

J. MAZÁK

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2010. október 26.(1)

C?103/09. sz. ügy

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

kontra

Weald Leasing Limited

(A Court of Appeal [England and Wales] [Egyesült Királyság] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Hozzáadottérték?adó (HÉA) – 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv – A »visszaélésszer? magatartás« és a »rendes kereskedelmi m?ködés« fogalma – Kizárólag adóel?ny megszerzésére irányuló ügylet – A HÉA fizetésének késleltetésére irányuló lízing? és allízingügyletek – A visszaélésszer? magatartás átmin?sítése”

I – Bevezetés

1. Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem többek között a „visszaélésszer? magatartás” fogalmának a C?255/02. sz., Halifax és társai ügyben 2006. február 21?én hozott ítélet(2) szerinti értelmezésére és annak a C?425/06. sz. Part Service ügyben 2008. február 21?én hozott ítéletbeli(3) és a C?162/07. sz., Ampliscientifica és Amplifin ügyben 2008. május 22?én hozott ítéletbeli(4) alkalmazására vonatkozik. E kérelmet a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (a továbbiakban: Commissioners) és a Weald Leasing Limited (a továbbiakban: Weald Leasing) között folyó, az utóbbi által megkötött lízingügyletek adózását érint? eljárásban terjesztették el?.

II – Az alapeljárás és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések

2. A Churchill cégcsoport (a továbbiakban: Churchill?csoport) túlnyomórészt hozzáadottérték?adó (HÉA) alól mentes biztosítási szolgáltatásokat értékesít.(5) A Churchill Management Limited (a továbbiakban: CML) és annak leányvállalatai, a Churchill Accident Repair Centre (a továbbiakban: CARC) és a Weald Leasing(6), a Churchill?csoport tagjai. A CML és a CARC el?zetesen felszámított adó visszaigénylési mutatója hozzávet?legesen 1%, így tehát ha eszközöket/berendezéseket vásárolnak, akkor a HÉÁ?nak csak 1%?át vonhatják le ezen eszközök/berendezések megvásárlása után.(7) A Weald Leasing egyedüli kereskedelmi tevékenysége a szóban forgó eszközök/berendezések megvásárlása, majd azoknak a Suas Limited (a továbbiakban: Suas) részére történ? lízingbe adása. A Weald Leasinget a HÉA szempontjából önállóan vették nyilvántartásba.

3. A Suas a Churchill?csoport egyik HÉA?tanácsadójának és a feleségének a tulajdonában lev? társaság, azonban nem tagja a csoportnak, és a HÉA szempontjából külön vették nyilvántartásba. Az egyetlen lényeges kereskedelmi tevékenysége eszközöknek a Weald Leasingt?l történ? lízingelése, és azok allízingbe adása a CARC és a CML részére.
4. Amikor a CARC?nek vagy a CML?nek új berendezésre volt szüksége, akkor a Weald Leasing vásárolta meg azt, majd lízingbe adta a Suasnak, amely ezt követ?en allízingbe adta azt a CML?nek vagy a CARC?nek. Ezen ügyetek sorozata által a CML és a CARC elkerülték azt, hogy közvetlenül kelljen megvásárolniuk a szükséges berendezést, vagy hogy egy összegben kelljen megfizetniük az e vételekre es? le nem vonható HÉA teljes összegét. Ezen ügyleteknek az volt a célja, hogy megosszák és szétterítsék ezen összeg megfizetését a Churchill?csoportot terhel? HÉA késleltetése végett. A CML?nek és a CARC?nek nem közvetlenül a megvásárolt berendezések teljes költsége után kellett viselniük a le nem vonható HÉA terhét, hanem az e berendezésekre es? lízingdíj összege után a lízingszerz?dések tartamára szétterítve.
5. A Commissioners HÉA?kötelezettséget állapított meg, elutasítva a lízingelt eszközök kapcsán a 2000. októbert?l 2004. októberig terjed? id?szakra vonatkozó el?zetesen felszámított HÉA Weald Leasing általi levonását arra tekintettel, hogy a szóban forgó ügyletek nem voltak gazdasági tevékenységek, és azok joggal való visszaélést valósítottak meg. A Weald Leasing fellebbezett az adómegállapítások ellen azzal érvelve, hogy az ügyleteket nem pusztán adóel?nyök elérése céljából kötötték meg, és a lízing útján történt adóköteles berendezésbeszerzések nem ellentétesek a hatodik irányelv céljával. A Halifax?ügyben történt ítélethozatalt(8) követ?en a Commissioners felhagyott azzal az érveléssel, hogy a szóban forgó lízingügyletek nem gazdasági tevékenységek, és kizárólag arra az érvre támaszkodott, hogy ezek az ügyletek visszaélésszer? magatartást valósítottak meg.
6. A VAT and Duties Tribunal a 2007. február 7?i határozatában megállapította, hogy ezen ügyletek alapvet? célja adóel?ny elérése volt. Ennek megfelel?en, ezek az ügyletek megfeleltek a Bíróság Halifax?ügyben hozott ítéletének 75. pontjában meghatározott, a visszaélés doktrínája alkalmazására vonatkozó második feltételnek. A Tribunal különösen megállapította, hogy nem talált „az ügyletekre más magyarázatot, ami távolról is meggy?z? lett volna, mint adóel?ny elérését a Churchill HÉA csoport által”. A VAT and Duties Tribunal úgy találta, hogy az adóel?ny biztosítása nem volt ellentétes a hatodik irányelv releváns rendelkezéseinek céljával, és ennek megfelel?en a Bíróság Halifax?ügyben hozott ítéletének 74. pontjában meghatározott els? feltétel nem teljesült. A Tribunal nem talált semmi olyat a hatodik irányelvben, ami arra mutatna, hogy egy adómentes tevékenységet folytató keresked? ne késleltethetné vagy teríthetné szét az el?zetesen felszámított adó terhét lízingelés útján, még a jelenlegihez hasonló helyzetekben is, ahol a Weald Leasing a CML?l és a CARC?vel kapcsolt társaság. A VAT and Duties Tribunal azt is megállapította, hogy a visszaélés nem magukból a lízingügyletekb?l ered, hanem csupán a lízingszerz?désekben alkalmazott lízingdíjak mértéke, valamint az 1994. évi Value Added Tax Act (a továbbiakban: 1994. évi HÉA?törvény) 6. melléklete szerinti el?írásnak a Commissioners általi alkalmazását megakadályozó megállapodások kapcsán merülhetne fel.(9)
7. A Commissioners fellebbezést nyújtott be e határozat ellen a Chancery Division of the High Court of Justice of England and Waleshez. A fellebbezés egyetlen kérdése az volt, hogy a Churchill?csoport által elért adóel?ny ellentétes-e a hatodik irányelv céljával. A Chancery Division of the High Court of Justice of England and Wales a 2008. január 16?i ítéletével elutasította a Commissioners által e határozat ellen benyújtott fellebbezést azzal az indokolással, hogy az a tény, hogy a szóban forgó ügyleteket nem a rendes kereskedelmi m?ködés keretein belül hajtották végre, nem elegend? azon következtetés levonásához, hogy azok visszaélésszer? magatartást valósítottak meg, mivel a Churchill?csoport által ezen ügyletek révén elért adóel?ny nem volt

ellentétes az adósemlegesség elvével vagy a hatodik irányelv bármely egyéb rendelkezésével.(10)

8. Ezért a Court of Appeal of England and Wales (Civil Division) az eljárást felfüggesztette, és elzáró döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

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

2. Tekintettel arra, hogy a hatodik HÉA-irányelv számításba veszi az eszközök teljesen vagy részben adómentes tevékenységet folytató kereskedők általi lízingjét, tekintettel továbbá a Bíróság által a Halifax-ügyben hozott ítélete 69. és 80. pontjában, valamint az [...] Ampliscientifica [és Amplifin] ügyben hozott ítéletének 27. pontjában a „rendes kereskedelmi működésre” való utalásra, illetve az ilyen utalás hiányára a [...] Part Service ügyben hozott ítéletében, visszaélés-e magatartásnak minősül-e ez az eljárás a teljesen vagy részben adómentes tevékenységet folytató kereskedő részéről akkor is, ha a rendes kereskedelmi működése körében nem foglalkozik lízingügyletekkel?

3. Amennyiben a 2. kérdésre igenlő válasz adandó:

a) Halifax-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) „rendes kereskedelmi működésre” történő utalás a következőkre utalást jelent-e:

1. azok a tevékenységek, amelyekkel a szóban forgó adóalany jellemzően foglalkozik;

2. azok a tevékenységek, amelyekben két vagy több fél piaci feltételek mellett részt vesz;

3. azok a tevékenységek, amelyek kereskedelmileg életképesek;

4. azok a tevékenységek, amelyek kiváltják a kapcsolódó kereskedelmi előnyökkel tipikusan együtt járó kereskedelmi terheket és kockázatokat;

5. azok a tevékenységek, amelyek nem mesterségesek, tekintettel arra, hogy kereskedelmi tartalommal rendelkeznek;

6. a tevékenységek bármely más típusa vagy kategóriája?

4. Amennyiben kiderül, hogy az eszközlízingstruktúra, vagy annak bármely része visszaélés-e magatartást jelent, miként kell azt helyesen minősíteni? Így különösen, a nemzeti bíróság vagy az adóhatóság:

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

b) a lízingstruktúrát közvetlen vételnek minősítse-e; vagy

c) minősítse-e az ügyleteket bármely más olyan módon, amelyet a nemzeti bíróság vagy az adóhatóság megfelelő eszköznek talál azon helyzet visszaállítására, amely a visszaélés-e?

magatartást megvalósító ügyletek hiányában jött volna létre?”

III – A Bíróság el?tti eljárás

9. A Weald Leasing, a görög kormány, Írország, az olasz kormány, az Egyesült Királyság Kormánya és a Bizottság írásbeli észrevételeket nyújtott be. A 2010. június 3-i tárgyaláson az olasz kormány kivételével valamennyien szóbeli észrevételeket tettek.

IV – El?zetes megjegyzések

10. A Bíróság Halifax?ügyben hozott ítélete alapján egyértelm?, hogy a joggal való visszaélés tilalmának a Bíróság ítélkezési gyakorlatában kimunkált és az Európai Unió jogára történ? visszaélésszer? vagy rosszhiszem? hivatkozást meggátolni hivatott elve a HÉA?ügyekre is vonatkozik. A joggal való visszaélés tilalma elvének a HÉA?jog területére történ? kiterjesztése ugyanakkor nem ütközhet a jogbiztonság elvébe vagy a keresked? arra vonatkozó szabadságába, hogy a kisebb HÉA?terhet szem el?tt tartva alakítsa üzletvitelét, vagy erre irányuló ügyleteket válasszon.(11)

11. Mivel a HÉA területén a joggal való visszaélés megállapítására annak ellenére kerül sor, hogy a keresked? formálisan a HÉA?szabályozás bet?je szerint járt el, úgy vélem, hogy a szóban forgó elvet csak olyan kivételes esetekben kell alkalmazni, amikor a visszaélés nyilvánvaló, és a szóban forgó visszaélést visszafogottan, kizárólag mértékének megfelelően kell orvosolni. A Bíróság a Halifax?ügyben hozott ítéletben megállapította, hogy világos és egyértelm? jogalap hiányában a visszaélésszer? magatartás fennállásának megállapítása nem vonhat szankciót maga után.(12) Ehelyett a visszaélésszer? magatartást megvalósító ügyleteket át kell min?síteni oly módon, hogy az a helyzet kerüljön visszaállításra, amely a visszaélésszer?en végzett ügyletek hiányában fennállt volna.(13)

12. A Bíróság a Halifax?ügyben hozott ítéletében két olyan feltételt határozott meg, amelyeknek meg kell felelni ahhoz, hogy a visszaélésszer? magatartás megállapítható legyen. Egyrészt 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 legyen, amely ellentétes a fenti rendelkezések célkit?zéseivel. Másrészt az objektív körülmények összességéb?l ki kell t?nnie, hogy a szóban forgó ügyletek els?dleges célja valamely adóel?ny megszerzése.(14)

13. A szóban forgó két feltétel – amint azt a görög kormány is kifejtette – konjunktív jelleg?. A HÉA?szempontú visszaélésszer? magatartás fennállásának megállapításához ezért nem elegend? annak bizonyítása, hogy az adott ügylet adóel?ny megszerzését eredményezi, vagy hogy az ügylet lényegében ilyen el?ny megszerzésére irányul, illetve hogy nincs más indoka vagy magyarázata, mint ilyen el?ny megszerzése. Az ezzel ellentétes álláspont jelent?sen korlátozná a keresked? arra vonatkozó elismert szabadságát, hogy a legkevésbé adóztatott megoldást válassza.(15) Ezért szükséges továbblépni, és megállapítani, hogy az ügylet olyan adóel?nyt eredményez, amely ellentétes a hatodik irányelv és az azt átültet? nemzeti jogszabályok célkit?zéseivel.

14. Az el?zetes döntéshozatalra utaló végzésb?l kiderül, hogy a Halifax?ügyben hozott ítéletben megjelölt második feltétel teljesült az alapeljárásban, mivel a VAT and Duties Tribunal megállapította, hogy az alapeljárásban szóban forgó lízing? és allízingszer?dések alapvet? célja adóel?ny elérése volt. Az el?zetes döntéshozatalra utaló végzés szerint a megállapodások többek között pénzforgalmi el?nyt biztosítottak a CML és a CARC számára.

15. Az el?zetes döntéshozatalra utaló végzés azt is megállapítja, hogy ezzel összefüggésben a

lízingdíjakat alacsonyan tartották, mivel minél magasabb a lízingdíj, annál magasabb vissza nem igényelhet? HÉA?t kellett volna viselnie a CML?nek és a CARC?nek. Az el?zetes döntéshozatalra utaló végzésb?l továbbá kiderül, hogy a Weald Leasing és a Suas közötti lízingszerz?dés szerint az eszközök lízingdíját a szóban forgó egyes eszközök/berendezések várható élettartamától függetlenül oly módon határozták meg, hogy a teljes költségek a Weald Leasing részére 10 év alatt térüljenek meg.

V – Az els? és a negyedik kérdésr?l

16. A kérdést el?terjeszt? bíróság az els? kérdésével lényegében arra vár választ, hogy a fent ismertetett megállapodások, illetve azok bármely része olyan adóel?ny megszerzését eredményezik?e, amely ellentétes a hatodik irányelv és az azt átültet? nemzeti jogszabály céljával.

17. A Weald Leasing azt állítja, hogy a HÉA rendszerében az adómentes vagy részben adómentes tevékenységet folytató keresked?k részére történ? lízingbe adásból származó adóel?nyök egyike az a lehet?ség, hogy a vissza nem igényelhet? el?zetesen felszámított adó terhét szétterítsék a lízing időtartamára. Ugyanakkor ez az adóel?ny maga nem teszi az ügyleteket visszaélésszer?vé, mivel ez egyszer? adózási következménye választásuknak, amivel a hatodik irányelv kifejezetten számol. Ez nem visszaélésszer?, mert az adóel?nyt nem jogtalanul szerezték meg. A CML és a CARC különösen nem kísérelt meg több el?zetesen felszámított adót visszaigényelni, mint amennyire jogosultak voltak. A Weald Leasing ugyan pénzforgalmi el?nyhöz jutott, azonban nem takarított meg közvetlenül adót, és erre irányuló szándéka sem volt. A Weald Leasing álláspontja szerint ez a f? különbség a jelen ügy és a University of Huddersfield ügy(16) között, mivel a lízingszerz?dés egyetlen eleme, amely alkalmasint visszaélésszer?nek tekinthet?, a lízingdíjak mértéke. A Weald Leasing megjegyzi, hogy az egyetlen jogszabályi rendelkezés, amelynek a megsértése alkalmasint felmerülhet, az 1994. évi HÉA?törvény 6. mellékletének 1. pontja, amely egy olyan nemzeti jogi rendelkezés, amely nem a hatodik irányelv valamely rendelkezését ülteti át. Ez inkább egy kivétel az értékelésnek a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésében foglalt f?szabálya alól, amelynek alapjául az Egyesült Királyság részére az ezen irányelv 27. cikkének (2) bekezdésével összhangban biztosított eltérési lehet?ség szolgál. Ezek az eltérések nem keletkeztetnek közösségi (és jelenleg uniós) jogi jogokat vagy kötelezettségeket.(17) Következésképpen a joggal való visszaélés tilalmának uniós jogi doktrínája nem vonatkozik a 6. melléklet 1. pontjának megsértésére, amely kizárólag nemzeti jogi kérdés.

18. Az Egyesült Királyság Kormánya úgy véli, hogy a szóban forgó szerz?déseket – annak ellenére, hogy formailag lízingnek t?nnek – nem piaci feltételek mellett kötötték, azok kitalált és mesterséges kísérletek voltak arra, hogy elfedjék a tényleges kereskedelmi és gazdasági valóságot, mely szerint a Churchill cégcsoport a CML és a CARC révén választott ki és vásárolt eszközöket az adómentes biztosítási üzleti tevékenysége körében történ? használatra. A Weald Leasing valójában úgy kívánta biztosítani a lízingb?l származó HÉA?el?nyöket, hogy eközben ne viselje a kapcsolódó gazdasági és kereskedelmi terheket. A görög kormány úgy véli, hogy a szóban forgó lízingrendszer azt célozta és eredményezte, hogy a CARC és a CML eszközbeszerzései eltér?en adóztak a hasonló szolgáltatásokat nyújtó versenytársak hasonló beszerzéseihez képest. E rendszer alkalmazása sérti az adóegyenl?ség és – tágabban – az adósemlegesség elvét. Írország úgy véli, hogy a Churchill?csoport 99%-ban adómentes szolgáltatásokat nyújt, és hogy amennyiben az el?zetesen felszámított adó nem vonható le, a hatodik irányelvet úgy kell értelmezni, mint amely úgy rendelkezik, hogy ezen adó megfizetésének terhe közvetlenül a kivetésekor merül fel a végs? fogyasztóra történ? áthárítása végett. A Weald Leasing és a Suas f?ként – ha nem kizárólag – az ennek elkerülésére szolgáló mechanizmusok, és mivel nyilvánvalóan mesterségesek, ezért visszaélésszer?nek min?sülnek. Írország azt állítja, hogy nem csupán a lízingdíjak mértéke, hanem a lízingszerz?dés mindegyike vagy többsége

mesterséges, és ezért visszaélés szer? . Az olasz kormány úgy véli, hogy a hatodik irányelvben rögzített HÉA?semlegesség elvével ellentétes az a lízingstruktúra, amely annak lehet?vé tételére irányul, hogy egy túlnyomórészt adómentes adóalany az üzleti tevékenységéhez vásárolt termékek vagy szolgáltatások után megfizetett el?zetesen felszámított HÉA teljes összegét levonhassa.

19. A Bizottság úgy véli, hogy az eszközök lízingje nem valósít meg olyan adóel?nyt, amely ellentétes a HÉA?szabályozás céljával. Az állam számára gazdasági szempontból nincs különbség az eszközök megvásárlása vagy lízingje között. Míg az adóteher késleltetése pénzforgalmi el?nynek t?nhet az adóalany számára, addig hosszú távon megfizeti ezen el?ny árát. A Bizottság úgy véli továbbá, hogy egy lízingbe adással foglalkozó közbeékel? társaság bevonása önmagában nem valósít meg joggal való visszaélést. A visszaélés valódi kockázata ilyen körülmények között abban a lehet?ségben rejlik, hogy az adóalany manipulálja a lízingdíjak összegét abból a célból, hogy csökkentse a fizetend? HÉA összegét. A Bizottság szerint úgy t?nik, hogy a Suas bevonása csupán azt a célt szolgálta, hogy meggátolja az adóhatóságokat az adóköteles összeg kiszámításának ellen?rzésében és felülvizsgálatában. Ezért úgy t?nik, hogy az adott ügylet teljesíti a Halifax?ügyben hozott ítéletben meghatározott els? feltételt. A HÉA?szabályok hatékony végrehajtásának megakadályozására irányuló ügyletet egyenl?nek kell tekinteni azzal, mint amely e szabályok céljával ellentétes el?ny megszerzésére irányul.

20. Álláspontom szerint ? miként azt a Bizottság is el?adta észrevételeiben – a keresked? f?szabály szerint szabadon megválaszthatja, hogy megvásárolja vagy lízingeli?e az üzleti tevékenysége során használt eszközöket/berendezéseket(18). Továbbá az a tény, hogy az adómentes keresked? úgy dönt, hogy a HÉA?teher késleltetésének(19) lehet?sége révén a HÉA?szabályozás szerinti kedvez?bb elbírálásban kíván részesülni, és ezért inkább lízingeli az eszközöket/berendezéseket, minthogy közvetlenül megvásárolná azokat, önmagában nem elegend? a joggal való visszaélés megállapításának alátámasztásához. Ha a keresked? a berendezés lízingjét választja, akkor az id?szakos lízingdíjak után fizet HÉA?t a lízing tartama alatt, míg a berendezés megvásárlása esetén egy összegben kell megfizetnie a HÉA?t. Úgy vélem, hogy egy ilyen ügylet önmagában nem ellentétes a hatodik irányelv és az azt átültet? nemzeti jogszabályok célkit?zéseivel. Álláspontom szerint az ügylet nem szükségszer?en sérti az adósemlegesség elvét. Amint arra a Weald Leasing és a Bizottság is rámutatott, a berendezések lízingje azok megvásárlásához képest önmagában nem eredményezi azt, hogy a keresked? kevesebb HÉA?t fizet, vagy több HÉA?t von le annál, mint amennyit jogosult levonni. Ezért pénzforgalmi el?nyt szerezhet ugyan a keresked?, a berendezés lízingje azonban annak megvásárláshoz képest nem jár HÉA?megtakarítással.

21. Úgy vélem, hogy egy olyan 100%-os tulajdonban álló vagy „közbeékel” leányvállalat (jelen esetben a Weald Leasing) létrehozása és felhasználása, amely a HÉA szempontjából különálló vagy független adóalany(20), és az egyedüli célja HÉA-előny megszerzése a HÉA késleltetése révén, önmagában nem minősül visszaélésnek, mivel ilyen előny elérhető egy nem kapcsolt harmadik féllel piaci feltételek mellett kötött lízingszerződés által is.(21) Ezért nem vezet a hatodik irányelv célkitűzéseivel ellentétes adóelőnyhöz önmagában az, ha egy túlnyomórészt adómentes tevékenységet folytató kereskedő az eszközök közvetlen megvásárlása helyett a vissza nem térítendő adó megfizetésének késleltetése végett egy olyan eszközlízingstruktúrát alkalmaz, amely egy nem kapcsolódó harmadik felet vagy egy 100%-os tulajdonban álló olyan leányvállalatot foglal magában, amelyet a HÉA szempontjából önállóan vettek nyilvántartásba. Ha ugyanakkor a lízingszerződések szerinti lízingdíjakat olyan mesterségesen alacsony mértékben határozzák meg, amely nem tükrözi a szabadpiaci viszonyokat, és ezáltal mesterségesen csökkentik a fizetendő HÉA összegét, akkor álláspontom szerint az ügyletnek ez a lízingdíjak mértékére vonatkozó része lenne ellentétes a hatodik irányelv és az azt átültető nemzeti jogszabályok célkitűzéseivel, nem maga a lízing.

22. A Suast érintő megállapodások vonatkozásában az előzetes döntéshozatalra utaló végzés kifejti, hogy ezen társaságnak a Weald Leasing, a CARC és a CML közé történt beékelése azt jelentette, hogy a Commissioners nem tudta a 6. melléklet szerinti előírást (1994. évi HÉA-törvény) alkalmazni. A kérdést előterjesztő bíróság megerősítésétől függően úgy tűnik, hogy ahhoz, hogy a Commissioners a 6. melléklet szerinti előírást alkalmazhassa, és ezáltal meghatározhassa az értékesítés szabadpiaci értékét, a Commissioners-nek többek között azt kell bizonyítania, hogy az értékesítést végző személy és az a személy, aki részére az értékesítés történik, kapcsolt személyek(22), és hogy az értékesítés értéke kisebb, mint annak szabadpiaci értéke.

23. Az előzetes döntéshozatalra utaló végzésből kiderül, hogy maga a Weald Leasing érvelt úgy a kérdést előterjesztő bíróság előtt, hogy „[a] résztvevők által elért tényleges adóelőny a Suas közbeékeléséből eredt, ami megakadályozta a 6. melléklet szerinti előírás alkalmazását”. A Weald Leasing a Bíróság előtti érvelésében arra hivatkozik, hogy a joggal való visszaélés tilalmának elve csak azokra az adóelőnyökre vonatkozik, amelyek ellentétesek a közösségi jogi rendelkezésekkel, és nem vonatkozik a nemzeti jog megkerülésére irányuló kísérletekre.

24. Álláspontom szerint a Weald Leasing érvelése nem fogadható el. A Bíróság rendelkezésére álló iratokból – a kérdést előterjesztő bíróság megerősítésétől függően – az derül ki, hogy az 1994. évi HÉA-törvény 6. melléklete 1. pontjának beiktatására a hatodik irányelv 27. cikke szerinti eltérési lehetőség alapján került sor.(23) Álláspontom szerint azok a nemzeti jogi rendelkezések, amelyeket a hatodik irányelv 27. cikkében meghatározott eltérési lehetőséggel összhangban fogadtak el, a nemzeti HÉA-rendszer szerves részét képezik, kötelezőek a nemzeti jog szerinti adóalanyra nézve(24), és a tagállami adóhatóságok hivatkozhatnak azokra a nemzeti bíróságok előtt e személlyel szemben.(25) Álláspontom szerint a joggal való visszaélés tilalma Halifax-ügyben hozott ítéletben lefektetett elvének a nemzeti bíróságok általi alkalmazása szempontjából a hatodik irányelv rendelkezéseit átültető és az ezen irányelv által megengedett eltérési lehetőséggel teljes összhangban elfogadott rendelkezések közötti bármely különbségtétel mesterséges lenne, és aláásná a nemzeti HÉA-rendszer és közvetetten az uniós HÉA-rendszer egységét.

25. Ezért úgy vélem, hogy a joggal való visszaélés tilalmának a Halifax-ügyben hozott ítéletben(26) lefektetett doktrínája vonatkozik a hatodik irányelv 27. cikkében foglaltakkal teljes összhangban elfogadott nemzeti rendelkezésekkel való visszaélésre is. Ezen elvnek az alapeljárásban történő, a nemzeti bíróság feladatát képező alkalmazása vonatkozásában úgy

vélem, hogy visszaélésszer? magatartásnak min?sül egy olyan tisztán mesterséges struktúra alkalmazása, amely alapvet?en arra irányul, hogy adóel?ny megszerzése végett meggátolja a kapcsolt személyek közötti lízingszerz?dések szabadpiaci értékének az adóhatóság általi, a hatodik irányelvvel teljes összhangban elfogadott nemzeti jogi rendelkezések szerinti el?írását.

26. A kérdést el?terjeszt? bíróság a negyedik kérdésével arra vonatkozóan kér magyarázatot, hogy miként min?sítse a megállapodásokat abban az esetben, amennyiben kiderül, hogy az eszközlízing?struktúra vagy annak bármely része visszaélésszer? magatartást jelent.

27. A Bíróság a Halifax?ügyben hozott ítéletének 94. pontjában kimondta, hogy visszaélésszer? magatartást megvalósító ügyleteket át kell min?síteni oly módon, hogy az a helyzet kerüljön visszaállításra, amely a visszaélésszer?en végzett ügyletek hiányában fennállt volna. Az alapeljárásban szóban forgó visszaélés fennállását és mértékét illet?en az els? kérdés vonatkozásában adott értékelésemb?l az következik, hogy ha a nemzeti bíróság megállapítja, hogy a Suasnak a vonatkozó megállapodásokban történt mesterséges közbeékelése alapvet?en (az 1994. évi HÉA?törvény) 6. mellékletének 1. pontja szerinti el?írás megakadályozása révén adóel?ny elérésére irányult, akkor az Egyesült Királyság adóhatóságai – amint arra a Bizottság az észrevételeiben rámutatott – az alapeljárásban szóban forgó ügyletek sorozatát a Weald Leasing és a CML, illetve a CARC közötti lízingként kezelhetik, ezáltal biztosítva azt, hogy e lízingügyletek szabadpiaci értéke(27) alapján kerüljön sor a HÉA megfizetésére.

28. Ezért ha a lízingszerz?dések keretében egy tisztán mesterséges struktúrát alkalmaznak annak megakadályozása végett, hogy az adóhatóságok a hatodik irányelv által megengedett eltérési lehet?séggel teljes összhangban elfogadott nemzeti jogi rendelkezések szerint el?írják e kapcsolt személyek közötti megállapodások szabadpiaci értékének figyelembevételét, ezeket a megállapodásokat e struktúra figyelmen kívül hagyásával kell átmin?síteni.

VI – A második és a harmadik kérdésr?l

29. A kérdést el?terjeszt? bíróság a második kérdésével arra vár választ, hogy visszaélésszer? magatartásnak min?sül?e, ha egy teljesen vagy részben adómentes tevékenységet folytató keresked? eszközöket lízingel, miközben a „rendes kereskedelmi m?ködése” körében nem foglalkozik ezzel. A kérdést el?terjeszt? bíróság a harmadik kérdése körében a „rendes kereskedelmi m?ködés” fogalmának értelmezését és alkalmazását érint? kérdéseket vet fel.

30. A „rendes kereskedelmi m?ködés” kifejezés a Halifax?ügyben hozott ítélet két pontjában szerepel. A Halifax?ügyben hozott ítélet 69. pontjában a Bíróság kifejtette azt az általános elvet, hogy visszaélésszer?nek kell tekinteni azokat az ügyleteket, amelyeket nem a rendes kereskedelmi m?ködés keretében hajtanak végre, hanem abból a célból, hogy csalárd módon részesüljenek az uniós jog által biztosított el?nyökb?l. Az ítélet 80. pontjában a Bíróság kimondta, hogy „[a]z adósemlegesség elvével és következésképpen az adólevonási rendszer céljával ellentétes lenne, ha az adóalanyoknak teljes egészben megengednék az el?zetesen felszámított HÉA levonását abban az esetben, ha a rendes üzleti tevékenységük keretében a hatodik irányelvnek vagy az azt átültet? nemzeti szabályozásnak a levonási rendszerre vonatkozó rendelkezéseivel összhangban álló ügylet alapján e HÉA levonása nem vagy csak részben lenne lehetséges”. Majd a Bíróság a Halifax?ügyben hozott ítélet 81. pontjában kimondta, hogy „[a]mi azon második feltételt illeti, miszerint az érintett ügyleteknek adóel?ny elérésére kell irányulniuk, emlékeztetni kell arra, hogy a nemzeti bíróság feladata az érintett ügyletek valós tartalmának és jelentésének megállapítása. Ennek során e bíróság figyelembe veheti ezen ügyletek tisztán mesterséges jellegét, valamint az adóteher?csökkentési tervben érintett gazdasági szerepl?k közötti jogi, gazdasági vagy személyes kapcsolatokat”.

31. A „rendes kereskedelmi m?ködésre” való hivatkozás ugyanakkor a Bíróság által a

Halifax-ügyben hozott ítélet(28) 74. és 75. pontjában meghatározott két feltételre történő utalás ellenére hiányzik a Part Service ügyben hozott ítéletből(29). Az Ampliscientifica és Amplifin ügyben hozott ítélet(30) 27. és 28. pontjában a Bíróság kimondta, hogy „a joggal való visszaélés tilalmának elv[e] [...] különösen a HÉA területén arra irányul, hogy a[z uniós] jogi szabályozás alkalmazását ne lehessen oly módon kiterjeszteni, hogy az vonatkozzon a gazdasági szereplők visszaélésszerű magatartására is, vagyis azon ügyletekre, amelyeket nem a rendes kereskedelmi ügyletek keretében hajtanak végre, hanem kizárólag abból a célból, hogy csalárd módon részesüljenek a[z uniós] jog által biztosított előnyökből. Ezen elv így ahhoz vezet, hogy megakadályozza a teljesen mesterséges, valós gazdasági tartalmat nélkülöző, kizárólag adóelőny megszerzését célzó megállapodásokra irányuló magatartásokat.”

32. Úgy vélem, hogy a „rendes kereskedelmi módok” fogalma nem kívánja meg az adott kereskedő „tipikus” üzleti tevékenységének vizsgálatát(31). Ezért a „rendes kereskedelmi módok” fogalma a HÉA körében elkövetett visszaéléssel összefüggésben nem az adóalany szokásos ügyleteire vonatkozik. Egy adott kereskedő tipikus vagy szokásos kereskedelmi ügyleteinek kiszűrésére irányuló kísérlet álláspontom szerint szükségszerűen kiszámíthatatlan eredményre vezet(32), és ezért nem kivitelezhető a jogbiztonságot megkívánó adójog területén.

33. Annak értékelése, hogy valamely ügyletre a „rendes kereskedelmi módok” keretében kerül-e sor, álláspontom szerint a Halifax-ügyben hozott ítéletben meghatározott második feltételt(33) és ezáltal a szóban forgó ügylet vagy rendszer természetét, és azt érinti, hogy az ügylet alapvetően inkább adóelőny megszerzésére irányuló, tisztán mesterséges konstrukció-e, mint egyéb kereskedelmi célú ügylet.(34) E vonatkozásban az adóteher-csökkentési tervben érintett gazdasági szereplők közötti jogi, gazdasági, illetve személyes kapcsolatok(35) bírnak jelentőséggel, és az, hogy az ügyletben részt vevő felek piaci feltételek mentén járnak-e el.(36) Ezenfelül az a kérdés, hogy az ügylet előidéző-e az ilyen ügyletekhez tipikusan kapcsolódó kereskedelmi terheket és kockázatokat, jelentőséggel bír annak értékelésekor, hogy az ügylet mesterséges jellegű-e, és ezáltal alapvetően adóelőny elérésére irányuló-e. Megjegyzem továbbá, hogy egy ilyen értékelés során inkább az ügylet objektív természete(37) bír jelentőséggel, mint az adóalany szubjektív motivációja.

VII – Véggövetkeztetések

34. A fenti megfontolásokra tekintettel azt javasolom, hogy a Bíróság a Court of Appeal (England and Wales) által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseket a következőképpen válaszolja meg:

1. Nem vezet a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv célkitűzéseivel ellentétes adóelőnyhöz önmagában az, ha egy túlnyomórészt adómentes tevékenységet folytató kereskedő az eszközök közvetlen megvásárlása helyett a vissza nem térítendő adó megfizetésének késleltetése végett egy olyan eszközlízingstruktúrát alkalmaz, amely egy nem kapcsolódó harmadik felet vagy egy 100%-os tulajdonban álló olyan leányvállalatot foglal magában, amelyet a hozzáadottértékadó szempontjából önállóan vettek nyilvántartásba.

2. Visszaélésszerű magatartásnak minősül egy olyan tisztán mesterséges struktúra alkalmazása, amely alapvetően arra irányul, hogy adóelőny megszerzése végett meggátolja a kapcsolt személyek közötti lízingszerződések szabadpiaci értéke figyelembevételének az adóhatóság általi, a 77/388 hatodik irányelvvel teljes összhangban elfogadott nemzeti jogi rendelkezések szerinti előírását.

3. Ha a visszaélésszerű magatartás fennállását megállapítják, az azt megvalósító ügyleteket át

kell minősíteni oly módon, hogy az a helyzet kerüljön visszaállításra, amely a visszaélés szerzően végzett ügyletek hiányában fennállt volna. Ha a lízingszerződések keretében egy tisztán mesterséges struktúrát alkalmaznak annak megakadályozása végett, hogy az adóhatóságok elírják e kapcsolt személyek közötti megállapodások szabadpiaci értékének figyelembevételét, ezeket a megállapodásokat e struktúra figyelmen kívül hagyásával kell átminősíteni.

4. A „rendes kereskedelmi módok” fogalma a hozzáadottértékadó körében elkövetett visszaéléssel összefüggésben nem az adóalany szokásos ügyleteire vonatkozik. Annak értékelése, hogy valamely ügyletre a „rendes kereskedelmi módok” keretében kerül-e sor, a szóban forgó ügylet vagy rendszer természetét, és azt érinti, hogy az ügylet alapvetően inkább adóelőny megszerzésére irányuló, tisztán mesterséges konstrukció-e, mint egyéb kereskedelmi célú ügylet. Az ügylet természetének értékelése szempontjából az adótehercsökkentési tervben érintett gazdasági szereplők közötti jogi, gazdasági, illetve személyes kapcsolatok bírhatnak jelentőséggel, és az, hogy az ügyletben részt vevő felek piaci feltételek mentén járnak-e el, valamint hogy az ügylet elidéz-e az ilyen ügyletekhez tipikusan kapcsolódó kereskedelmi terheket és kockázatokat.

1 – Eredeti nyelv: angol.

2– EBHT 2006., I/1609. o. (a továbbiakban: a Halifax-ügyben hozott ítélet).

3– EBHT 2008., I/897. o.

4– EBHT 2008., I/4019. o.

5– Lásd 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.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.) (a továbbiakban: hatodik irányelv) 13. cikkének B. részét, amely többek között úgy rendelkezik, hogy a tagállamok mentesítik az adó alól a biztosítási ügyleteket. Lásd a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.) (a továbbiakban: HÉA-irányelv) jelenlegi 135. cikkének (1) bekezdését.

6– A Weald Leasing a CML 100%-os tulajdonában álló leányvállalata, és a HÉA szempontjából önállóan vették nyilvántartásba.

7– Lásd a hatodik irányelv 17. cikkének (2) és (5) bekezdését, lásd a HÉA-irányelv jelenlegi 168. és 173. cikkét.

8– Hivatkozás a 2. lábjegyzetben.

9– Az 1994. évi HÉA-törvény 6. melléklete 1. pontjának (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Amennyiben

a) valamely adóalany által pénzbeli ellenérték fejében teljesített értékesítés értéke (a jelen bekezdéssel függetlenül) kisebb, mint annak szabadpiaci 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 a 26. § alapján az értékesítés utáni összes HÉA levonására,

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

10– A High Court elfogadta a Commissioners azon eladását, hogy a CML, a CARC, a Weald Leasing és a Suas nem viselték az eszközök lízingjével tipikusan együtt járó szokásos gazdasági és kereskedelmi kockázatot. Elfogadta, hogy a lízingszerződések „kereskedelmileg üresek” voltak, mivel annyira különböztek attól, ami az egymással piaci feltételek mellett szerződés és a rendes kereskedelmi működés során tanúsított viselkedésre figyelemmel lévő felektől elvárható. Szintén elfogadta, hogy bár a lízingszerződések nem voltak színlelték, az ügyletek – a megszokott kereskedelmi ügyletek külső megjelenési jegyeivel való felruházás megkísérlése ellenére – mesterségesek voltak abban az értelemben, hogy az adóelnyelésének alapvető céljától eltekintve nem jöttek volna létre üzleti körülmények között. Ennek megfelelően a High Court elfogadta, hogy az ügyletek kívül estek a felek rendes kereskedelmi működésén. A bíró azonban a Bíróság 2. lábjegyzetben hivatkozott Halifax-ügyben hozott ítéletének 69–80. pontjára hivatkozással megállapította, hogy csupán azért, mert egy szerkezet kívül esik a rendes kereskedelmi működésen, nem jelenti azt, hogy az visszaélés szerző magatartást valósítana meg. Ezzel összefüggésben a bíró megállapította, hogy a Bíróság a visszaélés szerző joggyakorlás elve alkalmazása első feltételének meghatározásakor ítéletének sem 74. pontjában, sem 86. pontjában nem hivatkozott a „rendes kereskedelmi működésre”. Megállapította, hogy amennyiben a Bíróság a Halifax-ügyben hozott ítéletének 69. és 80. pontjában a „rendes kereskedelmi működésre” való hivatkozásnak jelentőséget tulajdonított volna, részletesen kifejtette volna, hogy mit ért ezen kifejezés alatt.

11– Lásd a 2. lábjegyzetben hivatkozott Halifax-ügyben hozott ítélet 69–73. pontját.

12– Lásd a 2. lábjegyzetben hivatkozott Halifax-ügyben hozott ítélet 93. pontját.

13– Lásd a 2. lábjegyzetben hivatkozott Halifax-ügyben hozott ítélet 94. pontját.

14– Lásd a 2. lábjegyzetben hivatkozott Halifax-ügyben hozott ítélet 74. és 75. pontját.

15– Lásd a 2. lábjegyzetben hivatkozott Halifax-ügyben hozott ítélet 73. pontját.

16– A C/223/03. sz. ügyben 2006. február 21-én hozott ítélet (EBHT 2006., I/1751. o.).

17– A C/309/06. sz. Marks & Spencer ügyben 2008. április 10-én hozott ítélet (EBHT 2008., I/2283. o.) 28. pontja.

18– A berendezések lízingjei szabály szerint szolgáltatásnyújtásnak minősül a hatodik irányelv 6. cikkének (1) bekezdése és a HÉA-irányelv 24. cikkének (1) bekezdése értelmében.

19– Megjegyzem ezzel szemben, hogy Írország azt állítja írásbeli észrevételeiben, hogy az adósemlegesség elve megköveteli, hogy az adó levonására annak felmerülésekor nem jogosult személynek a le nem vonhatóság terhét viselnie kellene az ezen időpontban történő megfizetés által.

20– A hatodik irányelv 4. cikke szerint adóalany az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

21– Lásd analógia útján a C/23/98. sz. Heerma-ügyben 2000. január 27-én hozott ítéletet (EBHT 2000., I/419. o.). Ebben az ügyben a Bíróság megállapította, hogy egy olyan társulás tagja, amely

ingatlant ad bérbe a társulásnak, és amely maga is adóalany, a hatodik irányelv 4. cikkének (1) bekezdése értelmében önállóan jár el. A Bíróság megjegyezte, hogy a társulás és a tag között nem állt fenn a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének első albekezdésében említetthez hasonló alárendeltségi viszony, amely kizárná a tag függetlenségét. A tag materiális javaknak a társulás részére történő bérbeadása során a saját nevében, a saját érdekében és a saját felelősségére járt el, még akkor is, ha egyidejűleg volt a bérlet társulás ügyvezetője. Ezért ebben az álláspontom szerint az következik, hogy pusztán a két külön adóalany közötti közeli kapcsolat nem elegendő ahhoz, hogy az adóhatóságok ezeket egyetlen adóalanyként vegyék figyelembe. Lásd ezzel szemben a C-335/06. sz. van der Steen-ügyben 2007. október 18-án hozott ítéletet (EBHT 2007., I-8863. o.). A Bíróság ebben az ügyben megállapította, hogy a cég és a cég igazgatója között alárendeltségi viszony állt fenn. A Bíróság elsőször is megállapította, hogy a cég fix havi fizetésben és éves szabadságilletményben részesítette az igazgatót. A cég vontatta le a fizetésből a jövedelemadót és a társadalombiztosítási járulékokat. Másodszor, amikor az igazgató munkavállalóként szolgáltatást nyújtott, nem a saját nevében, saját javára és saját felelősségére, hanem a társaság nevében és felelősségére járt el. Harmadszor, az igazgató semmilyen gazdasági kockázatot nem vállalt, amikor a társaság ügyvezetőjeként járt el, és amikor a társaság által teljesített ügyletek keretében harmadik személyek vonatkozásában tevékenységeit folytatta.

22– Az iratokból kiderül, hogy ha a Suas, amely nem tagja a Churchill-csoportnak, és formálisan nem kapcsolódik a Weald Leasinghez vagy a CARC-hez, illetve a CML-hez, nem vett volna részt a szóban forgó megállapodásokban, akkor a nemzeti adóhatóságok rendelkezhetek volna a szóban forgó értékesítések szabadpiaci értékének elírása felől.

23– A hatodik irányelv 27. cikkének (1) bekezdése úgy rendelkezik, hogy „[a] Tanács, a Bizottság javaslatára egyhangúlag minden tagállamot felhatalmazhat arra, hogy ezen irányelvtől eltérő különös intézkedéseket vezessen be az adókiivetés egyszerűsítésére, vagy az adókijátszások és adókikerülések megakadályozására [...]”. Az ilyen felhatalmazással kapcsolatos eljárást a hatodik irányelv 27. cikkének (2)–(4) bekezdése szabályozza. A 27. cikk (5) bekezdése értelmében „[a]zon 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 megfeleljenek”.

24– Lásd analógia útján a 17. lábjegyzetben hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 20–28. pontját. Álláspontom szerint ez az ítélet kimondja, hogy az adóalany nem szerez az uniós jog alapján közvetlenül érvényesíthető jogot a tagállam által a hatodik irányelvvel összhangban elfogadott kivételek vagy eltérések vonatkozásában. Ugyanakkor lásd Kokott főtanácsnok ugyanezen ügyben ismertetett indítványát, amelyben azt állítja, hogy az adóalany mind nemzeti, mind uniós jogi jogot szerez (az indítvány 43. pontja).

25– Lásd analógia útján az 5/84 sz. Direct Cosmetics ügyben 1985. február 13-án hozott ítélet (EBHT 1985., 617. o.) 37. pontját.

26– Hivatkozás a 2. lábjegyzetben.

27– A 2. lábjegyzetben hivatkozott Halifax-ügyben hozott ítélet. Egy lízingszerződés szabadpiaci értékének meghatározása során szükségszerűen figyelembe kell venni e megállapodások tartamát a szóban forgó eszközök/berendezések jellegének fényében.

28– Hivatkozás a 2. lábjegyzetben.

29– Hivatkozás a 3. lábjegyzetben.

30– Hivatkozás a 4. lábjegyzetben.

31– A 2. lábjegyzetben hivatkozott Halifax?ügyben hozott ítélet 80. pontjában foglalt „rendes üzleti tevékenységük” (kiemelés t?lem) kifejezés ellenére.

32– Már csak azért is, mert egy keresked? üzleti tevékenysége id?vel változhat.

33– Lásd a 2. lábjegyzetben hivatkozott Halifax?ügyben hozott ítélet 75. pontját.

34– A kérdést el?terjeszt? bíróság a 3. b) 3) kérdésben a „kereskedelmileg életképesek” kifejezést használta. Mivel a kifejezést úgy lehetne értelmezni, mint jövedelmez? jelleg? ügyletet, ezért nem használom azt.

35– Lásd a 2. lábjegyzetben hivatkozott Halifax?ügyben hozott ítélet 81. pontját.

36– Álláspontom szerint a kérdést el?terjeszt? bíróságnak meg kell vizsgálnia és mérlegelnie kell valamennyi alkalmazandó szerz?dési feltételt és jelent?séggel bíró körülményt.

37– Lásd a 2. lábjegyzetben hivatkozott Halifax?ügyben hozott ítélet 75. pontját.