



## Határozatok Tára

MICHAL BOBEK  
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA  
Az ismertetés napja: 2017. szeptember 7.<sup>1</sup>

**C-251/16. sz. ügy**

**Edward Cussens,  
John Jennings,  
Vincent Kingston  
kontra  
T. G. Brosnan**

(A Supreme Court [legfelsőbb bíróság, Írország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Héa – Adókikerülés – A Halifax és társai ítéletben (C-255/02) elismert joggal való visszaélés tilalma elvének közvetlen alkalmazhatósága”

### I. Bevezetés

1. Az adóhatóságok nem könnyen esnek szerelembe. Ezen szabály alól azonban (vitathatatlanul legalább) egy kivétel akad: a 2006-os Halifax ítélet,<sup>2</sup> amelyben a Bíróság megerősítette a visszaélésszerű magatartás tilalmának fennállását a hozzáadottérték-adóra (héa) vonatkozó jogszabályok területén. A hivatkozott ítéletet a tagállami adóhatóságok meglehetősen szenvedéllyel tették magukévá.

2. Ahogyan azonban az gyakorta megesik, egy hirtelen kialakult vonzalom tárgyának valódi természete bizonyos ideig még valószínűleg homályos és feltáratlan marad.<sup>3</sup> A héa területén ugyanez igaz a visszaélésszerű magatartás tilalmára, amelyre a joggal való visszaélés tilalmaként is hivatkoznak. Jóllehet több mint egy évtizeddel ezelőtt kifejezetten megerősítették, azóta pedig kiterjedt tudományos vita és elemzés tárgyát képezte, a hivatkozott elv részletes működéséről a visszaélés megállapítására szorgáló pontos szempontrendszert is beleértve elmondható, hogy az kissé még mindig kidolgozatlan.

3. A jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelemben arra ad alkalmat a Bíróságnak, hogy a Supreme Court (legfelsőbb bíróság, Írország) által előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelemmel összefüggésben vizsgálja a hivatkozott elv alkalmazásának feltételeit és gyakorlati hatásait.

4. Edward Cussens, John Jennings és Vincent Kingston (a továbbiakban: felperesek) tizenöt nyaralót építettek egy Corkban, Írországban található területen. Az ingatlanokat húsz év és egy hónap időtartamra bérbe adták egy kapcsolt vállalkozás részére. Az ír jog alapján a 20 év időtartamú bérletet az ingatlan első értékesítésének tekintették. A héát a bérleti megállapodás időtartamának tőkésített értéke után vetették ki. Ezt a megállapodást egy hónap elteltével megszüntették, majd az ingatlanokat a felperesek harmadik felek részére értékesítették. Ezen értékesítések után nem kellett héát fizetni az ír

<sup>1</sup> Eredeti nyelv: angol.

<sup>2</sup> 2006. február 21-i Halifax és társai ítélet (C-255/02, EU:C:2006:121).

<sup>3</sup> Egy cinikus (vagy nézőponttól függően realista) ember ehhez hozzátehetné, hogy az előbbi ráadásul előfeltétele az utóbbi folyamatos fennállásának.

jog szerint, mivel csak az eredeti első átruházást, a hosszú távú bérletet terhelte héa. Az ír adóhatóság később megállapította, hogy az első átruházás, vagyis a hosszú távú bérlet mesterséges ügylet volt, és joggal való visszaélést valósított meg. Ezért a hivatkozott bérletet a héa szempontjából figyelmen kívül kell hagyni, és a harmadik felek részére történő későbbi értékesítés után héát kell felszámítani úgy, mintha ez lett volna az első értékesítés. Ennek eredményeképpen a felperesek lényegesen több héát fizetnének.

5. Az adóhatóság határozatával szemben keresetet nyújtottak be, míg az ügy végül a Supreme Court of Ireland (legfelsőbb bíróság, Írország) elé került. A Supreme Court (legfelsőbb bíróság) nyolc kérdést terjeszt előzetes döntéshozatalra a Bíróság elé. Az első és második kérdés arra vár választ, hogy a joggal való visszaélés tilalmának uniós jogi elve közvetlenül alkalmazható-e, és felülírja-e a jogbiztonság és a bizalomvédelem elvét. Feltételezve azt, hogy a joggal való visszaélés tilalmának elve közvetlenül alkalmazandó, a negyedik és hetedik kérdés a szóban forgó elv alkalmazási feltételeinek tisztázását kéri. Amennyiben a jelen ügyben teljesülnek ezek a feltételek, a harmadik kérdés arra irányul, hogy a héa szempontjából miként kell újraértelmezni és újraértékelni az ügyleteket. Az ötödik, a hatodik és a nyolcadik kérdés annak következményeivel kapcsolatos, ha a nemzeti jog valamely meghatározott rendelkezése összeegyeztethetetlen a 77/388/EGK hatodik héairányelvvél<sup>4</sup>.

## II. Jogi keret

### A. Az uniós jog

#### 1. A 77/388 irányelv (a továbbiakban: hatodik héairányelv)

6. A hatodik héairányelv<sup>5</sup> 2. cikkének (1) bekezdése szerint „az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás” héa alá tartozik.

7. A 4. cikk (3) bekezdése értelmében:

„A tagállamok olyan személyeket is adóalanynak tekinthetnek, amelyek a (2) bekezdésben megnevezett ügyletek valamelyikét alkalmankénti jelleggel folytatják, és különösen a következő ügyletek valamelyikét végzik:

a) épületek, illetve épületrészek és a hozzá [helyesen: hozzájuk] tartozó telkek első használatbavétele előtti értékesítése. A tagállamok megállapíthatják ezen ismerv alkalmazásának feltételeit az átalakított épületekre és a hozzátartozó telekre vonatkozóan.

A tagállamok alkalmazhatnak az első használatbavételtől eltérő követelményt is, mint pl.: az épület befejezése és az első értékesítés időpontja közötti időtartamot, illetve az első használatbavétel és a későbbi értékesítés közötti időpont közötti időtartamot, feltéve hogy ezen időtartamok az öt, illetve két évet nem haladják meg.

»Épület« minden, a földhöz rögzített vagy a földben létesített építmény.

b) építési telkek értékesítése.

4 A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i hatodik tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.).

5 Az irányelv helyébe a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítés: HL 2007. L 335., 60. o., HL 2015. L 323., 31. o.) lépett.

»Építési teleknek« számít minden közművesítetlen vagy közművesített földterület, amelyet a tagállamok ennek minősítenek.”

8. A „Termékértékesítés” címet viselő 5. cikk szerint:

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

[...]

(3) A tagállamok materiális javaknak tekinthetik a következőket:

- a) az ingatlanokkal kapcsolatos meghatározott jogok;
- b) olyan dologi jogok, amelyek birtokosuk számára használati jogot biztosítanak az ingatlan felett;
- c) részvények vagy ezzel egyenértékű érdekeltségek, amelyek az ingatlanra vagy annak egy részére jogilag, illetve ténylegesen tulajdon- vagy birtokjogot biztosítanak.”

9. A hatodik héairányelv „Adómentességek belföldön” című 13. cikke előírja:

„[...]

*B. Egyéb adómentességek* Az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, az általuk meghatározott feltételek mellett a tagállamok mentesítik az adó alól a következőket, annak érdekében, hogy biztosítsák az ilyen mentességek megfelelő és egyértelmű alkalmazását, valamint, hogy megakadályozzák az adókijátszásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket:

[...]

g) épületek vagy épületrészek és a hozzájuk tartozó telkek értékesítése, a 4. cikk (3) bekezdésének a) pontjában megjelöltek kivételével.”

### **B. Az ír jog**

10. A VAT Act 1972-nek (a hozzáadottérték-adóról szóló 1972. évi törvény, a továbbiakban: héatörvény) a tényállás megvalósulása idején hatályos 4. cikke szerint: „(1) a) A jelen cikk olyan ingatlanok esetében alkalmazandó –

i. amelyeket az ingatlanok értékesítését végző személy fejlesztett, vagy e személy nevében fejlesztettek [...]

b) A jelen cikkben az ingatlanokkal összefüggésben valamely »jog« olyan tulajdont vagy azon fennálló jogot jelent, [...] amelyet legalább tízéves időtartamra alapítottak, [...] és valamely jog átruházása alatt érteni kell valamely jog létrehozását is [...].

(2) E törvény alkalmazásában [...] ingatlanértékesítésnek kell tekinteni azt az esetet, de kizárólag azt az esetet, amelyben a jelen cikk szerinti ingatlanon fennálló joggal rendelkező személy az ingatlan egésze vagy annak egy része tekintetében átruházza (ideértve az átengedés vagy engedményezés útján történő átruházást) ezt vagy az ebből a jogból származó jogot.

[...]

(4) Amennyiben a jelen cikk szerinti ingatlannal kapcsolatos joggal rendelkező személy az ingatlan egésze vagy annak egy része tekintetében az e jogból származó jogot ruház át olyan körülmények között, hogy az átruházott jog tekintetében fenntartja a visszaháramlás lehetőségét, e személyt az ily módon elért visszaháramlás tekintetében a 3. cikk (1) bekezdésének f) pontja szempontjából úgy kell tekinteni, hogy a saját üzleti céljaitól eltérő célra hasznosította az ingatlant vagy – helyzettől függően – annak egy részét.

[...]

(6) A jelen cikkben vagy a 2. cikkben foglaltaktól eltérően adófizetési kötelezettség nem terheli azon ingatlanértékesítéseket –

- a) amelyekkel összefüggésben az értékesítő személy javára a 12. cikk szerinti adólevonási jog nem keletkezett, és – eltekintve a 3. cikk (5) bekezdése b) pontjának iii. alpontjától – nem is keletkezett volna az ingatlanok értékesítését vagy az azokon történt beruházásokat terhelő vagy azok után fizetett bármely adó tekintetében, vagy
- b) amelyeket a meghatározott napot megelőzően használatba vettek, és amelyeken ezen időpont és az ingatlanértékesítésnek nem minősülő – az (5) bekezdés rendelkezéseinek hatálya alá tartozó – értékesítés időpontja között nem történt beruházás.

[...]

(9) Amennyiben az ingatlanhoz kapcsolódó jogok átruházása adóköteles, és az ingatlanon e jogok átruházásának időpontja óta nem történt beruházás (e bekezdésben a továbbiakban: adóköteles jog), e törvény alkalmazásában ezt az időpontot követően az ingatlanhoz fűződő bármely jognak az adóköteles jog megszerzőjétől eltérő személy általi átruházása ingatlanértékesítésnek minősül, amelyre a (6) bekezdés alkalmazandó.”

11. A héatörvény (2002-ben hatályos változata) 10. cikkének (9) bekezdése értelmében:

- „a) Az ingatlanértékesítés, valamint az ingatlanberuházásból álló szolgáltatásnyújtás ellenértékének tartalmaznia kell az értékesítéssel összefüggésben átruházott, az ingatlanhoz kapcsolódó valamennyi jog értékét.
- b) Az ingatlanhoz kapcsolódó bármely jog értékének az ilyen jog szabadpiaci árát kell tekinteni. Amennyiben valamely ingatlanhoz kapcsolódó jog átengedése vagy engedményezése adófizetési kötelezettség alá tartozó ingatlanértékesítésnek minősül, az ilyen jog szabadpiaci árát úgy kell meghatározni, mintha az e jogot átengedő vagy engedményező személy a szóban forgó ingatlanhoz kapcsolódó olyan jogot ruházna át, amelyet e személy az átengedés vagy engedményezés időpontja és azon időpont közötti időtartamra alapított, amelyen ez az átengedett vagy engedményezett jog – amennyiben az átengedésére vagy engedményezésére nem került volna sor – lejárt volna.”

12. Az ingatlanügyletek héa szempontjából történő értékelésére vonatkozó további szabályokat a Value Added Tax Regulations 1979 (a hozzáadottérték-adóról szóló, módosított 1979. évi rendelet; S.I. 1979., 63. sz.) 19. cikke tartalmazta, amely szerint:„(2) Az alábbi rendelkezéseket kell alkalmazni, amennyiben valamely személy, aki ingatlanhoz kapcsolódó joggal rendelkezik (a jelen bekezdésben a továbbiakban: átruházó) ezen ingatlan egésze vagy annak egy része tekintetében a hivatkozott jogból származó jogot olyan körülmények között ruház át, hogy az átruházott jog vonatkozásában fenntartja a visszaháramlás lehetőségét (a jelen bekezdésben a továbbiakban: visszaháramló jog):

- a) a visszaháramló jog értékét úgy kell megállapítani, hogy az átruházott jog értéke levonásra kerül az átruházott ingatlanon vagy annak egy részén fennálló azon teljes jog értékéből, amellyel az átruházó az átruházás időpontjában rendelkezett, és

- b) amennyiben az átruházás feltételei értelmében az átruházott jog húsz évre vagy húsz évet meghaladó időtartamra szól, vagy azt úgy kell tekinteni, hogy húsz évre vagy húsz évet meghaladó időtartamra szól, a visszaháramló jog értékét figyelmen kívül kell hagyni.”

### III. A tényállás, az eljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

13. A felperesek közös tulajdonában állt egy telek Corkban, amelyen 15 nyaralót építettek (a továbbiakban: ingatlanok). A kérdést előterjesztő bíróság által előadottak szerint a felperesek annak érdekében, hogy csökkentsék az ingatlanok értékesítésével kapcsolatban őket terhelő héa megfizetésére irányuló kötelezettségük mértékét, előzetes ügyleteket kötöttek egy hozzájuk kapcsolt vállalkozással, a Shamrock Estates Limiteddel (a továbbiakban: SEL) (a továbbiakban: értékesítést megelőző ügyletek).

14. A felperesek 2002. március 8-án hosszú távú bérleti megállapodással bérbe adták az ingatlanokat a SEL részére 20 év és 1 hónap időtartamra (a továbbiakban: hosszú távú bérlet). A felperesek visszabérelték az ingatlanokat kétéves időtartamra (a továbbiakban: rövid távú bérlet).

15. 2002. április 3-án mindkét bérletet kölcsönös átengedéssel megszüntették, így a felperesek újból megszerezték az ingatlanok korlátozásmentes tulajdonjogát. 2002 májusában a felperesek az ingatlanokat harmadik fél vevők részére értékesítették.

16. Főszabály szerint az ingatlanok első értékesítése Írországban héafizetési kötelezettség alá tartozik. Az ezt követő értékesítések héamentesek. Amennyiben az értékesítés a korlátozásmentes tulajdonjog értékesítése útján történik, a héát az eladási ár után vetik ki. A 20 évet meghaladó időtartamú bérleteket Írországban ingatlanértékesítésnek tekintik.<sup>6</sup> Ilyen esetekben a héát a tőkésített érték után számítják fel.

17. Amennyiben a felperesek közvetlenül (vagyis az értékesítést megelőző ügyletek nélkül) értékesítették volna az ingatlanokat, az értékesítés után 125 746 EUR összegű héafizetési kötelezettség keletkezett volna. A felperesek azonban 40 000 EUR összegű héát vallottak be az ingatlanok első értékesítésének minősülő hosszú távú bérlet után, mivel a rövid távú bérlet, a bérleti megállapodások megszüntetését követő visszaháramlás, majd az ingatlanok ezt követően 2002 májusában történő értékesítése egyaránt héamentességet élvez.

18. Az ír adóhatóság megállapította, hogy az értékesítést megelőző ügyletek mesterséges konstrukciónak minősültek, és ezért a héa megállapítása szempontjából azokat figyelmen kívül kell hagyni. Az ingatlanértékesítések után fizetendő héa összege ezért 125 746 EUR volt (amelyből le kell vonni a már megfizetett 40 000 EUR összeget).

19. A felperesek megtámadták a hivatkozott adómegállapítást, és az ügyben végül a Supreme Court of Irelandhez (legfelsőbb bíróság, Írország) fordultak, amely úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és az alábbi kérdéseket terjeszti a Bíróság elé előzetes döntéshozatalra:

„1) A Bíróság Halifax ítéletében a héa terén alkalmazandóként elismert joggal való visszaélés elve közvetlenül hatályos-e egy magánszeméllyel szemben, ha nincs olyan nemzeti jogszabályi vagy bírósági intézkedés, amely érvényre juttatja ezt az elvet olyan – a jelen ügyben szereplőhöz hasonló – helyzetben, amelyben az értékesítést megelőző ügyletek és a vevői értékesítési ügyletek (a továbbiakban együtt: a felperesek ügyletei) Commissioners által szorgalmazott átminősítése a felperesek héafizetési kötelezettségét vonná maga után, amennyiben a releváns időszakban hatályos nemzeti jogszabályi rendelkezéseknek a felperesek ügyleteire való helyes alkalmazása esetén ilyen kötelezettség nem keletkezett?

<sup>6</sup> Pontosabban a 10 évet meghaladó időtartamú bérletek héakötelezettség alá tartozó ingatlanértékesítéseknek minősülnek. Amennyiben azonban a bérlet fennállásának időtartama nem éri el a 20 évet, a visszaháramló jog után is felszámítanak héát.

- 2) Amennyiben az első kérdésre az a válasz, hogy a joggal való visszaélés elve közvetlenül hatályos a magánszeméllyel szemben akkor is, ha nincs olyan nemzeti jogszabályi vagy bírósági intézkedés, amely érvényre juttatja ezt az elvet, kellően egyértelmű és konkrét volt-e ez az elv ahhoz, hogy azt alkalmazni lehessen a felperesek olyan ügyleteire, amelyeket a Bíróság Halifax ítéletének meghozatala előtt hajtottak végre, különös tekintettel a jogbiztonság és a felperesek bizalomvédelmének elvére?
- 3) Amennyiben a joggal való visszaélés elve oly módon alkalmazandó a felperesek ügyleteire, hogy azokat át kell minősíteni:
  - a) a felperesek ügyleteivel kapcsolatban megfizetendő hea megállapítása és beszéde milyen jogi mechanizmus alkalmazásával történjen, tekintettel arra, hogy a nemzeti jog szerint nem kell héát fizetni, megállapítani és beszédni, és
  - b) a nemzeti bíróságok hogyan írhatnak elő ilyen kötelezettséget?
- 4) Annak meghatározása során, hogy a felperesek ügyletei alapvetően adóelőny megszerzésére irányultak-e, a nemzeti bíróságnak elkülönítve kell-e értékelnie az értékesítés előtti ügyleteket (amelyekkel kapcsolatban megállapítást nyert, hogy azokat kizárólag adózási megfontolásokból hajtották végre), vagy egyetlen egészként értékelendő a felperesek ügyleteinek célja?
- 5) A hatodik irányelvet átültető nemzeti jogi szabályozásként kell-e kezelni a VAT Act 4. cikkének (9) bekezdését annak ellenére, hogy az nem egyeztethető össze a hatodik irányelv 4. cikkének (3) bekezdésében foglalt jogszabályi rendelkezéssel, amelynek helyes alkalmazása esetén a felpereseket az ingatlanok első használatbavétele előtti értékesítése vonatkozásában adóalanyoknak kell tekinteni annak ellenére, hogy azt megelőzte egy másik adóköteles átruházás?
- 6) Amennyiben a 4. cikk (9) bekezdése nem egyeztethető össze a hatodik irányelvvel, a felperesek e bekezdés alapján a Bíróság Halifax ítéletében elismert elvekbe ütköző joggal való visszaélést valósítottak-e meg?
- 7) Másodlagosan, ha a 4. cikk (9) bekezdése összeegyeztethető a hatodik irányelvvel, a felperesek olyan adóelőnyre tettek-e szert, amely ellentétes az irányelv és/vagy a 4. cikk céljával?
- 8) Annak ellenére, hogy a 4. cikk (9) bekezdését nem lehet a hatodik irányelvet átültető rendelkezésként kezelni, a Bíróság Halifax ítéletében megállapított joggal való visszaélés elve vonatkozik-e a szóban forgó ügyletekre a Bíróság által a Halifax ítéletben meghatározott kritériumok alapján?"

20. A felperesek, együttesen az ír kormány és az ír adóhatóság képviselője (ez utóbbi a továbbiakban: alperes), az olasz kormány és a Bizottság írásbeli észrevételeket terjesztettek elő. Az írásbeli szakaszban részt vevő érdekelt felek – az olasz kormány kivételével – szóbeli érveket is előterjesztettek a 2017. április 27-i tárgyaláson.

#### IV. Értékelés

21. A kérdést előterjesztő bíróság nyolc kérdése négy különböző téma köré csoportosítható:

- a joggal való visszaélés tilalmának elve alkalmazandó-e a jelen ügyben (első és második kérdés) (lásd az alábbi B. pontot);

- az elv alkalmazási feltételei, nevezetesen: miként lehet megállapítani, hogy az ügylet alapvetően mire irányul (negyedik kérdés), valamint azt, hogy miben áll a hatodik héairányelv és az azt átültető nemzeti jogszabályok célja (hetedik kérdés) (lásd az alábbi C. pontot);
- a visszaélés következményei az ügyletek átminősítése és átértékelése tekintetében (harmadik kérdés) (lásd az alábbi D. pontot);
- milyen következményekkel jár, ha a héatörvény 4. cikkének (9) bekezdése nem egyeztethető össze az irányelvvel, vagy elmulasztja átültetni az irányelvet (ötödik, hatodik és nyolcadik kérdés) (lásd az alábbi E. pontot).

22. Az egyes témákat egymást követően vizsgálom meg. Mielőtt azonban áttérnék a részletes elemzésre, két bevezető megjegyzést szükséges tenni a terminológia tekintetében.

### A. Terminológiai észrevétel

23. A nemzeti bíróság az előzetes döntéshozatalra utaló határozatában a „joggal való visszaélés” (abuse of rights) kifejezést használja. A Bíróság valóban gyakran használja e szavakat, a héa területén és egyéb meghatározó területeken egyaránt. Ugyanakkor a hasonló vagy azonos jelenségek leírására a Bíróság általában véve a gyakorlatban a kifejezések széles skáláját használja ítélezési gyakorlatában. Ezek közé tartozik a hivatkozása a „visszaélésszerű magatartás tilalmának elv[ére]”,<sup>7</sup> arra, miszerint „nem lehet az uniós jogi normákra csalárd módon vagy visszaélésszerűen hivatkozni” vagy azokat „oly módon kiterjeszteni, hogy az vonatkozzon a [...] visszaélésszerű magatartás[ra] is”.<sup>8</sup> Szintén gyakori az alternatív szóhasználat, ideértve például a „kijátszás”,<sup>9</sup> „elkerülés”,<sup>10</sup> „teljesen mesterséges megállapodások” kifejezéseket.<sup>11</sup>

24. Álláspontom szerint a „joggal való visszaélés” kifejezés sokkal inkább helyénvaló magánszemélyek közötti kapcsolatokat érintő helyzetekben, ahol például valamelyik fél meglévő tulajdonjogot vagy szerződésből eredő jogot *ésszerűtlen, rosszindulatú vagy káros* módon gyakorol. Kétségtelen, hogy az adott fél e jogok birtokosa (a jogosultságok értelmében); problémát az a mód okozhat, ahogyan a szóban forgó fél e jogokat gyakorolja.

25. Ez a helyzet eltér a jelen ügyben vizsgált állítólagos visszaélés típusától, amelyben ténylegesen az uniós jogi rendelkezések *alkalmazási köre* képezi vita tárgyát, valamint az, hogy e rendelkezéseket olyan „mesterséges” módon alkalmazzák-e, amely nem felel meg a jogalkotói célnak.<sup>12</sup>

26. Más szóval kifejezve, az alapvetően magánjogi „abuse of rights” (joggal való visszaélés) kifejezéssel szemben a közjog területén a „circumvention” (kijátszás) fogalma helytállóbb annak megragadására, hogy az egész valójában mire irányul. Mivel azonban az uniós ítélezési gyakorlat és szóhasználat jelenleg széles körben használja az „abuse” (visszaélés) kifejezést, én is tartom magamat hozzá. Ugyanakkor előnyben részesítem az „abuse of law” (a joggal való visszaélés) szóhasználatot, és a jelen indítványban is ezt fogom használni, mivel legalább némileg utal e fogalom közjogi vonatkozására.

7 2015. december 17-i WebMindLicenses ítélet (C-419/14, EU:C:2015:832, 35. pont).

8 Lásd többek között: 2006. február 21-i University of Huddersfield ítélet (C-223/03, EU:C:2006:124, 52. pont); 2006. február 21-i Halifax és társai ítélet (C-255/02, EU:C:2006:121, 68. és 69. pont, valamint az ott hivatkozott ítélezési gyakorlat); 2010. december 22-i Weald Leasing ítélet (C-103/09, EU:C:2010:804, 25. pont); 2014. március 13-i SICES és társai ítélet (C-155/13, EU:C:2014:145, 29. és 30. pont); 2016. április 14-i Cervati és Malvi ítélet (C-131/14, EU:C:2016:255, 32. pont). Lásd szintén: 2010. december 22-i RBS Deutschland Holdings ítélet (C-277/09, EU:C:2010:810, 47. pont).

9 1985. január 10-i Association des Centres distributeurs Leclerc és Thouars Distribution ítélet (229/83, EU:C:1985:1, 27. pont).

10 1974. december 3-i van Binsbergen ítélet (33/74, EU:C:1974:131, 13. pont); 1994. október 5-i TV10 ítélet (C-23/93, EU:C:1994:362, 21. pont).

11 E terminológiai sokszínűség tekintetében lásd például: Cerioni, L., „The Abuse of Rights in EU Company Law and EU Tax Law: A Re-reading of the ECJ Case Law and the Quest for a Unitary Notion”, 21. kötet, *European Business Law Review*, 2010., 783–813. o.

12 A visszaélések kiterjedtebb rendszerezése, valamint a magánjogi és közjogi jellegű joggal való visszaélés közötti különbségtetelekről folytatott értekezés tekintetében lásd: Saydó, A., *Abuse of EU Law and Regulation of the Internal Market*, Hart Publishing, Oxford, 2014., 16–31. o.

27. Az egységesített terminológia hiánya továbbá mélyebben gyökerező különbözőséget tár fel a visszaélés tilalmának a Bíróság ítélkezési gyakorlatában történő megközelítése és alkalmazása tekintetében. Valójában egy még alapvetőbb kérdést fed fel: a joggal való visszaélés tilalmának létezik-e általános elve, vagy inkább területspecifikus elvei vannak?

28. A héa területén például döntő fontosságú körülmény az ügyletek „mesterséges” természete. A Bizottság alapvető álláspontja a jelen ügyben – amelyet azonban meglehetősen burkoltan adott elő – az, hogy az ügyletek mesterséges volta visszaéléssel *egyenértékű*, amennyiben csökkenti a héafizetési kötelezettséget. Ezzel ellentétben a szabad mozgás területén például kisebb jelentőséget tulajdonítanak (néha pedig semmilyen) a mesterséges jellegnek.<sup>13</sup>

29. Úgy vélem, helyénvaló elfogadni ennek a különbözőségnek a fennállását, nem pedig arra hivatkozni, hogy a joggal való visszaélés tilalmának létezik egységes uniós elve.<sup>14</sup> Ez akkor vajon azt jelenti, hogy a joggal való visszaélés tilalmának továbbra is egyetlen elve létezik, amelyet a különböző területeken eltérő módon alkalmaznak? Vagy inkább azt jelenti, hogy számos területspecifikus elv létezik?

30. Bármennyire is izgalmas ez a kérdés, nem látom szükségét annak, hogy itt részletesen foglalkozzunk vele. Gyakorlati szempontból nézve megválaszolása lényegében fogalom meghatározás kérdése, valamint attól függ, hogy e célból milyen szintű absztrakciót kívánunk alkalmazni. Az absztrakció magas szintjén a joggal való visszaélés elvének valóban létezhet olyan egységes alapötlete, amelynek elmosódott árnyéka valahol ott pislákol Platón allegorikus barlangjának falán. Amint azonban élesebb képet akarunk kapni róla, és kifejezetten vizsgáljuk az egyes konkrét jogterületeken a visszaélések egyedi körülményeit, a jelentős különbözőségek egyértelművé válnak.

31. A fenti okokból a „héa területén történő joggal való visszaélés tilalmának elvére” fogok hivatkozni, és ezen elv feltételeit és alkalmazását a héa sajátos területén belül fogom vizsgálni a jelen indítványban, amely nem új nagy elvek megalkotásával, hanem gyakorlati szempontú, földhözragadt kérdésekkel foglalkozik.

### ***B. Az első és a második kérdésről: a joggal való visszaélés tilalma elvének alkalmazhatósága a héa területén***

32. A kérdést előterjesztő bíróság első és második kérdése lényegében a joggal való visszaélést a héa területén tiltó uniós jogi elv *pontoságának szintjére és időbeli hatályára* vonatkozik. Az alapügy tényállásának megvalósulása idején a hivatkozott elv és annak alkalmazási feltételei kellően pontosak voltak-e ahhoz, hogy a jelen ügy során a gyakorlatban alkalmazhatóak legyenek?

33. Ez teljesen jogos kérés, különös tekintettel arra, hogy az alapügy tényállásának megvalósulását követően született a Halifax ítélet, amely a héa területén első alkalommal határozta meg a joggal való visszaélés tilalma elvének feltételeit, valamint alkalmazta ezt az elvet. Ugyanakkor a kérdést előterjesztő bíróság a közvetlen alkalmazhatóság, az átültető intézkedések hiánya, valamint annak vonatkozásában fogalmazta meg a kérdéseit, hogy valamely általános jogelv közvetlenül alkalmazható-e egy magánszeméllyel szemben. Ahogyan azt a jelen pontban el fogom magyarázni, a közvetlen alkalmazhatóság kérdése technikai értelemben nem releváns a Bíróság ítélkezési gyakorlatának szempontjából, ideértve az általános jogelv létezését megerősítő ítélkezési gyakorlatot.

<sup>13</sup> Lásd például: 2003. szeptember 23-i Akrich ítélet (C-109/01, EU:C:2003:491); 2014. július 17-i Torresi ítélet (C-58/13 és C-59/13, EU:C:2014:2088). E tekintetben szintén lásd: de la Feria, R., „Prohibition of Abuse of (Community) Law: the Creation of a New General Principle of EC law through Tax”, 45. kötet, Common Market Law Review, 2008., 395. és 429. o.

<sup>14</sup> Az uniós jog különböző területein fennálló jelentős különbségek megerősítése érdekében lásd például: de la Feria, R. és Vogenauer, S., (szerk.), *Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law?* Hart Publishing, Oxford, 2011.



34. A jelen pont az alábbi struktúrát követi: először általánosságban fogok foglalkozni a Bíróság ítélkezési gyakorlata (jogsabályi) végrehajtásának jellegével és hiányával, valamint az általa létrehozott általános uniós jogi alapelvekkel (1.); másodsor vizsgálni fogom a Bíróság határozatainak lehetséges időbeli korlátozásait (2.); végezetül egyesítem és alkalmazom e két gondolatmenetet a jelen ügyre (3.).

### *1. Az ítélkezési gyakorlat és az általános elvek alkalmazása és időbeli hatálya*

35. Először, a Bíróság ítélkezési gyakorlata időbeli alkalmazásának kérdését illetően az *eseti visszamenőleges hatály* az általános szabály: a Bíróság az uniós jog rendelkezéseit *ex tunc* értelmezi, amely értelmezés ezt követően valamennyi ugyanazon rendelkezést alkalmazó, folyamatban lévő (és kivételes esetben akár lezárt<sup>15</sup>) ügyben azonnal alkalmazandóvá válik. Az ítélkezési gyakorlat egyértelműsíti és meghatározza az uniós jogszabályok jelentését és alkalmazási körét, azt, hogy a hatálybalépésüktől kezdődően hogyan kell vagy kellett volna értelmezni és alkalmazni azokat. Ebből következik, hogy akár olyan jogviszonyokra is alkalmazni lehet az így értelmezett, szóban forgó jogszabályokat, amelyek a Bíróság ítéletét (ítéleteit) megelőzően merültek fel és alakultak ki.<sup>16</sup>

36. Figyelemmel a Bíróság ítélkezési gyakorlatának lehetséges alkalmazására, az egyes rendelkezéseket „beoltják” azzal az értelmezéssel, amellyel a Bíróság látja el őket az ítélkezési gyakorlatában. A hatalmi ágak szétválasztásával<sup>17</sup> vagy „horizontális és vertikális megosztásával” összhangban<sup>18</sup> a Bíróság feladata a jog megtalálása, nem pedig létrehozása.<sup>19</sup>

37. A fenti okokból az uniós ítélkezési gyakorlatot nem kell „átültetni” ahhoz, hogy érvényesüljön. Előfordulhat, hogy az ítélkezési gyakorlatot (részben) kodifikálják. Más esetekben a szóban forgó ítélkezési gyakorlatot figyelembe veszik a vonatkozó jogszabályok új változatának elfogadásakor vagy e jogszabályok módosításakor. Ez mind lehetséges; a hivatkozott ítélkezési gyakorlat alkalmazhatóságának azonban kétségtől nem előfeltétele. Az ítélkezési gyakorlat érvényesüléséhez nem szükséges, hogy azt jogszabályba foglalják.

38. Másodsor, az általános elvek tekintetében természetesen fel lehet vetni, hogy mivel *általánosak és elvek*, a létezésük „felfedezését” követően mindenféle időbeli korlátozás nélkül alkalmazandóak. Ilyenformán függetlenek az őket előidéző vagy akár végrehajtó bármiféle jogszabálytól és az ilyen jogszabály saját időbeli korlátaitól.

39. Számos szinten úgy vélem azonban, hogy az általános elvek alkalmazására vonatkozó időbeli korlátozások teljes hiánya nem túl észszerű felvetés. Eltekintve az összes elméleti és ontológiai kérdéstől, számos gyakorlati megfontolás is felmerül. Az egyik különösen szembetűnő: amennyiben valamely általános uniós jogi elv fennállását hitelt érdemlően csak a Bíróság olyan határozata erősítheti meg, amelynek időbeli hatálya maga is korlátozott, úgy maga az ugyanezen határozattal megállapított általános elv rendelkezhet-e nem csupán ugyanolyan *eseti visszamenőleges hatállyal*, hanem lényegében olyan *teljes visszaható hatályú alkalmazhatósággal*, amely túlmutat a Bíróság ítélkezési gyakorlatára általában alkalmazandó szabályokon?

15 Lásd e tekintetben: 2004. január 13-i Kühne & Heitz ítélet (C-453/00, EU:C:2004:17, 28. pont) vagy 2007. július 18-i Lucchini ítélet (C-119/05, EU:C:2007:434, 63. pont).

16 2007. március 6-i Meilicke és társai ítélet (C-292/04, EU:C:2007:132, 34. pont).

17 Lásd például: Steiner, E., „Comparing the Prospective Effect of Judicial Rulings across Jurisdictions”, Springer International Publishing, Svájc, 2015., 12–13. o.; és Lang, M., „Limitation of temporal effects of CJEU judgments: Mission impossible for the governments of EU Member States”, in Popelier, P. és társai (szerk.) *The Effects of Judicial Decisions in Time*, Intersentia, Cambridge, 2014., 245. o.

18 Lenaerts, K. és Gutiérrez-Fons, J.A., „The Constitutional Allocation of Powers and General Principles of EU law”, 47. kötet, *Common Market Law Review*, 2010., 1629. és 1645–1649. o.

19 A tagállamok magasabb szintű bírósági döntései szerepének megítélésében mélyen gyökerező szempontok tekintetében lásd például a következő általános összehasonlító jelentéseket: McCormick, D. N. és Summers, R. S., (szerk.), *Interpreting Precedents: A Comparative Study*, Ashgate Publishing, Dartmouth, 1997. Ugyanakkor ettől különböző, azonban semmiképpen sem új keletű vita tárgyát képezi az az eset, ahol az adott ügyben a jog megtalálása véget ér, és megindul a jogalkotási folyamat. Arthur Goodhart már 1934-ben úgy hivatkozott erre, hogy az évszázadok óta meghatározza az angol és amerikai jogi gondolkodást (Goodhart, A. L., *Precedent in English and Continental Law*, Stevens and Sons, London, 1934., 14. o.). Lásd szintén: Cross, R. és Harris, J. W., *Precedent in English Law*. 4. kiadás, Clarendon Press, Oxford, 1991., 27–34. o.

40. Így az uniós jog olyan általános elve, amelynek fennállását a Bíróság határozata erősítette meg, valamennyi gyakorlati megfontolásból ugyanolyan jellemzőkkel fog *rendelkezni* – figyelemmel az itt hivatkozott két alapvető szempontra –, mint a Bíróság ítélkezési gyakorlata: szintén alkalmazni kell a folyamatban lévő ügyekben, és az alkalmazása nem igényel különös átültetést.

41. A fenti okokból a „közvetlen alkalmazhatóság” és a konkrét átültetés nem előfeltétele az uniós jog általános elvei alkalmazásának.<sup>20</sup> Az ügyletek értékelése során az uniós héaszabályokat és az azokat átültető nemzeti jogszabályokat az ítélkezési gyakorlat által létrehozott általános elvek figyelembevételével és azoknak megfelelően kell alkalmazni, ideértve a joggal való visszaélés tilalmának elvét a héa területén. Sőt, ez a helyzet a Halifax ítélet megelőzően létrejött ügyletek esetében is, amelyek értékelése azonban a hivatkozott ítélet meghozatalakor még mindig folyamatban volt.

## 2. Időbeli korlátozások

42. A Bíróság néhány alkalommal korlátozta ítéleteinek időbeli alkalmazhatóságát. Az ilyen korlátozások kivételesek.<sup>21</sup> A Bíróság csak akkor tesz ilyet, ha azt kényszerítő jogbiztonsági okok megkövetelik,<sup>22</sup> valamint két feltétel teljesülése esetén, nevezetesen, hogy „az érintetteknek jóhiszeműeknek kell lenniük, valamint súlyos nehézségek veszélyének kell fennállnia” az ítélet következtében.<sup>23</sup> Továbbá, amennyiben már létezik az adott tárgyra vonatkozó ítélkezési gyakorlat, a Bíróság nem fog megállapítani ilyen korlátozásokat.<sup>24</sup>

43. Valamennyi hivatkozott feltételnek és azok alkalmazásának van egy közös vonása: az előreláthatóság. Ez az oka például annak is, hogy a Bíróság kivételesen miért csak az első olyan ügyben állapít meg esetleg időbeli korlátozásokat, amelyben a jog egyfajta értelmezését adta, az ezt követően meghozott, és ugyanezt a megközelítést megerősítő határozatok esetében azonban nem. Másfelől azt is tudomásul kell venni, hogy általában minél jobban kidolgozza a Bíróság a jogot az értelmezett rendelkezések konkrét szövegéhez képest, kétségekívül annál nehezebbé válik fenntartani a hivatkozott bírósági kijelentések teljes körű *ex tunc* alkalmazását.<sup>25</sup>

## 3. A jelen ügyben való alkalmazás

44. A fenti 1. és 2. pontban felvetett általános javaslatok a kérdést előterjesztő bíróság első és második kérdése megválaszolásának alapjául szolgálnak.

45. A Halifax ítélet óta (feltéve, hogy teljesültek az „objektív” és „szubjektív” feltételek) a joggal való visszaélés tilalmának elve relevanciája esetén ezen elv a héa területén valamennyi folyamatban lévő ügyben alkalmazandóvá vált, anélkül hogy a tagállamok részéről a szóban forgó elvet átültető konkrét intézkedésekre lenne szükség.

20 Lásd ebben az értelemben a héa területén történő joggal való visszaélés tekintetében: 2014. december 18-i Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti és társai ítélet (C-131/13, C-163/13 és C-164/13, EU:C:2014:2455, 54–60. pont).

21 Lásd például: 1976. április 8-i Defrenne ítélet (43/75, EU:C:1976:56, 72. pont); 1994. szeptember 28-i Vroege ítélet (C-57/93, EU:C:1994:352, 21. pont).

22 1976. április 8-i Defrenne ítélet (43/75, EU:C:1976:56, 74. pont); 1994. szeptember 28-i Vroege ítélet (C-57/93, EU:C:1994:352, 21. pont).

23 1994. szeptember 28-i Vroege ítélet (C-57/93, EU:C:1994:352, 21. pont). Lásd szintén: 2000. október 12-i Cooke ítélet (C-372/98, EU:C:2000:558, 42. pont). Általánosságban lásd például: Düsterhaus, D., „*Eppur Si Muove!* The Past, Present and (possible) Future of Temporal Limitations in the Preliminary Ruling Procedure”, Yearbook of European Law, 2016.

24 2000. május 23-i Buchner és társai ítélet (C-104/98, EU:C:2000:276, 40. pont).

25 Hozzá lehet tenni, hogy a probléma semmiképpen sem új keletű, és semmi esetre sem korlátozódik az uniós jogrendre. Összehasonlító áttekintésért lásd például: a fenti 17. lábjegyzetben hivatkozott Steiner, E. vagy a fenti 17. lábjegyzetben hivatkozott Popelier, P. és társai.

46. Konkrétan megfogalmazva, az ügyletek értékelése céljából a tagállami adóhatóságoknak a szóban forgó elv figyelembevételével kell értelmezniük és alkalmazniuk a hatodik héairányelvet és a hivatkozott irányelvet átültető nemzeti intézkedéseket. Szintén ez a helyzet a Bíróság Halifax ítélete idején még folyamatban lévő azon értékelésekkel összefüggésben, amelyek az ítélet meghozatala időpontjánál korábbi ügyletekre vonatkoztak.

47. Értem a kérdést előterjesztő bíróság azzal kapcsolatos aggályait, hogy az ilyen megközelítés akkor is felvethet a jogbiztonsággal kapcsolatos kérdéseket, ha teljes mértékben megfelel a Bíróság ítélkezési gyakorlatának időbeli hatályára vonatkozó, fentiekben vázolt általános szabályoknak. Ez azonban álláspontom szerint nyilvánvalóan nem olyan típusú kivételes eset, amely indokolhatná a Halifax ítélet időbeli hatályának esetleges korlátozását. E tekintetben öt szempontot különösen szeretnék hangsúlyozni.

48. Először, a Bíróság a „visszaélésszerű magatartás” vagy a „joggal való visszaélés” tilalmát már az 1970-es évek óta számos alapvető területen alkalmazza, és nem az e területekre jellemző sajátosságok szerint.<sup>26</sup> E fogalom ilyen széleskörű használata annak megerősítésére szolgál, hogy „olyan általános jelleggel [rendelkezik], amely a jogi alapelvekben jellegüknel fogva benne rejlik”<sup>27</sup>.

49. Másodszor, 1977-től kezdődően a hatodik héairányelv számos rendelkezése, ideértve 13. cikkének B. részét, kifejezetten hivatkozott a visszaélések megakadályozására.<sup>28</sup> Ezért, ha csak végigolvassuk a hatodik héairányelv rendelkezéseit, egyáltalán nem érhet meglepetésként, hogy a hivatkozott irányelv rendszerében megtalálható az adókikerülésekre és a visszaélésekre vonatkozó tilalom. Még általánosabban, az Unió pénzügyi érdekeinek védelmére vonatkozó követelményként a jogalkotó több mint két évtizeddel korábban szintén kifejezetten megerősítette a joggal való visszaélés tilalmát a 2988/95 rendeletben.<sup>29</sup>

50. Harmadszor, a fent említett rendeletben foglalt tilalom két feltételt fektetett le a visszaélés megállapítására: egy objektív feltételt (teljesült-e a jogalkotói cél) és egy szubjektív feltételt (az ügyletek mesterséges jellege).<sup>30</sup> 2000-ben (vagyis az alapügybeli tényállást megelőzően) a Bíróság az Emsland-Stärke ítéletében már úgy azonosította ugyanezeket a feltételeket, hogy azok a joggal való visszaélés általános tilalmának alapjául szolgálnak. Amikor a Bíróság 2006-ban a Halifax ítéletben megerősítette, hogy ezek a feltételek a héa területén is érvényesülnek, e feltételeket nem módosította.<sup>31</sup>

51. Amint azt már láttuk,<sup>32</sup> a joggal való visszaélés tilalma elvének a különböző területeken történő konkrét alkalmazása tekintetében eltérések találhatók. A Bíróság Halifax ítélete valóban először állapította meg a szóban forgó elv feltételeit és alkalmazását kifejezetten a héa területén. Mindazonáltal, figyelemmel valamennyi imént megvitatott szempontra, az elv ezen értelmezése nyilvánvalóan nem volt meglepő vagy forradalmi, és nem tért el a meglévő ítélkezési gyakorlattól. Szintén összhangban volt a hatodik héairányelvben és az Unió pénzügyi érdekeinek védelméről szóló rendeletben már megjelent, a visszaélések megakadályozására vonatkozó hivatkozásokkal.

26 Példák felsorolásáért lásd: Poiães Maduro főtanácsnok Halifax és társai ügyre vonatkozó indítványa (C-255/02, EU:C:2005:200), 41. lábjegyzet; vagy (a fenti 14. lábjegyzetben hivatkozott) de la Feria, R. és Vogenauer, S., szerinti önálló érdemi fejezetek. A Schammo, P. által előadottak szerint „a joggal való visszaélésekre vonatkozó ítélkezési gyakorlat jelenleg az uniós jog teljes spektrumát érinti”, (Schammo, P., „Arbitrage and Abuse of Rights in EC Legal System”, 14. kötet, *European Law Journal*, 2008., 359. o.). Vagy pedig érthetőbben, ha nem is teljesen optimistán mondva: „az Unió jogában a visszaélések mindenhol jelen vannak” (a fenti 12. lábjegyzetben hivatkozott Saydé, A., 13. o.).

27 2009. október 15-i Audiolux és társai ítélet (C-101/08, EU:C:2009:626, 50. pont).

28 Lásd szintén: a 13. cikk A. része, a 14. és 15. cikk, amelyek az „adókijátszások[ra], az adókikerülések[re] és a [...] visszaélések[re]” hivatkoznak. A 13., 14., 15. és 27. cikk, valamint a 28c. és 28k. cikk szintén hivatkozik az „adókikerülések[re]” (a tényállás megvalósulása idején hatályos változat szerint).

29 Lásd: az Európai Közösségek pénzügyi érdekeinek védelméről szóló, 1995. december 18-i 2988/95/EK, Euratom tanácsi rendelet (HL 1995. L 312., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 1. fejezet, 1. kötet, 340. o.) 4. cikkének (3) bekezdése.

30 A 2988/95 rendelet 4. cikkének (3) bekezdése szerint „Azok a cselekmények, amelyekről megállapítható, hogy céljuk az adott ügyben alkalmazandó közösségi jog célkitűzéseivel ellentétes előnyszerzés azáltal, hogy mesterséges módon teremtik meg az előny megszerzéséhez szükséges feltételeket, az előny megszerzésének meghiúsulását vagy annak elvonását eredményezik”.

31 2000. december 14-i Emsland-Stärke ítélet (C-110/99, EU:C:2000:695).

32 A jelen indítvány fenti 29. pontja.

52. Negyedszer, valamely ítélet időbeli hatályának korlátozása már így is kihívásokat jelent a jog tárgyilagossága tekintetében.<sup>33</sup> Ezért kizárólag magában az ítéletben szabad meghozni az ítélet időbeli hatályának korlátozására irányuló valamennyi döntést. Mivel maga a Halifax ítélet nem állapított meg ilyen korlátozást, nehéz belátni, hogy – rendkívüli körülmények kivételével – egy évtizeddel később miért kellene ilyen alkalmazni, ráadásul egy eltérő ügygel kapcsolatban.

53. Ötödször, a fentebb említetteknek megfelelően<sup>34</sup> valamely ítélet időbeli hatálya korlátozásának egyik előfeltétele, hogy az ezt, a számukra kedvező korlátozást kérelmező felek jóhiszeműen jártak el. Tény, hogy a „rosszhiszeműség” nem önálló feltétele a visszaélés megállapításának (és arra valóban semmi sem utal, hogy a felperesek rosszhiszeműen jártak el). Ugyanakkor, amennyiben a visszaélés megállapítására vonatkozó objektív és szubjektív feltételek teljesültek, a Bíróság valamely ítélete időbeli hatályának korlátozására irányuló rendkívüli lépés megindokolása érdekében némiképp következetlenné tűnik arra a megállapításra jutni, hogy az adóalany mindazonáltal teljesen jóhiszeműen járt el.

54. Végezetül, amint azt a Bíróság már megerősítette, olyan ügyekben, amelyekben teljesültek a visszaélés feltételei, az adóalany nem hivatkozhat a jogbiztonságra vagy a bizalomvédelemre annak érdekében, hogy valamelyest legitímálja az ilyen visszaélést.<sup>35</sup>

55. Ebből következően nem látom indokát annak, hogy a jelen ügygel összefüggésben miért kellene korlátozni a Halifax ítélet időbeli hatályát.

#### 4. Következtetés

56. Ezen megfontolásokra tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság a kérdést előterjesztő bíróság első és második kérdésére a következőképpen válaszoljon:

A hatodik héairányelv és a hivatkozott irányelvet átültető nemzeti intézkedések rendelkezéseit a joggal való visszaélés tilalmának általános uniós jogi alapelveire figyelemmel kell értelmezni a héa területén. Ez irányadó:

- a hivatkozott alapelv „érvényesülését biztosító” jogalkotási vagy ítélkezési nemzeti intézkedések hiányában,
- a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévőhöz hasonló ügyekben, amelyekben a Bíróság 2006. február 21-i Halifax és társai ítéletét (C-255/02, EU:C:2006:121) megelőzően teljesítették a vonatkozó ügyleteket.

#### ***C. A negyedik és hetedik kérdésről: a joggal való visszaélés elvének feltételei és alkalmazása a héa területén***

57. A kérdést előterjesztő bíróság a negyedik és hetedik kérdésével a joggal való visszaélés megállapításának feltételeivel kapcsolatban vár iránymutatást. Jóllehet végső soron a nemzeti bíróság feladata megállapítani a hivatkozott feltételek teljesülését,<sup>36</sup> a Bíróság segítséget nyújthat ehhez annak tisztázása révén, hogy miként kell e feltételeket értelmezni és alkalmazni.

<sup>33</sup> 1976. április 8-i Defrenne ítélet (43/75, EU:C:1976:56, 71. pont).

<sup>34</sup> A jelen indítvány 42. pontja.

<sup>35</sup> Lásd: 2000. június 8-i Breitsohl ítélet (C-400/98, EU:C:2000:304, 38. pont); 2014. december 18-i Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti és társai ítélet (C-131/13, C-163/13 és C-164/13, EU:C:2014:2455, 60. pont), amely tükrözi a *nemo propriam turpitudinem allegare potest* latin közmondást.

<sup>36</sup> 2000. december 14-i Emsland-Stärke ítélet (C-110/99, EU:C:2000:695, 54. pont); 2006. február 21-i Halifax és társai ítélet (C-255/02, EU:C:2006:121, 76. pont).

### 1. A visszaélés megállapításának két feltétele a héával kapcsolatos ügyekben

58. Valamely visszaélészerű magatartás fennállásának megállapítása érdekében a tagállam adóhatóságának két feltétel teljesülését kell bizonyítania.

59. Először, egyértelműnek kell lennie, hogy „a hatodik irányelv és az azt átültető nemzeti jogszabályok vonatkozó rendelkezéseiben előírt feltételek formális fennállása ellenére az érintett ügyletek eredménye olyan adóelőny megszerzése lenne, amely ellentétes a fenti rendelkezések célkitűzéseivel” (a továbbiakban: objektív feltétel). Másodsor, „az objektív elemek összességéből következnie kell annak, hogy az érintett ügyletek alapvető célja az adóelőny megszerzése” (a továbbiakban: szubjektív feltétel).<sup>37</sup>

60. E két feltétel különálló, különböző és kumulatív. Ez számomra egyértelműen kiderül abból a módból, ahogyan a Bíróság ítélkezési gyakorlatában általában meghatározzák ezeket, valamint ahogyan konkrét ténybeli helyzetek tekintetében értelmezésre kerülnek. Az „objektív” feltétel a jogalkotó jogi célkitűzésével kapcsolatos, valamint azzal, hogy e cél teljesült-e. A „szubjektív” feltétel a végrehajtott ügyletek gyakorlati céljával függ össze. A hivatkozott feltételeket az alábbiakban egymást követően fogom vizsgálni.

### 2. Az objektív feltétel: az adóelőny ellentétes-e a „vonatkozó rendelkezések” célkitűzésével?

61. A hetedik kérdés arra vonatkozik, hogy a felperesek olyan adóelőnyre tettek-e szert, amely ellentétes a nemzeti jogszabályok és az irányelv céljával? A Bíróság csak annyiban rendelkezik hatáskörrel e kérdés megválaszolására, amennyiben az az irányelv céljával kapcsolatos.

62. Előre kell bocsátani, hogy az adóhatóság számára csábító lehet annak kijelentése, hogy az adóalanyok részéről az államnak történő pénzáttulás képezi a hatodik héairányelv célját. Ezért a költségvetési bevételek bármely csökkenése, vagyis bármiféle „adóoptimalizálás” ellentétes lenne az adójogszabályok ilyen átfogó céljával.

63. Az ilyen felvetés nyilvánvalóan nem helytálló. A Bíróság számos alkalommal megerősítette, hogy „a vállalkozó adómentes és adóköteles ügyletek közötti választása számos tényezőn alapulhat, beleértve a héarendszerrel összefüggésben felmerülő adómegfontolásokat [...] az adóalanyoknak joguk van az üzleti tevékenység folytatásának legkevésbé adóztatott módját választani”<sup>38</sup>.

64. Más szóval kifejezve, nincsen az adó lehetséges maximumának megfizetésére vonatkozó jogi kötelezettség. Ezért a Halifax ítéletben megállapított szempontrendszer objektív feltételével elérni kívánt „célkitűzés” nem egyezhet meg egyszerűen valamennyi adójogszabály átfogó céljával: az adóbeszedéssel. Mi lehet akkor a konkrét „célkitűzés” ebben az összefüggésben?

<sup>37</sup> 2006. február 21-i Halifax és társai ítélet (C-255/02, EU:C:2006:121, 86. pont).

<sup>38</sup> Lásd például: 2006. február 21-i Halifax és társai ítélet (C-255/02, EU:C:2006:121, 73. pont); 2010. december 22-i Weald Leasing ítélet (C-103/09, EU:C:2010:804, 27. pont).

a) A „vonatkozó rendelkezések” céljára vonatkozó ítélkezési gyakorlat

65. Azzal kezdem, hogy az alább következő magyarázat szempontjából kulcsfontosságú alapvető megállapítást teszek a kérdés megfogalmazásával kapcsolatban, nevezetesen: az ítélkezési gyakorlat nem általában véve „az irányelv”, hanem annak „vonatkozó rendelkezései” célkitűzései teljesülésének elmaradására hivatkozik.<sup>39</sup> Ezt kellően alátámasztja e feltétel Bíróság általi gyakorlati alkalmazása.<sup>40</sup> Ebből következően annak megállapításához, hogy az objektív feltétel teljesült, főszabály szerint szükséges i. a „vonatkozó rendelkezések” azonosítása, ii. e rendelkezések céljának azonosítása, valamint iii. annak igazolása, hogy a célkitűzés nem teljesült.<sup>41</sup>

66. Az ítélkezési gyakorlat közelebbi elemzése feltárja, hogy a cél azonosítására szolgáló fenti vizsgálatot némileg eltérő módokon kezelik. Ennek bemutatása, valamint a jelen ügyben a vonatkozó rendelkezések célja értékelésének előkészítése érdekében az alábbiakban három példával fogok szolgálni a héa területéről: a Halifax ítélet, a Part Service ítélet és a WebMindLicences ítélet.<sup>42</sup>

67. A Halifax ítéletben lényegében abból fakadt a visszaéléssel kapcsolatos aggály, hogy az ügyletek megválasztása révén a Halifax csoporthoz tartozó társaságok az áthárított adó tekintetében meg tudták őrizni az adómentességüket, ugyanakkor a hivatkozott ügyletek tekintetében le tudták vonni az összes előzetesen felszámított adót. A Bíróság úgy értelmezte a hatodik héairányelv 17. cikkének (2), (3) és (5) bekezdését, hogy az előzetesen felszámított adó levonására vonatkozó, az adósemlegesség elvével összhangban értelmezett jogosultság fennállásához szükséges, hogy a beszerzési ügylet kapcsolatban álljon az értékesítési ügylettel.<sup>43</sup> Amennyiben az adóalany általában *nem* köt olyan ügyleteket, amelyek megfelelnek az adólevonási szabályoknak, és lehetővé teszik a teljes körű adólevonást, e szabályok céljával ellentétes lenne, ha az adóalanyok teljes egészében megengednék az előzetesen felszámított héa levonását.<sup>44</sup>

68. A Part Service ügyben<sup>45</sup> az érintett társaságok a gépjárművek lízingbe adására vonatkozó lízingszerződéseket szétbontották különálló részekre (ideértve a biztosítást, finanszírozást, közvetítést és bérbeadást). A Bíróság azon szabályra hivatkozott, amely szerint több, alakilag különálló ügyletet mindazonáltal együttesen kell értékelni, ha „akár csak egyszerűen objektív vizsgálat során megállapítást

39 Lásd például: 2006. február 21-i Halifax és társai ítélet (C-255/02, EU:C:2006:121, 74. pont); 2010. december 22-i Weald Leasing ítélet (C-103/09, EU:C:2010:804, 29. pont); jóllehet a joggal való visszaélés tilalma elvének más alkalmazási területein léteznek néhány korlátozott számú kivétel (lásd például: 2016. április 14-i Cervati és Malvi ítélet (C-131/14, EU:C:2016:255, 33. pont), amely „vonatkozó rendelkezése[k]” helyett inkább „szabályozás[ra]” hivatkozik).

40 Lásd például a héával összefüggésben: 2006. február 21-i Halifax és társai ítélet (C-255/02, EU:C:2006:121, 79. és 80. pont) (a hatodik héairányelv 17. cikke); 2008. február 21-i Part Service ítélet (C-425/06, EU:C:2008:108, 60. pont) (a hatodik héairányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontja); 2015. december 17-i WebMindLicences ítélet (C-419/14, EU:C:2015:832, 38. és 41. pont) (a 2006/112 irányelv 43. cikke és 56. cikke (1) bekezdésének k) pontja, amelyet felváltott a 45. cikk és az 59. cikk k) pontja, a 2008. február 12-i 2008/8/EK tanácsi irányelvvel [HL 2008. L 44., 11. o.] történt módosítás nyomán) (a 2006/11 irányelv váltotta fel a hatodik héairányelvet). Ezt a körülményt az „objektív feltétel” háttére is vitathatatlanul tükrözi, amennyiben az utólagos visszatekintés lehetővé teszi e háttér rekonstrukcióját. Ezért az állítólagos visszaélésekkel kapcsolatos ügyekben a Bíróság már azt megelőzően is vizsgálta a konkrét rendelkezések célkitűzésének teljesülését, hogy az Emsland-Stärke ítéletben, majd később a héa területén a Halifax ítéletben meghatározta volna a kettős szempontrendszert (lásd például: 1998. május 12-i Kefalas és társai ítélet [C-367/96, EU:C:1998:222, 23. pont]); 2000. március 23-i Diamantis ítélet [C-373/97, EU:C:2000:150, 33. és 34. pont], amelyek egyaránt a biztosítékok egyenértékűvé tétele céljából a részvénytársaságok alapításának, valamint ezek tőkéje fenntartásának és módosításának tekintetében a tagállamok által a társasági tagok és harmadik személyek érdekei védelmében a Szerződés 58. cikkének (2) bekezdése szerinti társaságoknak előírt biztosítékok összehangolásáról szóló, 1976. december 13-i 77/91/EGK második tanácsi irányelv [HL 1977. L 26., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 17. fejezet, 1. kötet, 8. o.] 25. cikkének (1) bekezdésével kapcsolatosak).

41 Megjegyzem, hogy az Emsland-Stärke ügyben, amelyből a hivatkozott feltétel ered, a Bíróság nem vizsgálta ezt a feltételt, hanem mindössze megállapította, hogy „a Bundesfinanzhof szerint az első előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésben ismertetett tények alapján megállapítható, hogy a közösségi jogszabályok célkitűzése nem teljesült”. 2000. december 14-i Emsland-Stärke ítélet (C-110/99, EU:C:2000:695, 55. pont).

42 2006. február 21-i Halifax és társai ítélet (C-255/02, EU:C:2006:121); 2008. február 21-i Part Service ítélet (C-425/06, EU:C:2008:108); 2015. december 17-i WebMindLicences ítélet (C-419/14, EU:C:2015:832).

43 2006. február 21-i Halifax és társai ítélet (C-255/02, EU:C:2006:121, 79. pont).

44 2006. február 21-i Halifax és társai ítélet (C-255/02, EU:C:2006:121, 80. pont). Lásd azonban a Weald Leasing ítéletet és az RBS-ítéletet, amely láthatóan valamelyest eltérő megközelítést alkalmazott: 2010. december 22-i Weald Leasing ítélet (C-103/09, EU:C:2010:804); 2010. december 22-i RBS Deutschland Holdings ítélet (C-277/09, EU:C:2010:810, 44–45. pont).

45 2008. február 21-i Part Service ítélet (C-425/06, EU:C:2008:108).

nyer, hogy [...] egyetlen főszolgáltatást alkot[nak]”<sup>46</sup>. Az ilyen esetekben a szolgáltatások elkülönített héaszempontú kezelése „ellentétes [...] [lenne] a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdése a) pontjának céljával, nevezetesen a vevő vagy a szolgáltatás címzettje által fizetett teljes ellenérték megadóztatásával”<sup>47</sup>.

69. A WebMindLicences ítéletben<sup>48</sup> az érintett társaságok között ügyletek sorozata jött létre, amelyek alapján a vonatkozó licenceket látszólag Portugáliából, nem pedig Magyarországról biztosították (az utóbbi tagállamban az ilyen típusú ügyleteket sokkal magasabb összegű héafizetési kötelezettség terhelte). A Bíróság a szóban forgó ügyben hozott ítéletében a 2006/112 héairányelv szolgáltatásnyújtás teljesítési helyére vonatkozó konkrét intézkedéseinek céljára összpontosított.<sup>49</sup> Megállapította, hogy nincsen szó visszaélésről, ha a szolgáltatásokat valóban Portugáliából nyújtották. Ugyanakkor „ez nem vonatkozik arra az esetre, ha a szolgáltatásokat valójában [Magyarországon] nyújtották”.

70. Valamennyi fenti ügyből egyértelműen látszik, hogy figyelemmel voltak az alkalmazandó irányelv konkrét rendelkezéseinek célkitűzésére, és azt figyelembe kell venni annak eldöntése során, hogy az „objektív feltétel” teljesült-e.

#### *b) A Bizottság e két feltétel összevonására vonatkozó javaslata*

71. Egyik írásbeli észrevétel sem jelöli meg egyértelműen és kifejezetten, hogy a jelen ügyben a lehetséges visszaélés azonosítása céljából melyek a „vonatkozó rendelkezések”.

72. A tárgyaláson a Bizottság a héa kivetésére vonatkozó és a jelen ügy szempontjából releváns rendelkezések összességére vagy körére hivatkozott, és a hatodik héairányelv 2. cikkének (1) bekezdését, 4. cikke (3) bekezdésének a) pontját, valamint 13. cikke B. részének g) pontját idézte. A Bizottság a tárgyaláson előadta továbbá, hogy a hivatkozott rendelkezések célja az ügyletek „helyes alkalmazásának” vagy „általános szabályok szerint történő adóztatásának” biztosítása.

73. Azzal egyetértek, hogy ezek az alkalmazandó rendelkezések.<sup>50</sup> A cél meghatározására vonatkozó állítást azonban nem tartom meggyőzőnek. A Bizottság egyszerűen körkörös érvelést alkalmaz.

74. Nyilvánvalóan kívánatos, hogy a hatodik héairányelv valamennyi rendelkezését helyesen alkalmazzák annak érdekében, hogy az ügyletek adóztatása az általános szabályok szerint történjen. Itt azonban pontosan ez a kérdés: mi tekinthető helyes adómegállapításnak? A jelen ügyben az egész probléma abból a körülményből fakad, hogy létezik egy „technikailag” helyes adómegállapítás. A Halifax ítélet szavaival élve „a hatodik irányelv [...] vonatkozó rendelkezéseiben előírt feltételek[et] formális[an]”<sup>51</sup> valamennyi ügyletre alkalmazták.

75. A Bizottság, miután arra a tárgyaláson rákérdeztek, egyértelműsítette, hogy arra gondolt, hogy *a vonatkozó rendelkezések célja a tényleges, érdemi működés megadóztatása*. Mivel a hosszú távú bérlet és a rövid távú bérlet nem valódi volt, hanem fiktív, azokat figyelmen kívül kell hagyni.

46 2008. február 21-i Part Service ítélet (C-425/06, EU:C:2008:108, 52. pont).

47 2008. február 21-i Part Service ítélet (C-425/06, EU:C:2008:108, 60. pont).

48 2015. december 17-i WebMindLicences ítélet (C-419/14, EU:C:2015:832).

49 Eredetileg a 2006/112 héairányelv 43. cikke és 56. cikke (1) bekezdésének k) pontja, a 2008/8 irányelv általi módosítását követően pedig 45. cikke és 59. cikkének k) pontja.

50 Igaz ugyan, hogy a 2. cikk (1) bekezdése ehhez keveset tesz hozzá, és arra mint releváns rendelkezésre bármely termékértékesítéssel kapcsolatos ügyben hivatkozni lehet (lehetett volna rá hivatkozni például a fentiekben tárgyalt Halifax ítéletben vagy Part Service ítéletben, erre azonban nem került sor).

51 2006. február 21-i Halifax és társai ítélet (C-255/02, EU:C:2006:121, 74. pont).

76. Pillanatnyilag felteszem, hogy a Bizottságnak igaza van, és a hivatkozott rendelkezések célkitűzése a „tényleges, érdemi ügyletek” megadóztatására irányul. Amennyiben ez így van, a hangsúly gyakorlatilag teljes mértékben az Emsland-Stärke ítéletben és a Halifax ítéletben lefektetett, a visszaélés megállapítására szolgáló szempontrendszer második, „mesterséges jellegre” vonatkozó vagy „szubjektív” feltételére tevődik át. Ezért amennyiben teljesül ez a feltétel, és az ügylet valóban mesterséges (nem pedig „valós” vagy „érdemi”), úgy a héaszabályok ezekre az ügyletekre történő *a fortiori* alkalmazása nem töltheti be a célját.<sup>52</sup>

77. Az arra vonatkozó kérdés, hogy mely ügyletek minősülnek „valósnak” vagy „érdeminek” és ezzel szemben melyek „mesterségesek” vagy „fiktívek”, teljes mértékben meghatározóvá válik. A két feltétel egybeolvad.

78. Álláspontom szerint számos jelentős probléma van ezzel a megközelítéssel. Négyet fogok közülük kiemelni.

79. Először, ténylegesen megszünteti a Halifax ítéletben megállapított szempontrendszer első elemét. Nem ezt tartom a helyes megközelítésnek, amennyiben azonban mégis az, úgy ezt fontos kifejezetten rögzíteni. Például a Halifax ítélet is megerősítette, hogy, „amint a Bíróság több ízben kimondta, a közösségi jognak biztosnak, alkalmazásának pedig a jogalanyok számára kiszámíthatónak kell lennie [...] A jogbiztonság követelményének még szigorúbban kell érvényesülnie a pénzügyi következményekkel járó szabályok esetén annak érdekében, hogy az érintettek pontosan megismerhessék a rájuk rótt kötelezettségek mértékét”<sup>53</sup>.

80. Nem lehet palástolni azt a tényt, hogy feszültség van a joggal való visszaélés tilalmának elve és a jogszerűség, valamint a jogbiztonság elve között. Ezért fontos, hogy annak feltételei a lehető legegyszerűbbek legyenek.<sup>54</sup> Szintén megjegyzem, hogy a fenti, a Halifax ítélet folyamatban lévő ügyekben történő azonnali alkalmazásának indoklására vonatkozó érvelés részben azon a feltevésen alapult, hogy a visszaélés megállapításának feltételei legalább 2000 óta, vagyis az Emsland-Stärke ítélet meghozatalának napjától egyértelműek voltak.<sup>55</sup> Amennyiben a hivatkozott ügyben megfogalmazott két feltétel most egybeolvad, ez az előfeltevés álláspontom szerint többé nem állja meg a helyét.

81. Másodszor, még ha fenn is tartanánk, hogy e két feltétel technikailag továbbra is érvényesül,<sup>56</sup> jóllehet mindkét feltétel tekintetében meghatározó szempont a „mesterséges jelleg”, úgy vélem, hogy egy ilyen megközelítés legalábbis nehézkesen egyeztethető össze a korábbi ítélkezési gyakorlatban, mint például a Halifax ítéletben, Parts Service ítéletben és WebMindLicences ítéletben elfogadott megközelítéssel,<sup>57</sup> amely egyértelműbben megjelölte a kérdéses rendelkezéseket és azok célkitűzéseit.

52 Ez a javaslat rendkívül közel áll ahhoz, amit a Bizottság az Emsland-Stärke ügyben feltett kérdésre megoldásként javasolt, amelyet azonban a Bíróság nem követett. A Bizottság azt javasolta, hogy visszaélést kell megállapítani, ha „a kérdéses üzleti tevékenységek célja olyan adóelőny megszerzésére irányult, amely összeegyeztethetetlen a vonatkozó közösségi szabályok célkitűzéseivel, amennyiben az adóelőny megszerzéséhez szükséges feltételeket mesterségesen teremtették meg” (lásd: 2000. december 14-i Emsland-Stärke ítélet [C-110/99, EU:C:2000:695, 43. pont]) (kiemelés tőlem).

53 2006. február 21-i Halifax és társai ítélet (C-255/02, EU:C:2006:121, 72. pont).

54 Amennyiben nem lennének egyértelműek, úgy hivatkozni lehetne arra, hogy gyakorlati hatásait illetően a joggal való visszaélés közjogi tilalma sérti a jogszerűség elvét. A jog kiszámíthatóságára vonatkozó pozitívista álmom és a valamennyi állami intézkedés jogszerűségére irányadó alkotmányos elv kombinációja azt jelenti, hogy valamely magánszemélynek, amikor a közigazgatással – ideértve természetesen az adóigazgatási tevékenységet – találja szemben magát, az érvényes jog alapján képesnek kell lennie előre látni, hogy engedélyezni fogják-e (jogszerű) vagy sem (jogszerűtlen) a tevékenységeit. E kettősségen belül továbbá minden megengedett, amit kifejezetten nem tiltanak. A joggal való visszaélés tilalma – amelynek feltételei kétségtől nem egyértelműek – ehhez a klasszikus kettősséghez vitathatatlanul hozzátesz egy harmadik, szürke zónát, amely mélyen nyugtalanító lehet egy hagyományosabb felfogású pozitívista jogász számára. Ez ténylegesen azt jelenti, hogy van egy harmadik típusú ügylethalmaz, amely annak ellenére, hogy *ex ante formailag* engedélyezett, *ex post tartalmilag* jogellenesként újraértékelésre kerülhet. Bármely ilyen tisztázatlan feltételekkel bíró szürke zónát humoros formában akár ténylegesen „Schrödinger jogszerűségének” is lehetne hívni: csak a doboz később történő kinyitásakor tudhatjuk meg, hogy a dobozban lévő ügylet jogszerű volt-e, vagy sem.

55 A jelen indítvány fenti 50. pontja.

56 Amely nézetem szerint egy meglehetősen „erőltetett” értelmezés lenne.

57 A jelen indítvány fenti 66–69. pontjában kifejtettek szerint.



82. Harmadszor, a két feltételt először az Emsland-Stärke ítéletben határozták meg. Abban az ügyben, valamint az azt követő ügyekben e feltételek legelterjedtebb megjelenési formája lényegében az Európai Közösségek pénzügyi érdekeinek védelméről szóló 2988/95 rendeletben található adókikerülés elleni rendelkezések (4. cikk (3) bekezdés) „kivágásának és beillesztésének” felel meg.<sup>58</sup> Lehet, hogy csak spekuláció, de talán joggal feltételezhető, hogy a hivatkozott rendelkezés érvényesült volna az Emsland-Stärke ítéletben, amennyiben a szóban forgó rendelet *ratione temporis* alkalmazandó lett volna.<sup>59</sup> A Bíróság azóta valóban úgy kezeli a 2988/95 rendelet 4. cikkének (3) bekezdését és a visszaélés két feltételét, mint amelyek egymással helyettesíthetőek.<sup>60</sup> Egy már így is túlzottan összetett területen a visszaélés megállapítására szolgáló szempontrendszernek a Bizottság által javasoltak szerinti fejlődése – amely az objektív és szubjektív feltételek egybeolvadását vonná magával – nehéz kérdéseket vetne fel azzal kapcsolatban, hogy a rendeletnek és az elvnek a jövőben miként kellene egymásra hatniuk.

83. Végezetül, bizonyos mértékben elkerülhetetlenül módosítani kell a héa terén a joggal való visszaélés tilalma elvére vonatkozó feltételek alkalmazását azokon a különböző területeken, amelyeken érvényesül. Ugyanakkor álláspontom szerint egyre nehezebb (sőt, akár lehetetlen) összeegyeztetni a visszaélés javasolt módon újradefiniált fogalmát (a mesterséges jelleg vizsgálata) a visszaélés más ügyekben alkalmazott fogalmával. Ezért a szabad mozgással és állampolgársággal kapcsolatos ügyekben számos alkalommal nem csupán azt állapították meg a mesterséges jelleg kérdéséről, hogy nincs döntő jelentősége, hanem azt a gyakorlatban majdhogynem lényegtelennek tekintették.<sup>61</sup>

*c) A „célkitűzés” tiszteletben tartásának értékelése a jelen ügyben*

84. Mindezek alapján javaslom a Bizottság által ajánlott megközelítés elutasítását, és helyette inkább annak a megközelítésnek a fenntartását, amely pontosabban tükrözi a Bíróság fennálló ítélkezési gyakorlatát.

85. A jelen ügyben az állítólagos visszaélés i. az ingatlanok első értékesítésére, és ii. az azt követő értékesítések adómentességére vonatkozó (valójában ugyanazon érme két oldalának megfelelő) feltételek mesterséges teljesítéséből áll.

86. Ezért fontos vizsgálni az értékesítések után fizetendő héa „első használatbavétel [...] előtti” kivetésének célkitűzését és az értékesítések ezt követő adómentességét, amint az a hatodik héairányelv 4. cikke (3) bekezdésének a) pontjában és 13. cikke B. részének g) pontjában megjelenik.

87. Az ingatlanok átruházását terhelő héa kivetésére vonatkozó alapvető megközelítést a következőképpen lehet durván összefoglalni: az első értékesítés adóköteles, a többi adómentes. Az eredeti bizottsági javaslat és a Bíróság ítélkezési gyakorlata egyértelműsíti az ennek háttéréül szolgáló célkitűzést.

88. A Bizottság eredeti javaslatához csatolt indokolás kifejtette, hogy „az új épületek építése és értékesítése adóköteles, függetlenül attól, hogy az eladó milyen minőségben jár el. Az új és régi épületek megkülönböztetésével kapcsolatos nehézségek megoldása érdekében az első használatbavétel fogalmát annak a pillanatnak a meghatározására használták, amikor az épület kikerül az előállítási

58 Lásd szintén a fenti 49–51. pontot. Érdemes hozzátenni, hogy az Emsland-Stärke ügyben Alber főtanácsnok a kérdést fordított megközelítésből adta elő, kijelentve, hogy a 4. cikk (3) bekezdése „nem hoz létre új jogelvet, hanem mindössze kodifikál egy, a közösségi jogban már létező általános jogelvet” (Alber főtanácsnok Emsland-Stärke ügyre vonatkozó indítványa [C-110/99, EU:C:2000:252, 80. pont]).

59 Az ezt követő ügyekben, amelyekben a joggal való visszaélés elve és a 2988/95 rendelet 4. cikkének (3) bekezdése egyaránt irányadó volt, a Bíróság első fokon az általános alapelvet alkalmazta (lásd: 2016. április 14-i Cervati és Malvi ítélet [C-131/14, EU:C:2016:255]).

60 A Bíróság meglehetősen nyilvánvaló módon így járt el a 2016. április 14-i Cervati és Malvi ítéletben (C-131/14, EU:C:2016:255, 52. pont). Lásd szintén: 2015. július 9-i Cimmino és társai ítélet (C-607/13, EU:C:2015:448).

61 A jelen indítvány fenti 28. pontja.

folyamatból, és fogyasztási cikké válik, vagyis amikor az épületet a tulajdonosa vagy a bérlője elkezd használni”. Az indokolás ezt követően olyan ingatlanokra hivatkozik, amelyeket az első használatbavételük által „felhasználtak”, valamint utal annak lehetőségére, hogy valamely ingatlan „visszakerül a kereskedelmi forgalomba”, vagy azt „újraforgalmazzák”.<sup>62</sup>

89. Ez a megfogalmazás azt jelzi, hogy az „első használatbavétel” fogalma megfeleltethető annak, amikor az ingatlan „kikerül az előállítási folyamatból”, „fogyasztási cikké válik”, vagy „kereskedelmi forgalomba kerül”.

90. A Bíróság a Goed Wonen I ítéletében hasonlóan fogalmazta meg az adómentesség tekintetében, hogy „miként az új épületek értékesítése a végső fogyasztó részére történő első értékesítésüket követően, amely az előállítási folyamat végét jelzi, az ingatlanok bérbé adása főszabály szerint adómentes” (kiemelés tőlem).<sup>63</sup>

91. Ezért a hatodik héairányelv 4. cikke (3) bekezdésének a) pontja és 13. cikke B. részének g) pontja együttes alkalmazásának célját újra lehet fogalmazni aszerint, hogy héakötelezettség az ingatlan első alkalommal történő kereskedelmi forgalomba kerülésekor keletkezik.

92. Álláspontom szerint az alapügyben ismertetett átruházási mód nem tartja tiszteletben ezt a célt.

93. Különösen az alábbi tényezők együttes jelenléte vezetnek erre a következtetésre (az alapján, ahogyan én értelmeztem az előzetes döntéshozatal iránti kérelmet): i. az a tény, hogy a hosszú távú bérletet a felperesek irányítása alá tartozó személlyel kötötték; és ii. az a tény, hogy a hosszú távú bérletet az aláírásától számítva, valamint a teljes időtartamához képest nagyon rövid időn belül megszüntették; és iii. az a tény, hogy e rövid időtartam alatt a rövid távú bérlet formájában visszabérlésre került sor, amely azzal a konkrét következménnyel járt, hogy a felperesek ténylegesen egyszer sem mondtak le az ingatlanok feletti irányításról; valamennyi fenti körülmény figyelembevételével úgy tűnik, hogy az ingatlanok nem kerültek ki az előállítási folyamatból.

94. A fentiekre tekintettel, valamint a nemzeti bíróság végleges értékelésétől függően, az alapeljárásban szereplőhöz hasonló ügyekben a hatodik héairányelv 4. cikke (3) bekezdése a) pontjának és 13. cikke B. része g) pontjának céljával ellentétes lenne, ha „első használatbavétel előtti értékesítésként” kezelnék az egymással kapcsolatban lévő felek közötti olyan hosszú távú bérletet, amelyet a megkötésétől számított nagyon rövid időn belül anélkül szüntetnek meg, hogy az ingatlant bármiféleképpen hasznosították volna.

### 3. A szubjektív feltétel: adóelőny megszerzésére irányult az alapvető cél?

95. A „szubjektív feltétellel” összefüggésben a kérdést előterjesztő bíróság negyedik kérdése lényegében arra vonatkozik, hogy a felperesek ügyletei alapvető céljának meghatározása során az értékesítés előtti ügyleteket elkülönítve kell-e értékelni, vagy pedig az „egyetlen egészként” kezelt ügylet részeként?

96. Érdemes azzal kezdeni, hogy közelebbről megvizsgáljuk az „alapvető cél” jelentését.

62 A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló hatodik tanácsi irányelvre vonatkozó, 1973. június 20-i javaslat (COM(73) 950 végleges; az *Európai Közösségek Hírlevele*, kiegészítés, 11/73. 9. o.).

63 2001. október 4-i „Goed Wonen” ítélet (C-326/99, EU:C:2001:506, 52. pont). Megjegyzem, hogy a Bíróság láthatóan összevonta az „első értékesítés” és az „első használatbavétel” fogalmát. Lásd szintén: 2012. július 12-i J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard ítélet (C-326/11, EU:C:2012:461, 21. pont), amely a „régie épületek” kifejezést használja.

97. A szubjektív vizsgálat számos különböző változatban megjelenik az ítélkezési gyakorlatban. Az „alapvető célon”<sup>64</sup> túl egyes ítéletekben a „kizárólag [adóelőny megszerzését] célzó”<sup>65</sup> vagy „kizárólag [adóelőny elérésére] irányul”<sup>66</sup> kifejezés szerepel, ahol az elérni kívánt cél az, hogy „[csalárd módon] részesüljenek az [...] [adó]előnyökből”.<sup>67</sup> Más ítéletek keverik a kettőt („elsődleges célja [...] adóelőny megszerzése”).<sup>68</sup> Más ítéletek ugyanakkor arra hivatkoznak, hogy valamely kereskedelmi ügylet nem „rendes”<sup>69</sup>, vagy a régebbi ítélkezési gyakorlattal összefüggésben nem „jóhiszemű”.

98. A szubjektív vizsgálatra vonatkozó valamennyi hivatkozott megfogalmazásnak van egy közös jellemzője. Mind felteszik a következő kérdést: az adott ügyletnek van-e *bármilyen* gazdasági indoka az adó csökkentésén kívül? Az elvárások különböző szintűek.

99. A Parts Service ítéletben a Bíróság megállapította, hogy visszaélés állhat fenn, amennyiben az „elsődleges” cél adóelőny megszerzésére irányul.<sup>70</sup> Ez adott esetben a visszaélés nagyon tágan értelmezett fogalmára utalhat. Ettől merőben eltérően a Halifax ítéletben és a Weald Leasing ítéletben azt rögzítették, hogy nem állapítható meg visszaélés, „amikor a végzett gazdasági tevékenységnek *lehet* más magyarázata is, mint pusztán az adóelőny elérése”<sup>71</sup> (kiemelés tőlem). A Malvi ítéletben a visszaéléshez az volt szükséges, hogy az ügyleteknek „ne legyen semmilyen gazdasági és kereskedelmi igazolása”<sup>72</sup>.

100. Az utóbbi ítéletek, amelyek ténylegesen szigorúbb megközelítést alkalmaznak a visszaélés fogalma tekintetében, nagyobb jelentőséggel bírnak. Tükrözik továbbá a gyakrabban használt „alapvető cél”, „kizárólagos cél” vagy „teljesen mesterséges megállapodások” szóhasználatot.

101. Álláspontom szerint a szubjektív vizsgálatot megszorítóan kell alkalmazni, összhangban az olyan ítéletekben használt megközelítéssel, mint amelyeket a Halifax és az RBS-ügyekben hoztak. Amennyiben a kérdéses ügyleteknek *lehet* az adóelőny megszerzésétől eltérő gazdasági indoka, úgy nem teljesültek a vizsgálat feltételei. Ez a megközelítés nem csupán az irányadó ítélkezési gyakorlatot tükrözi, hanem a jogszerűség elvével is összhangban van,<sup>73</sup> amelynek „még szigorúbban kell érvényesülnie a pénzügyi következményekkel járó szabályok esetén annak érdekében, hogy az érintettek pontosan megismerhessék a rájuk rótt kötelezettségek mértékét”<sup>74</sup>.

102. Az „alapvető cél” ilyesfajta megközelítését észben tartva most rátérek a kérdést előterjesztő bíróság negyedik kérdésében felvetett konkrét kérdésre, nevezetesen: pontosan *mely ügyletek* alapvető célját kell vizsgálni?

103. A kérdést előterjesztő bíróság két választási lehetőséget kínál: i. az értékesítést megelőző ügyleteket vesszük figyelembe, vagy ii. az értékesítést megelőző ügyleteket a végső értékesítéssel együtt.

64 2006. február 21-i Halifax és társai ítélet (C-255/02, EU:C:2006:121, 75. és 86. pont).

65 2015. december 17-i WebMindLicenses ítélet (C-419/14, EU:C:2015:832, 35. pont).

66 2006. február 21-i University of Huddersfield ítélet (C-223/03, EU:C:2006:124, 51. pont).

67 2006. február 21-i Halifax és társai ítélet (C-255/02, EU:C:2006:121, 69. és 70. pont); 2010. december 22-i Weald Leasing ítélet (C-103/09, EU:C:2010:804, 25. pont).

68 2006. február 21-i Halifax és társai ítélet (C-255/02, EU:C:2006:121, 75. pont); 2010. december 22-i RBS Deutschland Holdings ítélet (C-277/09, EU:C:2010:810, 49. pont).

69 2016. április 14-i Cervati és Malvi ítélet (C-131/14, EU:C:2016:255, 32. pont).

70 2008. február 21-i Part Service ítélet (C-425/06, EU:C:2008:108, 45. pont).

71 2006. február 21-i Halifax és társai ítélet (C-255/02, EU:C:2006:121, 75. pont); 2010. december 22-i Weald Leasing ítélet (C-103/09, EU:C:2010:804, 30. pont).

72 2016. április 14-i Cervati és Malvi ítélet (C-131/14, EU:C:2016:255, 47. pont).

73 Az ennek figyelmen kívül hagyásából fakadó lehetséges veszélyekért lásd ismét a fenti 54. lábjegyzetet.

74 2006. február 21-i Halifax és társai ítélet (C-255/02, EU:C:2006:121, 72. pont).

104. Mindenesetre nézetem szerint az utóbbi nem a megfelelő referenciakeret. Számomra – az adócsalások kivételével (amelyre a jelen ügyben nem hivatkoznak) – egyértelműnek tűnik, hogy amennyiben elég tágan határozzuk meg a kereteket oly módon, hogy abba beletartozzon a teljes építési folyamat, valamint az ingatlan azt követő élete is, úgy mindig fellelhető lesz valamilyen, a „puszta” adóelőny elérésén túlmutató gazdasági észszerűség. Az ilyen megközelítés ténylegesen megakadályozná, hogy a szubjektív feltétel valaha is teljesüljön.

105. Ezért a jelen üggyel összefüggésben vélhetően az értékesítést megelőző ügyletek közül lesz egy vagy több a releváns ügylet a jelen ügyben. Ezen általános észrevételt meghaladóan úgy vélem, hogy végső soron a kérdést előterjesztő bíróság feladata eldönteni azt, hogy mely ügylet vagy mely ügyletek összessége tekintetében kell vizsgálni az „alapvető célt”, továbbá azt, hogy mi is ez az általános cél.

106. Mindazonáltal ennek során a kérdést előterjesztő bíróságnak kötelessége, hogy az adott ügy valamennyi tényét és körülményét figyelembe vegye. Ebbe a körbe tartozhatnak a korábbi és későbbi ügyletek is.<sup>75</sup> Más szóval kifejezve, a kérdést előterjesztő bíróságnak tágabb vonatkozásukban kell vizsgálnia a ténybeli körülményeket ahhoz, hogy teljeskörűen értékelni tudja maguknak az értékesítést megelőző ügyleteknek az „alapvető célját”.

107. Tény, hogy a jelen ügyben, amennyiben az értékesítést megelőző ügyleteket teljesen kiragadnánk a tágabb összefüggésükből, úgy egyáltalán nem keletkezne adóelőny, inkább adókötelezettség merülne fel (hiszen az adóelőny relatív, és az csak a harmadik felek részére történő későbbi értékesítésből kifolyólag keletkezik).

#### *4. Következtetés*

108. Mindezek alapján azt javaslom, hogy a Bíróság a negyedik és hetedik kérdésre az alábbi választ adja:

##### *Negyedik kérdés*

Az alapeljárásban szereplőhöz hasonló ügyben az „alapvető célt” nem az értékesítést megelőző ügyletek és a végső értékesítés együttes figyelembevételével kell vizsgálni. A kérdést előterjesztő bíróság feladata meghatározni az(oka)t a konkrét értékesítést megelőző ügylete(ke)t, amely(ek) tekintetében a leginkább helyénvaló az „alapvető cél” értékelése a héa területén bekövetkezett esetleges joggal való visszaélés szempontjából.

##### *Hetedik kérdés*

Az alapeljárásban szereplőhöz hasonló esetekben, amennyiben:

- hosszú távú bérlet jön létre egy adóalany és egy vele kapcsolatban álló másik adóalany között; és
- ezt a bérletet az aláírásától számítva és a teljes időtartamához képest nagyon rövid időn belül megszüntetik; és
- ez alatt a rövid idő alatt visszabérlés volt életben, amely azzal a konkrét következménnyel járt, hogy a bérbé adott ingatlanok feletti irányításról a hosszú távú bérletet biztosító adóalany ténylegesen sosem mondott le;

<sup>75</sup> 2016. április 14-i Cervati és Malvi ítélet (C-131/14, EU:C:2016:255, 35. pont).

a hatodik héairányelv 4. cikke (3) bekezdése a) pontjának és 13. cikke B. részének g) pontjának céljával ellentétes lenne a hosszú távú bérletet „első használatbavétel előtti értékesítésnek” tekinteni a hivatkozott irányelv 4. cikke (3) bekezdésének a) pontja értelmében.

#### ***D. Harmadik kérdés: az ügyletek átminősítése és átértékelése***

109. A kérdést előterjesztő bíróság harmadik kérdése lényegét tekintve arra irányul, hogy miként kell a vonatkozó ügyleteket átminősíteni, ha a jelen ügyben érvényesül a joggal való visszaélés tilalmának elve?

110. Amennyiben megállapításra kerül a joggal való visszaélés tilalma elvének megsértése, az érintett ügyleteket át kell minősíteni oly módon, hogy az a helyzet kerüljön visszaállításra, amely a visszaélést megvalósító ügyletek hiányában fennállt volna.<sup>76</sup> Ugyanakkor az átminősítés nem haladhatja meg az adó pontos megállapítása, valamint az adókijátszás elkerülése végett szükséges mértéket.<sup>77</sup>

111. Először is az első, második, negyedik és hetedik kérdésre adott válasz keretében felvázolt szempontok alapján a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak meghatározása, hogy az alapeljárás tárgyát képező ügyletek egyes elemei visszaélésszerű magatartásnak minősülnek-e.

112. Amennyiben valóban ez a helyzet, ezt követően e bíróságnak kell oly módon átminősítenie ezeket az ügyleteket, hogy az a helyzet kerüljön visszaállításra, amely a visszaélésszerű gyakorlatot képező elemek hiányában fennállt volna.

113. Így amennyiben a nemzeti bíróság például arra a megállapításra jutna, hogy az előzetes értékesítési ügyletek sértették a joggal való visszaélés tilalmának elvét, úgy a felperesek háfizetési kötelezettsége megállapításának szempontjából figyelmen kívül kell hagynia ezeket az ügyleteket.

114. Ebben az esetben a kérdést előterjesztő bíróság előzetes döntéshozatal iránti kérelmében ismertetett tények alapján, valamint e bíróság végleges értékelésétől függően az ingatlanok későbbi értékesítése ezen ingatlanok első értékesítésének minősülne. A szóban forgó értékesítésekkel kapcsolatos héamegállapítást az uniós jog, különösen a hatodik héairányelv 4. cikke (3) bekezdése a) pontjának és 13. cikke B. része g) pontjának fényében értelmezett vonatkozó nemzeti jogszabályokkal összhangban kell elvégezni.

115. A kérdést előterjesztő bíróság harmadik kérdésének intézményi dimenzióját illetően csak ismételni lehet, hogy a nemzeti eljárási autonómia elvével összhangban, valamint az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvére figyelemmel a nemzeti szabályozás feladata kijelölni a vonatkozó ügyletek átminősítésére és átértékelésére illetékességgel rendelkező intézményt.

116. Mindezek alapján azt javaslom, hogy a Bíróság a harmadik kérdésre az alábbi választ adja:

- Amennyiben a joggal való visszaélés tilalma elvének megsértése megállapításra kerül, az érintett ügyleteket át kell minősíteni oly módon, hogy az a helyzet kerüljön visszaállításra, amely a visszaélést megvalósító ügyletek hiányában fennállt volna.
- Az alapügyben foglaltakhoz hasonló körülmények fennállása esetén, amennyiben a joggal való visszaélés tilalma elvének alkalmazása szempontjából figyelmen kívül hagyják az értékesítést megelőző ügyleteket, az ingatlanok későbbi értékesítése pedig ebből következően ezen ingatlanok

<sup>76</sup> 2006. február 21-i Halifax és társai ítélet (C-255/02, EU:C:2006:121, 98. pont); 2013. június 20-i Newey ítélet (C-653/11, EU:C:2013:409, 50. pont); 2015. december 17-i WebMindLicenses ítélet (C-419/14, EU:C:2015:832, 52. pont).

<sup>77</sup> 2006. február 21-i Halifax és társai ítélet (C-255/02, EU:C:2006:121, 92. pont).

első értékesítésének minősül, a szóban forgó értékesítésekkel kapcsolatos héamegállapítást az uniós jog, különösen a hatodik héairányelv 4. cikke (3) bekezdése a) pontjának és 13. cikke B. része g) pontjának fényében értelmezett vonatkozó nemzeti jogszabályokkal összhangban kell elvégezni.

***E. Ötödik, hatodik és nyolcadik kérdés: a héatörvény 4. cikke (9) bekezdésének összeegyeztethetősége a hatodik héairányelvvel***

117. A kérdést előterjesztő bíróság ötödik, hatodik és nyolcadik kérdése azon az előfeltevésen alapul, hogy a héatörvény 4. cikkének (9) bekezdése nem egyeztethető össze a hatodik héairányelvvel, és (ezért) azt nem ülteti át.

118. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból vagy a Bíróság elé terjesztett írásbeli és szóbeli észrevételekből ugyanakkor nem derül ki egyértelműen, hogy miből fakad az összeegyeztethetlenség, vagy milyen jellegű az átültetés elmulasztása.

119. Valamely irányelv átültetésének teljes hiánya esetén a jogi helyzet bizonyos szempontból meglehetősen egyértelmű. Mivel hiányoznak az átültető intézkedések, a nemzeti szabályozás nem egyeztethető össze a hivatkozott irányelvvel. Ezzel szemben a jelen ügyben Írország intézkedéseket hozott a hatodik héairányelv átültetése érdekében. Arra sem hivatkoztak továbbá, hogy a héatörvény 4. cikkének (9) bekezdése kivétel nélkül, egyetlen lehetséges forgatókönyv esetében sem teljesíti a hivatkozott héairányelv által elérendő „célokat” (az EUMSZ 288. cikk szóhasználatával élve). Ezért nem lehet olyan általános és fenntartás nélküli kijelentést tenni, hogy a (részleges) össze nem egyeztethetőség megfeleltethető az átültető intézkedések hiányának.

120. E kérdések részletesebb vizsgálatához álláspontom szerint annak jobb megértésére lenne szükség, hogy milyen jelleget kellene, hogy öltön a héatörvény 4. cikke (9) bekezdésének állítólagos össze nem egyeztethetősége.

121. A felperesek a szóbeli tárgyaláson előadták, hogy megítélésük szerint az alapvető összeegyeztethetlenség a héatörvény 4. cikkének (6) bekezdéséből fakadt. Ez utóbbi rendelkezés *adómentességet állapít meg az ingatlanok valamennyi első értékesítése tekintetében, amennyiben előzetesen felszámított adó visszatérítésére nincsen lehetőség.* A felperesek szerint az ilyen adómentesség nem egyeztethető össze a hatodik héairányelv 4. cikke (3) bekezdésének a) pontjával és 13. cikke B. részének g) pontjával, amennyiben a hivatkozott uniós rendelkezések *megkövetelik* az ingatlanok *valamennyi* első értékesítésének megadóztatását. Ezen túlmenően, mivel a héatörvény 4. cikkének (9) bekezdése a héatörvény 4. cikkének (6) bekezdésére hivatkozik, ez utóbbi rendelkezés hatodik héairányelvvel való össze nem egyeztethetősége magával vonja az előbbi rendelkezés összeegyeztethetlenségét is.

122. Az alperes és az ír kormány vitatja a szabályozás ily módon történő értelmezését. Írásbeli beadványaikban előadják a rendelkezésre vonatkozó saját értelmezésüket és az annak elfogadását alátámasztó indokokat.

123. Ezért az ötödik, hatodik és nyolcadik kérdés tekintetében a Bíróság olyan helyzetben találja magát, amelyben a nemzeti bíróság által előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelemből nehéz megérteni, hogy pontosan miben nyilvánul meg a héatörvény 4. cikke (9) bekezdésének a hatodik héairányelvvel való összeegyeztethetlensége; az ír kormány minden ilyen elméleti össze nem egyeztethetőségre vonatkozó érvet határozottan elutasít. Még a felpereseknek is gondot okoz elmagyarázni, hogy milyen konkrét probléma merülne fel a 4. cikk (9) bekezdésével összefüggésben azon körülményen felül, hogy e rendelkezés a héatörvény 4. cikkének (6) bekezdésére hivatkozik. Ezen túlmenően, még ha el is fogadnánk a felperesek összeegyeztethetlenséggel kapcsolatos magyarázatát, a jelen ügyben nem igazán látom ennek jelentőségét, hiszen a tárgyaláson megerősítést nyert, hogy a szóban forgó ügyben az előzetesen felszámított adót vissza lehetett igényelni.

124. A Bíróságnak nem feladata a nemzeti jog értelmezése. Még kevésbé feladata, hogy közvetítsen a különböző felek nemzeti jogra vonatkozó értelmezései között, ha korántsem egyértelmű és nyilvánvalóan vitatott az állítólagos összeegyeztethetlenség fennállása és természete és/vagy az átültetés hiánya.

125. Ennek eredményeképpen és az előzőek fényében úgy vélem, hogy a Bíróságnak nem állnak rendelkezésére az ahhoz szükséges ténybeli részletek, hogy olyan hasznos válasszal tudjon szolgálni, amely nem a héatörvény 4. cikke (9) bekezdésének a hatodik héairányelvvel való állítólagos összeegyeztethetlenségének természetére vonatkozó feltételezésen és spekuláción alapul.

126. Ezért az javasolom, hogy az ötödik, hatodik és nyolcadik kérdés mint elfogadhatatlan kerüljön elutasításra.

## V. Véggövetkeztetések

127. Az előbbi megfontolásokra tekintettel azt javasolom a Bíróságnak, hogy a Supreme Court of Ireland (legfelsőbb bíróság, Írország) által feltett kérdésekre a következőképpen válaszoljon:

### *Az első és a második kérdés*

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv és a hivatkozott irányelvet átültető nemzeti intézkedések rendelkezéseit a joggal való visszaélés tilalmának általános uniós jogi alapelvére figyelemmel kell értelmezni a héa területén. Ez szintén irányadó:

- a hivatkozott alapelv „érvényesülését biztosító”, akár jogalkotási vagy ítélkezési nemzeti intézkedések hiányában,
- a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévőhöz hasonló ügyekben, amelyekben a Bíróság 2006. február 21-i Halifax és társai ítéletét (C-255/02, EU:C:2006:121) megelőzően teljesítették a vonatkozó ügyleteket.

### *A harmadik kérdés*

Amennyiben a joggal való visszaélés tilalma elvének megsértése megállapításra kerül, az érintett ügyleteket át kell minősíteni oly módon, hogy az a helyzet kerüljön visszaállításra, amely a visszaélést megvalósító ügyletek hiányában fennállt volna.

Az alapügyben foglaltakhoz hasonló körülmények fennállása esetén, amennyiben a joggal való visszaélés tilalma elvének alkalmazása szempontjából figyelmen kívül hagyják az értékesítést megelőző ügyleteket, az ingatlanok későbbi értékesítése pedig ebből következően ezen ingatlanok első értékesítésének minősül, a szóban forgó értékesítésekkel kapcsolatos héamegállapítást az uniós jog, különösen a hatodik héairányelv 4. cikke (3) bekezdése a) pontjának és 13. cikke B. része g) pontjának fényében értelmezett vonatkozó nemzeti jogszabályokkal összhangban kell elvégezni.

### *A negyedik kérdés*

Az alapeljárásban szereplőhöz hasonló ügyben az „alapvető célt” nem az értékesítést megelőző ügyletek és a végső értékesítés együttes figyelembevételével kell vizsgálni. A kérdést előterjesztő bíróság feladata meghatározni az(oka)t a konkrét értékesítést megelőző ügylete(ke)t, amely(ek) tekintetében a leginkább helyénvaló az „alapvető cél” értékelése a héa területén bekövetkezett esetleges joggal való visszaélés szempontjából.

*A hetedik kérdés*

Az alapeljárásban szereplőhöz hasonló esetekben, amennyiben:

- hosszú távú bérlet jön létre egy adóalany és egy vele kapcsolatban álló másik adóalany között; és
- ezt a bérletet az aláírásától számítva és a teljes időtartamához képest nagyon rövid időn belül megszüntetik; és
- ez alatt a rövid idő alatt visszabérlés volt életben, amely azzal a konkrét következménnyel járt, hogy a bérbe adott ingatlanok feletti irányításról a hosszú távú bérletet biztosító adóalany ténylegesen sosem mondott le;

a hatodik héairányelv 4. cikke (3) bekezdése a) pontjának és 13. cikke B. részének g) pontjának céljával ellentétes lenne a hosszú távú bérletet „első használatbavétel előtti értékesítésnek” tekinteni a hivatkozott irányelv 4. cikke (3) bekezdésének a) pontja értelmében.

*Az ötödik, hatodik és nyolcadik kérdés*

Az ötödik, hatodik és nyolcadik kérdés elfogadhatatlan.