

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2006. július 6. *

A C-439/04. és C-440/04. sz. egyesített ügyekben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelmek tárgyában, amelyeket a Cour de cassation (Belgium) a Bírósághoz 2004. október 19-én érkezett 2004. október 7-i határozataival terjesztett elő az előtte

Axel Kittel (C-439/04.)

és

az **État belge**

között,

valamint

az **État belge** (C-440/04.)

és

a **Recolta Recycling SPRL**

* Az eljárás nyelve: francia.

között folyamatban lévő eljárásokban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: A. Rosas tanácselnök, J.-P. Puissechet, S. von Bahr (előadó), U. Løhmus és A. Ó Caoimh bírák,

főtanácsnok: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
hivatalvezető: Fülöp B. tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2006. február 9-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- Axel Kittel képviselőjében J. Bublot ügyvéd (C-439/04),
- a Recolta Recycling SPRL képviselőjében T. Afschrift és A. Rayet ügyvédek (C-440/04),
- az État belge képviselőjében E. Dominkovits, később: L. Van den Broeck, meghatalmazotti minőségben, segítőjük: B. van de Walle de Ghelcke ügyvéd,
- az olasz kormány képviselőjében I. M. Braguglia, meghatalmazotti minőségben, segítője: G. De Bellis avvocato dello stato,

- az Európai Közösségek Bizottsága képviselőjében J.-P. Keppenne és M. Afonso, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2006. március 14-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelmek az 1995. április 10-i 95/7/EK tanácsi irányelvvel (HL L 102., 18. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 274. o.) módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: a hatodik irányelv) értelmezésére vonatkoznak.
- 2 A kérelmeket A. Kittel és az État Belge, illetve az État Belge és a Recolta Recycling SPRL (a továbbiakban: Recolta) között folyamatban lévő azon eljárásokban terjesztették elő, amelyekben a belga adóhatóság megtagadta a „körhinta” jellegű adókijátszásban érintett ügyletekkel kapcsolatos előzetesen felszámított hozzáadott-érték-adó (a továbbiakban: HÉA) levonásához való jog gyakorlását.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

- ³ A hatodik irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adókra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló, 1967. április 11-i 67/227/EGK első tanácsi irányelv (HL 71., 1301. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 3. o., a továbbiakban: az első irányelv) 2. cikke ekként rendelkezik:

„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 hozzáadottérték-adó-összeg levonását követően kell felszámítani.

A közös hozzáadottértékadó-rendszert a kiskereskedelmi szakasszal bezárólag kell alkalmazni.”

4 A hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja szerint:

„A hozzáadottérték-adó alá tartozik:

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

5 A hatodik 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 termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét magában foglalja, beleértve a kitermelőipari 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.”

6 A hatodik irányelv 5. cikkének (1) bekezdése szerint „»[t]ermékértékesítés«: a materiális javak feletti tulajdonjog átengedése”.

- 7 A hatodik irányelv 17. cikkének (1) bekezdése és (2) bekezdésének a) pontja ekként rendelkezik:

„(1) Az adó levonására vonatkozó jog azon időpontban keletkezik, amikor a levonható adó felszámíthatóvá válik.

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

- a) az olyan termékek [helyesen: eszközök] és szolgáltatások után fizetendő, illetve megfizetett hozzáadottérték-adó, amelyet részére egy másik adóalany szállított [helyesen: értékesített] vagy fog szállítani [helyesen: értékesíteni], illetve teljesített vagy teljesíteni fog”.

A nemzeti szabályozás

- 8 A belga polgári törvénykönyv 1131. cikke akként rendelkezik, hogy „a szerződéses cél nélküli, a megtevesztő vagy jogellenes célt szolgáló kötelezettségek semmilyen joghatást nem váltanak ki”.
- 9 E törvénykönyv 1133. cikke szerint „a szerződéses cél akkor jogellenes, ha azt törvény tiltja, vagy a jó erkölcsbe, illetve közrendbe ütközik”.

Az alapeljárás

A C-439/04. sz. ügy

- 10 A kérdést előterjesztő bíróság előadja, hogy az Ang Computime Belgium (a továbbiakban: Computime) részvénytársaság informatikai alkatrészeket vásárolt és értékesített, és az adóhatóság által készített jegyzőkönyv szerint e hatóság úgy ítélte meg, hogy a társaság tudatosan vett részt olyan „körhinta” jellegű adókijátszási ügyletekben, amelyek a szállítók által egy és ugyanazon áruval kapcsolatban kiszámlázott HÉA összegének egy vagy több alkalommal történő visszaigénylésére irányultak, és a Computime részére teljesített értékesítések fiktívek voltak. Ennek alapján az adóhatóság nem ismerte el a Computime-nak az ezen értékesítések után megfizetett HÉA levonásához való jogát.
- 11 Az ügy irataiból kitűnik, hogy a verviers-i adóhatóság 1997. október 13-án fizetési felszólítást bocsátott ki a Computime részére. Az adó címén követelt összeg hozzávetőleg 240 millió BEF, a bírság címén követelt összeg pedig 480 millió BEF (összesen körülbelül 18 millió euró).
- 12 A Computime a Tribunal de première instance de Verviers-hez benyújtott keresetében kifogásolta a fizetési felszólítást. E bíróság 1999. július 28-i ítéletében megalapozatlannak nyilvánította a keresetet. A Cour d'appel de Liège 2002. május 29-i ítéletével helybenhagyta a fenti bíróság ítéletét.
- 13 A. Kittel a Computime vagyongfelügyelőjeként eljárva így fellebbezést nyújtott be ezen ítélet ellen a Cour de Cassation előtt.

A C-440/04. sz. ügy

- 14 A kérdést előterjesztő bíróság tájékoztatása szerint a Recolta 16 darab luxusgépkocsit vett egy bizonyos Ailliaud úrtól, aki azokat az Auto-Mail társaságtól vásárolta. Ailliaud úr vásárlásait nem terhelte az államháztartást megillető HÉA, és Ailliaud úr nem utalta át a Recolta által megfizetett HÉA-t az État belgé részére. A Recolta exportengedély alapján HÉA-mentesen továbbértékesítette a gépkocsikat ugyanazon társaság, az Auto-Mail részére.
- 15 Az ügy irataiból kitűnik, hogy a különleges adófelügyelet vizsgálata szerint Ailliaud úr és az Auto-Mail olyan körhinta jellegű adókijátszási konstrukciót hozott létre, amelynek részét képezték a Recoltával kötött ügyletek.
- 16 A verviers-i adóhatóság 1989. október 26-án fizetési felszólítást bocsátott ki a Recolta részére, adó címén több mint 4,8 millió BEF-re, bírság címén pedig kevéssel több mint 9,7 millió BEF-re (összesen körülbelül 360 000 euróra) vonatkozóan.
- 17 A Tribunal de première instance de Verviers-hez benyújtott keresetében a Recolta kifogásolta a fizetési felszólítást. Miután e bíróság megállapította, hogy semmi sem enged arra következtetni, hogy a Recolta és vezető tisztségviselői tudomással bírtak arról, vagy tudatában voltak annak, hogy kiterjedt adókijátszási konstrukció részesei voltak, az adóhatóság által kibocsátott fizetési felszólítást 1996. október 1-jei ítéletével jogilag megalapozatlannak és ennélfogva semmisnek nyilvánította. Az

ügyben a Recolta ügyvezetője ellen büntetőeljárás is indult, amelyet a Tribunal correctionnel de Bruxelles 1994. január 7-i végzésével megszüntetett.

- 18 Az État belge fellebbezést nyújtott be a fenti ítélet ellen a Cour d'appel de Liège-hez, arra hivatkozva, hogy a számlák alapjául szolgáló szerződések a belső jog szerint semmisek azon az alapon, hogy Ailliaud urat alapvetően a HÉA működési mechanizmusával ellentétes ügyletek teljesítése indította a Recoltával való szerződéskötésre. Az État belge nézete szerint, mivel a per tárgyát képező ügyletek a polgári törvénykönyv 1131. cikkében említett jogellenes célt szolgálnak, nem teljesülnek az adólevonási jog gyakorlásához szükséges feltételek, így különösen a termékértékesítés fennállására vonatkozó feltétel.
- 19 Miután a Cour d'appel de Liège helybenhagyta a hozzá felterjesztett ítéletet, az État belge fellebbezést nyújtott be a Cour de cassation-hoz.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 20 A kérdést előterjesztő bíróság először is megjegyzi, hogy a belga HÉA-kódexnek az alapügyben érintett rendelkezései ültetik át a belső jogba a hatodik irányelv 2. cikkét, 4. cikkének (1) bekezdését, 5. cikkének (1) bekezdését és 17. cikkének (2) bekezdését.

- 21 Ezt követően e bíróság emlékeztet arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a hatodik irányelv az adósemlegesség elvén nyugszik, amely elvvel a HÉA kivetése tekintetében ellentétes a jogszerű és a jogszerűtlen ügyeltek általában való megkülönböztetése, kivéve a jelen ügyre nem irányadó olyan eseteket, amikor bizonyos áruk különleges jellemzőinél fogva kizárt a verseny valamely törvényes és törvénytelen gazdasági ágazat között.
- 22 A kérdést előterjesztő bíróság emellett előadja, hogy a belső jogban jogszerűtlen azon szerződéses cél, amely harmadik személyek, a jelen esetben a közérdeken alapuló jogszabályok által védett État belge kárára történő visszaélés elkövetésére irányul, és a szerződés semmis. Mivel a közérdekről van szó, elegendő, ha az egyik fél szerződik jogellenes célok elérése érdekében, és nem szükséges, hogy e célokat a másik fél ismerje.
- 23 A Cour de cassation a C-439/04. sz. ügyet érintően emlékeztet arra, hogy a Cour d'appel de Liège megállapította, hogy a semmis szerződés nem válthat ki joghatásokat, például a HÉA levonását, ha a jogellenes cél maga az adókijátszás; A. Kittel a fellebbezésben felhívott jogalapjának alátámasztására előadja, hogy az adóalany által a termékértékesítéshez kapcsolódóan kiszámlázott HÉA még abban az esetben is levonható, ha arra a belső jog szerint semmis szerződés alapján kerül sor, és az adólevonási jog még akkor is fennáll, ha a jogszerűtlen cél magának a HÉA-nak a kijátszása.
- 24 A C-440/04. sz. ügyet illetően az État belge a fellebbezésben felhívott jogalapjának alátámasztására kijelenti, hogy az adóalany által a termékértékesítéssel kapcsolatban kiszámlázott HÉA nem vonható le akkor, ha az értékesítést – feltéve hogy az ténylegesen teljesedésbe ment – a belső jog szerint semmis szerződés alapján teljesítették, még akkor sem, ha a vevő jóhiszemű volt.

- 25 Ilyen körülmények mellett a Cour de cassation felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

A C-439/04. sz. ügyben

- „1) Abban az esetben, ha a termékértékesítés olyan adóalany részére történik, aki az eladó által elkövetett adókijátszás tudta nélkül, jóhiszeműen kötött szerződést, a [HÉA] semlegességének elvéből következik-e az, hogy az adásvételi szerződésnek valamely belső polgári jogi – az eladó által elérni kívánt cél jogellenessége miatt közérdekbe ütköző szerződéshez a semmisség jogkövetkezményét fűző – szabály folytán fennálló érvénytelensége következtében ezen adóalany elveszti az adó levonásához való jogát?
- 2) Eltérő-e a válasz akkor, ha a semmisséget maga a [HÉA] kijátszása okozza?
- 3) Eltérő-e a válasz akkor, ha az adásvételi szerződés semmisségét a belső jog szerint eredményező jogellenes cél a [HÉA-nak] a két szerződéses fél előtt ismert kijátszása?”

A C-440/04. sz. ügyben

- „1) Abban az esetben, ha a termékértékesítés olyan adóalany részére történik, aki az eladó által elkövetett adókijátszás tudta nélkül, jóhiszeműen kötött szerződést, a [HÉA] semlegességének elvéből következik-e az, hogy az adásvételi szerződés-

nek valamely belső polgári jogi – az eladó által elérni kívánt cél jogellenessége miatt közérdekbe ütköző szerződéshez a semmisség jogkövetkezményét fűző – szabály folytán fennálló érvénytelensége következtében ezen adóalany elveszti az adó levonásához való jogát?

2) Eltérő-e a válasz akkor, ha a semmisséget maga a [HÉA] kijátszása okozza?”

- 26 A Bíróság elnöke 2005. január 28-i végzésével az írásbeli, illetve a szóbeli szakasz lefolytatása és az ítélet meghozatala érdekében elrendelte a C-439/04. és a C-440/04. sz. ügyek egyesítését.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

- 27 A kérdést előterjesztő bíróság kérdéseivel, amelyeket együtt célszerű megvizsgálni, lényegében azt szeretné megtudni, hogy ha a termékértékesítés olyan adóalany részére történik, aki nem tudta, illetve nem tudhatta, hogy az adott ügylet az eladó által elkövetett adókijátszás részét képezi, a hatodik irányelv 17. cikkét akként kell-e értelmezni, hogy e cikkel ellentétes a nemzeti jog azon szabálya, amely szerint az adásvételi szerződésnek valamely belső polgári jogi – az eladó által elérni kívánt cél jogellenessége miatt közérdekbe ütköző szerződéshez a semmisség jogkövetkezményét fűző – rendelkezése folytán fennálló érvénytelensége következtében ezen adóalany elveszti az általa megfizetett HÉA levonásához való jogát. E bíróság felveti, hogy a kérdésre adandó válasz eltérő-e akkor, ha a semmisséget a HÉA kijátszása okozza.

- 28 A kérdést előterjesztő bíróság azt is szeretné tudni, hogy a fenti kérdésre adandó válasz eltérő-e, ha az adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy beszerzésével a HÉA kijátszását megvalósító ügyletben vesz részt.

A Bíróság elé terjesztett észrevételek

- 29 A. Kittel úgy véli, hogy különösen az első irányelv 2. cikkéből és a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontjából eredő adósemlegesség elvével ellentétes az, hogy valamely ügylet belső jog szerinti semmissége önmagában az adóalany adólevonási jogának elvesztését okozza.
- 30 Emellett a hatodik irányelv 5. cikke nem zárja ki, hogy olyan ügyleteket is termékértékesítésnek lehessen tekinteni, amelyek különleges jellemzőiknél fogva egymással versengő értékesítési láncok részét képezik, még akkor is, ha ezen értékesítések egy része a HÉA kijátszására irányul. Ilyen körülmények között a hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdését akként kell értelmezni, hogy biztosítja az adólevonási jogot azon vevő részére, akinek nem célja a HÉA kijátszása.
- 31 Hasonlóképpen: a fenti cikk biztosítja az adólevonási jogot azon vevő részére, akinek nem célja a HÉA kijátszása – még ha az ismeri is azt a jogellenes célt, amely az eladót vezérli –, függetlenül attól, hogy részesül-e az adókijátszás hasznából, vagy sem. A hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdését tehát akként kell értelmezni,

hogyan biztosítja az adólevonási jogot a vevő részére – még ha az ismeri is azt a jogellenes célt, amely az eladót vezérli –, függetlenül attól, hogy részesül-e az adókijátszás hasznából, vagy sem.

- 32 Az État belge szerint, ha a termék átruházása a jóhiszeműen szerződő, az eladó által elkövetett adókijátszásról tudomással nem bíró adóalany részére történik, a HÉA tekintetében értelmezett adósemlegesség elvével nem ellentétes az, ha az adóalanytól teljes mértékben megtagadják az adólevonási jogot, amennyiben bizonyítást nyer, hogy személyét illetően nem teljesülnek az e jog gyakorlásához megkívánt alapfeltételek.
- 33 Ez a helyzet különösen akkor fordul elő, ha az adóalany a tudtán kívül „körhinta” jellegű adókijátszás részesévé válik, annyiban, hogy őt nem lehet a hatodik irányelv 5. cikke szerinti termékértékesítés címzettjének, vagy olyannak tekinteni, aki az adóköteles tevékenységéhez használja fel a szóban forgó eszközöket; vagy pedig akkor, ha az adóalany nem rendelkezik az irányelv 18. cikke (1) bekezdésének és 22. cikke (3) bekezdésének megfelelő számlával.
- 34 Az adólevonási jog akkor is megtagadható, ha megállapítást nyer, hogy e jogot csalárdul vagy visszaélészerűen gyakorolják.
- 35 A Recolta, valamint az olasz kormány úgy véli, hogy az első kérdésre igennel, a másodikra pedig nemmel kell válaszolni.

- 36 Azonban ha az adásvételi szerződés jogellenes célja a HÉA mindkét fél előtt ismert kijátszása, az olasz kormány szerint ellentétes a közösségi joggal való visszaélés tilalmának elvével a megfizetett adó levonásához való jognak a vevő részére történő elismerése.
- 37 Az Európai Közösségek Bizottsága szerint az azon adóalany részére teljesített a termékértékesítés, aki az eladó által elkövetett adókijátszás tudta nélkül, jóhiszeműen kötött szerződést, a hatodik irányelv 5. cikkének (1) bekezdése szerinti termékértékesítésnek minősül, amely az irányelv 17. cikkének (2) bekezdése alapján az adó levonására jogosít; továbbá az ezen adó tekintetében értelmezett adósemlegesség elvével ellentétes az, ha ezen adóalanytól valamely nemzeti jogi – az eladó által elérni kívánt cél jogellenessége miatt közérdekbe ütköző szerződéshez a semmisség jogkövetkezményét fűző – szabály folytán megtagadják az adólevonási jogot.
- 38 A Bizottság szerint ugyanazt a választ kell adni a kérdést előterjesztő bíróság kérdéseire, ha az adásvételi szerződés semmisségét a belső jog szerint eredményező jogellenes cél a HÉA-nak a két szerződéses fél előtt ismert kijátszása, kivéve, ha megállapítást nyer, hogy a vevő az adólevonási jogot visszaélészerűen gyakorolta.

A Bíróság álláspontja

- 39 A hatodik irányelv a HÉA közös rendszerét állítja fel, amely különösen az adóköteles tevékenységek egységes meghatározásán alapul (lásd különösen a C-305/01. sz., MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring ügyben 2003. június 26-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-6729. o.] 38. pontját és a C-354/03., C-355/03. és C-484/03. sz., Optigen és társai egyesített ügyekben 2006. január 12-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-483. o.] 36. pontját).

- 40 A hatodik irányelv tágan határozza meg a HÉA alkalmazási körét, amikor az adóköteles tevékenységekre vonatkozó 2. cikkében akként rendelkezik, hogy az a termékimport mellett az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítésre és szolgáltatásnyújtásra terjed ki (az Optigen és társai ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 37. pontja).
- 41 Az adóalany által teljesített termékértékesítés, illetve a gazdasági tevékenység fogalmi meghatározásának vizsgálata azt mutatja, hogy ezen, a hatodik irányelv szerinti adóköteles tevékenységeket meghatározó fogalmak objektív jellegűek, és az érintett tevékenységek céljától és eredményétől függetlenül alkalmazandók (lásd e tekintetben az Optigen és társai ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 43. és 44. pontját).
- 42 Amint azt a Bíróság a C-4/94. sz. BLP-ügyben 1995. április 6-án hozott ítéletének [EBHT 1995., I-983. o.] 26. pontjában megállapította, az adóhatóságnak az adóalany szándékai kiderítésére irányuló vizsgálata lefolytatására vonatkozó kötelezettsége ellentétes lenne a HÉA közös rendszerének a jogbiztonság szavatolásához, valamint ahhoz fűződő céljával, hogy az érintett ügyletek objektív jellegének figyelembevételével meg kell könnyíteni a HÉA-val kapcsolatos intézkedések alkalmazását.
- 43 Méginkább ellentétes lenne az említett célokkal az adóhatóság arra vonatkozó kötelezettsége, hogy valamely adott ügyletnek az adóalany által teljesített termékértékesítésként, illetve gazdasági tevékenységként történő minősítése során figyelembe vegye az ugyanazon értékesítési láncban részt vevő, az érintett adóalanytól eltérő kereskedő szándékát és/vagy a lánc részét képező, az említett adóalany által teljesített ügyletet megelőző vagy követő másik ügylet csalárd jellegét, amelyről ezen adóalany nem tudott, és nem tudhatott (az Optigen és társai ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 46. pontja).

- 44 A Bíróság az Optigen és társai ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 51. pontjában ebből arra a következtetésre jutott, hogy azon ügyletek, amelyek maguk nem valósítanak meg HÉA-kijátszást, az adóalany által teljesített termékértékesítésnek, illetve gazdasági tevékenységnek minősülnek a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja, 4. cikke és 5. cikkének (1) bekezdése értelmében, mivel teljesítik az említett fogalmak alapjául szolgáló objektív feltételeket, függetlenül az ugyanazon értékesítési láncban részt vevő, az érintett adóalanytól eltérő kereskedő szándékától és/vagy a lánc részét képező, az említett adóalany által teljesített ügyletet megelőző vagy követő másik ügylet csalárd jellegétől, amelyről ezen adóalany nem tudott, és nem tudhatott.
- 45 A Bíróság rámutatott arra, hogy az ilyen ügyleteket végző adóalanynak az előzetesen felszámított HÉA levonásához való jogát az a körülmény sem befolyásolja, hogy – anélkül, hogy ez az adóalany tudná, illetve tudhatná – az ezen ügyletekből felépülő értékesítési láncban az általa teljesített ügyletet megelőző vagy követő másik ügylet HÉA-kijátszást valósít-e meg (az Optigen és társai ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 52. pontja).
- 46 Abban az esetben is erre a megállapításra kell jutni, ha ezen ügyleteket az eladó által elkövetett adókijátszás keretében teljesítik, anélkül hogy azt az adóalany tudná vagy tudhatná.
- 47 A hatodik irányelv 17. és soron következő cikkeiben foglalt adólevonási jog ugyanis a HÉA mechanizmusának szerves részét képezi, és elvben nem korlátozható. E mechanizmus a teljesített beszerzési ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül (lásd különösen a C-62/93. sz., BP Soupergaz ügyben 1995. július 6-án hozott ítélet [EBHT 1995., I-1883. o.] 18. pontját és 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).

- 48 Az adólevonások rendszerének célja, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett HÉA terhe alól. A közös HÉA-rendszer következképpen valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a tökéletes semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményétől, 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 és a C-25/03. sz. HE-ügyben 2005. április 21-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-3123. o.] 70. pontját).
- 49 Az a körülmény, hogy az érintett termékek korábbi és későbbi értékesítéseit terhelő HÉA-t befizették-e az államkincstárba, vagy sem, nem érinti az adóalanynak az előzetesen megfizetett HÉA levonásához való jogát (lásd e tekintetben a C-395/02. sz., Transport Service ügyben 2004. március 3-án hozott végzés [EBHT 2004., I-1991. o.] 26. pontját). A közös HÉA-rendszer lényegéhez tartozó, az első és a hatodik irányelv 2. cikkéből következő alapelv szerint a különböző költségelemek által közvetlenül viselt adó levonását követően a HÉA valamennyi termelési és forgalmazási tevékenységre alkalmazandó (lásd különösen a C-98/98. sz., Midland Bank ügyben 2000. június 8-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-4177. o.] 29. pontját, a C-497/01. sz., Zita Modes ügyben 2003. november 27-én hozott ítélet [EBHT 2003., I-14393. o.] 37. pontját és az Optigen és társai ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 54. pontját).
- 50 Amint arra a kérdést előterjesztő bíróság rámutatott, az állandó ítélkezési gyakorlatból e tekintetben kitűnik, hogy az adósemlegesség elvével ellentétes a jogszerű és a jogszerűtlen ügyletek általában való megkülönböztetése. Ebből következően valamely magatartás elítélendő jellege önmagában nem jelenti, hogy e magatartás kivétel lenne az adózás alól. E kivétel kizárólag olyan különleges helyzetekre vonatkozik, amikor bizonyos áruk, illetve szolgáltatások különleges jellemzőinél fogva kizárt a verseny a törvényes és törvénytelen gazdasági ágazatok között (lásd különösen a C-158/98. sz., Coffeeshop „Siberiä” ügyben 1999. június 29-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-3971. o.] 14. és 21. pontját, valamint a C-455/98. sz., Salumets és társai ügyben 2000. június 29-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-4993. o.] 19. pontját). Azonban vitathatatlan, hogy az alapügyekben nem erről van szó, sem az informatikai alkatrészek, sem a gépkocsik esetén.

- 51 A fent elmondottakra tekintettel úgy tűnik, hogy azon kereskedőknek, akik minden tőlük ésszerűen elvárható intézkedést megtesznek annak érdekében, hogy az ügyleteik ne valósítsanak meg – akár a HÉA, akár más adó tekintetében elkövetett – adókijátszást, annak kockázata nélkül kell megbízniuk ezen ügyletek jogszerűségében, hogy elveszítenék az előzetesen felszámított HÉA levonásához való jogukat (lásd e tekintetben a C-384/04. sz., Federation of Technological Industries ügyben 2006. május 11-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-4191. o.] 33. pontját).
- 52 Ebből következően: ha a termékértékesítés olyan adóalany részére történik, aki nem tudta, és nem is tudhatta, hogy a szóban forgó ügylet az eladó által elkövetett adókijátszás részét képezi, a hatodik irányelv 17. cikkét akként kell értelmezni, hogy e cikkel ellentétes a nemzeti jog azon szabálya, amely szerint az adásvételi szerződésnek a valamely belső polgári jogi – az eladó által elérni kívánt cél jogellenessége miatt közérdekbe ütköző szerződéshez a semmisség jogkövetkezményét fűző – rendelkezés folytán fennálló érvénytelensége következtében ezen adóalany elveszti az általa megfizetett HÉA levonásához való jogát. E tekintetben irreleváns, hogy a semmisséget a HÉA vagy más adó kijátszása okozza-e.
- 53 Ezzel szemben az adóalany által teljesített termékértékesítés, illetve a gazdasági tevékenység fogalmainak alapjául szolgáló objektív feltételek nem teljesülnek az adóalany által elkövetett adókijátszás esetén (lásd a C-255/02. sz., Halifax és társai ügyben 2006. február 21-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-1609. o.] 59. pontját).
- 54 Ugyanis, amint a Bíróság arra már rámutatott, az adókijátszás, az adóelkerülés és az esetleges visszaélések elleni küzdelem a hatodik irányelv által elismert és támogatott célok közé tartozik (lásd a C-487/01. és C-7/02. sz., Gemeente Leusden és Holin Groep egyesített ügyekben 2004. április 29-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-5337. o.] 76. pontját). A jogalanyok nem alkalmazhatják visszaélésszerűen vagy csalárd módon

a közösségi jogi normákat (lásd többek között C-367/96. sz., Kefalas és társai ügyben 1998. május 12-én hozott ítélet [EBHT 1998., I-2843. o.] 20. pontját, a C-373/97. sz. Diamantis-ügyben 2000. március 23-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-1705. o.] 33. pontját és a C-32/03. sz., Fini H ügyben 2005. március 3-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-1599. o.] 32. pontját).

55 Ha az adóhatóság megállapítja, hogy az adólevonási jogot visszaélészerűen gyakorolták, visszamenőlegesen követelheti a levont összegek visszafizetését (lásd különösen a 268/83. sz. Rompelman-ügyben 1985. február 14-én hozott ítélet [EBHT 1985., 655. o.] 24. pontját, a C-110/94. sz. INZO-ügyben 1996. február 29-én hozott ítélet [EBHT 1996., I-857. o.] 24. pontját és a Gabalfrisa és társai ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 46. pontját), és a nemzeti bíróság hatáskörébe tartozik az adólevonás kedvezményének megtagadása abban az esetben, ha objektív körülmények alapján megállapításra kerül, hogy e jogot visszaélészerűen gyakorolják (lásd a Fini H ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 34. pontját).

56 Hasonlóképpen: azt az adóalanyt, aki tudta, vagy akinek tudnia kellett volna, hogy beszerzésével a HÉA kijátszását megvalósító ügyletben vesz részt, a hatodik irányelv alkalmazása szempontjából szükségképpen ezen adókijátszás résztvevőjének kell tekinteni függetlenül attól, hogy a termék továbbértékesítéséből nyeresége származik-e, vagy sem.

57 Ilyen helyzetben ugyanis az adóalany segítséget nyújt az adókijátszás elkövetőinek, és az adókijátszás részesévé válik.

58 Egyébiránt ezen értelmezés alkalmas a visszaélészerű ügyletek megakadályozására, azzal, hogy megnehezíti azok teljesítését.

59 Ezért a nemzeti bíróság hatáskörébe tartozik az adólevonás kedvezményének megtagadása abban az esetben, ha objektív körülmények alapján megállapításra

kerül, hogy az adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy beszerzésével a HÉA kijátszását megvalósító ügyletben vesz részt, még abban az esetben is, ha a szóban forgó ügylet teljesíti az adóalany által végzett termékértékesítés, illetve a gazdasági tevékenység fogalmainak alapjául szolgáló objektív feltételeket.

- 60 A fent elmondottakból következően a kérdésekre azt a választ kell adni, hogy ha a termékértékesítés olyan adóalany részére történik, aki nem tudta, és nem is tudhatta, hogy a szóban forgó ügylet az eladó által elkövetett adókijátszás részét képezi, a hatodik irányelv 17. cikkét akként kell értelmezni, hogy e cikkel ellentétes a nemzeti jog azon szabálya, amely szerint az adásvételi szerződésnek valamely belső polgári jogi – az eladó által elérni kívánt cél jogellenessége miatt közérdekbe ütköző szerződéshez a semmisség jogkövetkezményét fűző – rendelkezés folytán fennálló érvénytelensége következtében ezen adóalany elveszti az általa megfizetett HÉA levonásához való jogát. E tekintetben irreleváns, hogy a semmisséget a HÉA vagy más adó kijátszása okozza-e.
- 61 Ezzel szemben ha objektív körülmények alapján megállapításra kerül, hogy az értékesítés olyan adóalany részére történik, aki tudta, vagy akinek tudnia kellett volna, hogy a beszerzésével a HÉA kijátszását megvalósító ügyletben vesz részt, a nemzeti bíróság hatáskörébe tartozik az adólevonás kedvezményének ezen adóalanytól történő megtagadása.

A költségekről

- 62 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:

Ha a termékértékesítés olyan adóalany részére történik, aki nem tudta, és nem is tudhatta, hogy a szóban forgó ügylet az eladó által elkövetett adókijátszás részét képezi, az 1995. április 10-i 95/7/EK tanácsi irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 17. cikkét akként kell értelmezni, hogy e cikkel ellentétes a nemzeti jog azon szabálya, amely szerint az adásvételi szerződésnek a valamely belső polgári jogi – az eladó által elérni kívánt cél jogellenessége miatt közérdekbe ütköző szerződéshez a semmisség jogkövetkezményét fűző – rendelkezés folytán fennálló érvénytelensége következtében ezen adóalany elveszti az általa megfizetett hozzáadottérték-adó levonásához való jogát. E tekintetben irreleváns, hogy a semmisséget a hozzáadottérték-adó vagy más adó kijátszása okozza-e.

Ezzel szemben ha objektív körülmények alapján megállapításra kerül, hogy az értékesítés olyan adóalany részére történik, aki tudta, vagy akinek tudnia kellett volna, hogy a beszerzésével a hozzáadottérték-adó kijátszását megvalósító ügyletben vesz részt, a nemzeti bíróság hatáskörébe tartozik az adólevonás kedvezményének ezen adóalanytól történő megtagadása.

Aláírások