemben a C?158/98. sz. Coffeeshop Siberië ügyben 1999. június 29?én hozott ítélet (EBHT 1999., I?3971. o.) 22. pontját.

20 – Lásd ebben az értelemben a C?8/03. sz. BBL?ügyben 2004. október 21?én hozott ítélet (az EBHT?ban még nem tették közzé) 36. pontját, a C?77/01. sz. EDM?ügyben 2004. április 29?én hozott ítélet (az EBHT?ban még nem tették közzé) 48. pontját, a fent hivatkozott Van Tien?ítélet 18. pontját és a fent hivatkozott Rompelman?ítélet 23. pontját.

21 – Lásd például a 70/83. sz., Kloppenburg kontra Finanzamt Leer ügyben 1984. február 22?én hozott ítélet (EBHT 1984., 1075. o.) 11. pontját, a 348/85. sz., Dánia kontra Bizottság ügyben 1987. december 15?én hozott ítélet (EBHT 1987., 5225. o.) 19. pontját, a C?209/96. sz., Egyesült Királyság kontra Bizottság ügyben 1998. október 1?jén hozott ítélet (EBHT 1998., I?5655. o.) 35. pontját, a C?301/97. sz., Hollandia kontra Bizottság ügyben 2001. november 22?én hozott ítélet (EBHT 2001., I?8853. o.) 43. pontját és a C?17/01. sz. Sudholz?ügyben 2004. április 29?én hozott ítélet (az EBHT?ban még nem tették közzé) 34. pontját.

22 – Ebben a vonatkozásban az Egyesült Királyság a C?155/94. sz., Wellcome Trust kontra Commissioners of Customs and Excise ügyben 1996. június 20?án hozott ítélet (EBHT 1996., I?3013. o.) 31–36. pontjára és a C?60/90. sz. Polysar Investments ügyben 1991. június 20?án hozott ítélet (EBHT 1991., I?3111. o.) 12. pontjára hivatkozik.

23 – A C?400/98. sz. Breitsohl?ügyben 2000. június 8?án hozott ítélet (EBHT 2000., I?4321. o.).

24 – A C-110/94. sz. INZO-ügyben 1996. február 29-én hozott ítélet (EBHT 1996., I-857. o.).

25 – A fent hivatkozott INZO?ügyben hozott ítélet 24. pontja. Lásd a fent hivatkozott Breitsohl?ügyben hozott ítélet 39. pontját és a C?110/98–C?147/98. sz., Gabalfrisa és társai egyesített ügyekben 2000. március 21?én hozott ítéletet (EBHT 2000., I?1577. o.).

26 – Jacobs f?tanácsnok C?32/03. sz., I/S Fini H kontra Skatteministeriet ügyben ismertetett indítványának (az EBHT?ban még nem tették közzé) 21. pontja.

27 – Ezt a kérdést az alábbi két tényállás összehasonlítása világíthatja meg. I. tényállás: X nyilatkozatot tesz arra vonatkozóan, hogy éttermet akar nyitni, és így (ideiglenesen) adóalannyá

válí. Székeket, asztalokat és más berendezési tárgyakat vásárol, és HÉA?levonást érvényesít. Azonban soha nem nyitja meg az éttermet. II. tényállás: Y éttermet nyit, és azt csalás elkövetésére használja fel. Éttermi szolgáltatást nyújt, és ezért HÉA?t számít fel a vendégeinek, de azután elhallgatja a ténylegesen elért bevételét azért, hogy megkísérelje az adóhatóságot megtéveszteni, és az átvett HÉA egy részét megtartani. Az I. tényállás gyanút vet X adóalanyiségára. Az adóhatóság objektív bizonyítékot kérhet X szándéknyilatkozatának alátámasztására, és mérlegelheti, hogy vajon ténylegesen éttermi szolgáltatást kíván?e nyújtani (lásd például a fent hivatkozott C?110/94. sz. INZO?, a C?37/95. sz. Ghent Coal Terminal ügyben 1998. január 15?én [EBHT 1998., I?1. o.] és a C?396/98. sz. Schloßstraße?ügyben 2000. június 8?án [EBHT 2000., I?4279. o.] hozott ítéleteket). Ezzel szemben a II. tényállás nem érinti Y adóalanyiségát, mivel Y ténylegesen gazdasági tevékenységet végez, éttermi szolgáltatást nyújt. A hatodik irányelv 4. cikkének (1) bekezdéséb?l következik, hogy ennek a tevékenységnek a célja és eredménye nincs kihatással adóalanyiségára.

28 – Például a fent hivatkozott 268/83. sz. Rompelman?ügyben hozott ítélet 19. pontja és a C?283/95. sz. Fischer?ügyben 1998. június 11?én hozott ítélet (EBHT 1998., I?3369. o.) 28. pontja.

29 – A 294/82. sz. Senta Einberger ügyben 1984. február 28?án hozott ítélet (EBHT 1984., 1177. o.), a C?111/92. sz. Lange?ügyben 1993. augusztus 3?án hozott ítélet (EBHT 1993., I?4677. o.) 16. pontja, a 289/86. sz. Happy Family ügyben 1988. július 5?én hozott ítélet (EBHT 1988., 3655. o.) 20. pontja, a 269/86. sz. Mol?ügyben 1988. július 5?én hozott ítélet (EBHT 1988., 3627. o.) 18. pontja, a C?3/97. sz., Goodwin és Unstead ügyben 1998. május 28?án hozott ítélet (EBHT 1998., I?3257. o.) 9. pontja és a C?455/98. sz., Salumets és társai ügyben 2000. június 29?én hozott ítélet (EBHT 2000., I?4993. o.) 19. pontja.

30 – A fent hivatkozott Happy Family ügyben hozott ítélet 20. pontja és a fent hivatkozott Mol?ügyben hozott ítélet 18. pontja.

31 – A fent hivatkozott Senta Einberger ügyben hozott ítélet és a fent hivatkozott Happy Family ügyben hozott ítélet 23. pontja.

32 – A fent hivatkozott Fischer?ítélet 19–23. és 28. pontja. Mint ahogy Jacobs f?tanácsnok a Bíróság okfejtésének jogalapját illet?en megjegyzi a Witzemann?ügyben ismertetett indítványának 20. pontjában: „a szabály valós alapja meglehet?sen homályos”, és „nem lehet ... azt sugallni, hogy van olyan jogi alapelv, amely a jogellenes ügyletek adóztatását eleve kizárja” (a C?343/89. sz. Witzemann?ügyben 1990. december 6?án hozott ítélet [EBHT 1990., I?4477. o.]). A Bíróság lényegében úgy ítéli meg, hogy a HÉA olyan tevékenységekre vonatkozik, amelyek a közönséges gazdaság területére esnek, vagy azért mert jogszer?ek, vagy azért mert a jogszer? gazdasági tevékenységekkel versenghetnek; e területen kívül az adó semlegességének elve nem játszik szerepet. Lásd ehhez Fennelly f?tanácsnoknak a fent hivatkozott C?158/98. sz. Coffeeshop Sibiériä ügyben ismertetett indítványa 16. pontját.

33 – A fent hivatkozott 294/82. sz. Senta Einberger ügyben hozott ítélet 15. pontja. Lásd a fent hivatkozott Witzemann?ítéletet és Léger f?tanácsnoknak a fent hivatkozott C?3/97. sz., Goodwin és Unstead ügyben ismertetett indítványa 20. pontját is.

34 – A fent hivatkozott 455/98. sz., Salumets és társai ügyben hozott ítélet 19. és 21. pontja, a fent hivatkozott C?283/95. sz. Fischer?ügyben hozott ítélet 20. pontja és a C?111/92. sz. Lange?ügyben 1993. augusztus 2?án hozott ítélet (EBHT 1993., I?4677. o.) 12. pontja.

35 – Csak abban az esetben lenne érvényes az Egyesült Királyság elmélete, ha ezek a feltételek együttesen állnának fenn. Sem az ellátási lánc körforgása, sem az a tény, hogy van vagy lesz

benne jogsért? keresked?, önmagában nem lehet elegend? ahhoz a következtetéshez, hogy egy ügyletre nem terjed ki a HÉA hatálya. „Elt?nt keresked? által elkövetett adókijátszás” el?fordulhat lineáris ellátási láncban is, amely esetben azonban az ügyletek a HÉA?rendszer hatálya alá tartoznak. A körforgalmú kereskedelem egyes árupiacokon normális gazdasági jelenséggé fordulhat el?. A HÉA?rendszer úgy került kialakításra, hogy ezzel a jelenséggel megbírkózzon, és az ügyletek a HÉA hatálya alatt maradnak, függetlenül attól, hogy az értékesített termékek ténylegesen a fogyasztóhoz kerülnek?e, vagy sem.

36 – Ebben az értelemben: a C?487/01 és C?7/02. sz., Gemeente Leusden és Holin egyesített ügyekben 2004. április 29?én hozott ítélet (az EBHT?ban még nem tették közzé) 57., 58., 61. és 69. pontjában. Analógiaként: a C?4/94. sz. BLP?ügyben 1995. április 6?án hozott ítélet (EBHT 1995., I?983. o.) 24. pontja. Lásd még a C?381/97. sz. Belgocodex?ügyben 1998. december 3?án hozott ítélet (EBHT 1998., I?8153. o.) 26. pontját, a fent hivatkozott C?396/98. sz. Schloßstraße?ügyben hozott ítélet 44. pontját, a C?62/00. sz. Marks & Spencer ügyben 2002. július 11?én hozott ítélet (EBHT 2002., I?6325. o.) 44. pontját és a 316/86. sz. Krücken?ügyben 1988. április 26?án hozott ítélet (EBHT 1988., 2213. o.) 22. pontját. A Bíróság következetesen úgy ítélte meg, hogy a jogbiztonság követelményét különösen szigorúan be kell tartani azon rendelkezések esetében, amelyek anyagi következménnyel járhatnak, annak érdekében, hogy az érintettek pontosan megismerhessék jogaik és kötelezettségeik terjedelmét. Lásd például a 325/85. sz., Írország kontra Bizottság ügyben 1987. december 15?én hozott ítélet (EBHT 1987., 5041. o.) 18. pontját, a 326/85. sz., Hollandia kontra Bizottság ügyben hozott ítélet (EBHT 1987., 5091. o.) 24. pontját, a fent hivatkozott C?17/01. sz. Sudholz?ügyben hozott ítélet 34. pontját és azonos értelemben a 169/80. sz., Administration des Douanes kontra Gondrand Frères ügyben 1981. július 9?én hozott ítélet (EBHT 1981., 1931. o.) 17. pontját.

37 – A tiltott szerencsejáték például a hatodik irányelv 4. cikkének (2) bekezdése értelmében természetesen gazdasági tevékenység, de ez nem zárja mki azt, hogy a tagállamok a tiltott szerencsejáték ellen fellépjenek (a fent hivatkozott C?283/95. sz. Fischer?ügyben hozott ítélet). Lásd még kifejezetten a fent hivatkozott C?111/92. sz. Lange?ügyben hozott ítélet 24. pontjában.

38 – Ebben az összefüggésben kell megoldani azt a kérdést, hogy vajon egy keresked?nek ténylegesen tudomása volt?e, vagy tudnia kellett volna?e a csalás fennállásáról, s nem úgy, mint ahogyan a dán kormány javasolja, a „gazdasági tevéknység” fogalmával összefüggésben.

39 – Id?közben az Egyesült Királyságot is beleértve (lásd a 2003. évi Finance Act [pénzügyekr?l szóló törvény] 18. szakaszát).