



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2017. november 22.*

„Előzetes döntéshozatal – Közös hozzáadottértékadó-rendszer (héarendszer) – 77/388/EGK hatodik irányelv – A 4. cikk (3) bekezdésének a) pontja és a 13. cikk B. részének g) pontja – Az épületek és a hozzájuk tartozó telek értékesítésének mentessége, a 4. cikk (3) bekezdésének a) pontjában megjelöltek kivételével – A visszaélésszerű magatartás tilalmának elve – Az ezen elvet átültető nemzeti rendelkezések hiánya esetében való alkalmazás – A jogbiztonság elve és a bizalomvédelem elve”

A C-251/16. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Supreme Court (legfelsőbb bíróság, Írország) a Bírósághoz 2016. május 2-án érkezett, 2016. április 21-i határozatával terjesztett elő az

Edward Cussens,

John Jennings,

Vincent Kingston

és

T. G. Brosnan

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

tagjai: T. von Danwitz tanácselnök (előadó), C. Vajda, Juhász E., K. Jürimäe és C. Lycourgos bírák,

főtanácsnok: M. Bobek,

hivatalvezető: L. Hewlett főtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2017. április 27-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- E. Cussens, J. Jennings és V. Kingston képviseletében D. Lynch és J. O'Malley solicitors, valamint B. Murray SC és F. Mitchell barrister,
- Írország képviseletében E. Creedon, J. Quaney és A. Joyce, meghatalmazotti minőségben, segítőjük: N. Travers SC,

* Az eljárás nyelve: angol.

- az olasz kormány képviselőjében G. Palmieri, meghatalmazotti minőségben, segítője: G. Galluzzo avvocato dello Stato,
 - az Európai Bizottság képviselőjében M. Owsiany-Hornung és R. Lyal, meghatalmazotti minőségben,
- a főtanácsnok indítványának a 2017. szeptember 7-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,
meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelvnek (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) és a hozzáadottérték-adó (héta) területén a visszaélészerű magatartás tilalma elvének az értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet az Edward Cussens, John Jennings, Vincent Kingston és az Office of the Revenue Commissionerst (adóhatóság, Írország; a továbbiakban: adóhatóság) képviselő T. G. Brosnan, Inspector of Taxes (adóellenőr, Írország) között, ingatlanok eladásához kapcsolódó héa visszatérítése tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

- 3 A hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja szerint héaköteles „az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás”.
- 4 Ezen irányelv 4. cikkének (3) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„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 [helyesen: hozzájuk tartozó] 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.

[...]”

- 5 A hatodik irányelv 13. cikke B. részének g) pontja szerint:

„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”.

- 6 A Bíróság eljárási szabályzatának 94. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A Bírósághoz előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések szövegén kívül az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tartalmazza a következőket:

- a) a jogvita tárgyának, valamint a kérdést előterjesztő bíróság által megállapított releváns tények rövid ismertetése vagy legalább a kérdések alapját képező tények ismertetése;
- b) az ügyben esetlegesen alkalmazandó nemzeti rendelkezések tartalma és – adott esetben – a vonatkozó nemzeti ítélkezési gyakorlat;
- c) azon okok ismertetése, amelyek miatt a kérdést előterjesztő bíróságban kérdés merült fel egyes uniós jogi rendelkezések értelmezésére vagy érvényességére vonatkozóan, valamint azt a kapcsolatot [helyesen. az a kapcsolat], amelyet e bíróság e rendelkezések és az alapeljárásban alkalmazandó nemzeti jog között felállít.”

Az ír jog

- 7 A Value Added Tax Act 1972-nek (a hozzáadottérték-adóról szóló 1972. évi törvény) az alapjogvitára alkalmazandó változata (a továbbiakban: héatörvény) a 4. cikkének (1), (2) és (4) bekezdésében a következőképpen rendelkezik:

„(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 [...] úgy kell tekinteni, hogy a saját üzleti céljaitól eltérő célra hasznosította az ingatlant vagy – helyzettől függően – annak egy részét.”

- 8 E törvény 4. cikke (6) bekezdésének a) pontja előírja, hogy nem terheli héafizetési kötelezettség többek között a következő ingatlanértékesítéseket:

„amelyekkel összefüggésben az értékesítő személy javára a 12. cikk szerinti adólevonási jog nem keletkezett, és [...] nem is keletkezett volna az ingatlanok értékesítését vagy az azokon történt beruházásokat terhelő vagy azok után fizetett bármely adó tekintetében [...]”.

- 9 Az említett törvény 4. cikkének (9) bekezdése a következőket írja elő:

„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 4. cikk (6) bekezdése alkalmazandó.”

- 10 A héatörvény 10. cikkének (9) bekezdése a héaköteles összeg értékelésére vonatkozik ingatlanértékesítés, valamint az ingatlanberuházásból álló szolgáltatásnyújtás esetén. E 10. cikk (9) bekezdésének a) és b) pontja a következőképpen rendelkezik:

„a) [...] Az [ellenértéknek] 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. [...]”

- 11 A Value Added Tax Regulations 1979 (a hozzáadottérték-adóról szóló, 1979. évi rendelet) 19. cikke (2) bekezdésének b) pontja, amely az említett 10. cikk (9) bekezdését hajtja végre, azt írja elő, hogy az ingatlanhoz kapcsolódó jogból származó jog átruházása során az átruházó által fenntartott, visszaháramló jog értékét figyelmen kívül kell hagyni, amennyiben az átruházási szerződés feltételei értelmében a jogot húsz évre vagy azt meghaladó időtartamra ruházzák át.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 12 Az alapügy felperesei az írországi Baltimore városában található fejlesztési terület társtulajdonosai voltak, és e területen tizenöt értékesítésre szánt nyaralót építettek.
- 13 Ezen értékesítéseket megelőzően 2002 márciusában és áprilisában több ügyletet hajtottak végre egy hozzájuk kapcsolódó társasággal, nevezetesen a Shamrock Estates Limiteddel. 2002. március 8-án e társasággal két bérleti szerződést kötöttek, nevezetesen egyrészt egy olyan bérleti szerződést, amelyben az ingatlanokat az említett időponttól húsz évre és egy hónapra bérbe adták e társaságnak (a továbbiakban: hosszú távú bérlet), és másrészt egy olyan bérleti szerződést, amely azt írta elő, hogy a Shamrock Estates ugyanezen ingatlanokat az alapügy felpereseinek kétéves időtartamra bérletbe adja.
- 14 E két bérleti szerződést 2002. április 3-án a bérlők kölcsönös átengedéssel megszüntették, így az alapügy felperesei újból megszerezték az alapügy tárgyát képező ingatlanok korlátozásmentes tulajdonjogát.

- 15 Az alapügy felperesei 2002 májusában valamennyi ingatlant harmadik személyeknek értékesítették, akik korlátozásmentes tulajdonjogot szereztek.
- 16 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a héatörvény 4. cikkének (9) bekezdése értelmében ezen értékesítések tekintetében nem keletkezett héafizetési kötelezettség, mivel az alapügy tárgyát képező ingatlanok korábban, a hosszú távú bérlet keretében az első értékesítés tekintetében héakötelesek voltak. A nemzeti szabályozás értelmében kizárólag a hosszú távú bérlet volt héaköteles.
- 17 Az adóhatóság a 2004. augusztus 27-i adómegállapítási határozatban felhívta az alapügy felpereseit arra, hogy a 2002 májusában végrehajtott ingatlanértékesítések után fizessenek további héát. E hatóság ugyanis úgy vélte, hogy az alapügy tárgyát képező bérleti szerződések, melyek ezen ingatlanok bérletét és visszabérlését írták elő, mesterséges első értékesítésnek minősültek, és azt célozták, hogy a későbbi értékesítések tekintetében kikerüljék az adófizetési kötelezettséget, így ez az értékesítés nem vehető figyelembe a héa megállapítása szempontjából.
- 18 Az alapügy felperesei e 2004. augusztus 27-i adómegállapítási határozattal szemben fellebbezést terjesztettek az Appeal Commissioner (fellebbviteli testület, Írország) elé, melyet az elutasított.
- 19 Miután a Circuit Court de Cork (corki körzeti bíróság, Írország) elutasította az alapügy felperesei által az Appeal Commissioner (fellebbviteli fórum) elutasító határozatával szemben előterjesztett keresetet, e bíróság az utóbbiak kérelmére bizonyos jogkérdéseket mégis a High Court (felsőbíróság, Írország) elé terjesztett, arra a megállapításra hivatkozva, mely szerint az alapügy tárgyát képező bérleti szerződéseknek nincs kereskedelmi valóságtartalmuk, és azokat abból a célból kötötték, hogy az alapügy tárgyát képező ingatlanok értékesítése keretében lecsökkentsék a megfizetendő héa összegét.
- 20 E kérdésekre válaszolva a High Court (felsőbíróság) megállapította, hogy mivel az említett bérleti szerződéseknek nincs kereskedelmi valóságtartalmuk, azok a 2006. február 21-i Halifax és társai ítélet (C-255/02, a továbbiakban: Halifax ítélet, EU:C:2006:121) szerint visszaélésszerű magatartásnak minősülnek. Ezenfelül úgy vélte, hogy a visszaélésszerű magatartás tilalma, amint az a Halifax ítéleten alapuló ítélkezési gyakorlatból következik, általánosan alkalmazandó, és megköveteli, hogy a nemzeti bíróságok a visszaélésszerű intézkedéseket a valóságnak megfelelően átminősítsék, még az ezen elvet átültető nemzeti szabályozás hiányában is.
- 21 Az alapügy felperesei a High Court (felsőbíróság) határozatával szemben felülvizsgálati kérelmet terjesztettek a Supreme Court (legfelsőbb bíróság, Írország) elé. Álláspontjuk szerint a visszaélésszerű magatartás tilalmának elvét átültető nemzeti szabályozás hiányában erre az elvre nem lehet velük szemben hivatkozni annak érdekében, hogy megtagadják az alapügy tárgyát képező ingatlanértékesítéseknek a héatörvény 4. cikkének (9) bekezdéséből következő mentességére vonatkozó jogukat. Az említett elv ilyen alkalmazása sérti a jogbiztonság és a bizalomvédelem elvét.
- 22 Az alapügy felperesei továbbá arra hivatkoznak, hogy az alapügy tárgyát képező ügyletek a Bíróságnak a Halifax ítéleten alapuló ítélkezési gyakorlata értelmében nem minősülnek joggal való visszaélésnek, mivel álláspontjuk szerint ezen ügyletek alakilag nem feleltek meg a hatodik irányelv rendelkezéseinek vagy az ezen irányelvet átültető nemzeti rendelkezéseknek, mivel az említett ügyletek a héatörvény 4. cikkének (9) bekezdésén alapultak, mely – szintén az említett felperések álláspontja szerint – összeegyeztethetetlen az említett irányelvvel. Ezenfelül az ezen ügyletek által követett cél, amely az alapügy tárgyát képező ingatlanoknak az adózási szempontból hatékony átruházásában állt, nem ellentétes a hatodik irányelv céljaival. Az adóhatóság vitatja ezt az érvelést.
- 23 A kérdést előterjesztő bíróság megállapítja, hogy kötik a Circuit Court de Cork (corki körzeti bíróság) megállapításai, melyeket a jelen ítélet 19. pontja ismertet. Rámutat arra, hogy az alapeljárás keretében az adóhatóság nem támasztotta alá, hogy az alapügy felperesei csalást követtek el, és azt sem bizonyította, hogy léteznek olyan nemzeti szabályok, amelyek arra kötelezik, hogy a visszaélésszerű magatartást megvalósító ügyleteket hagyja figyelmen kívül.

24 E körülmények között a Supreme Court (legfelsőbb bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

- „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 ügyleteknek és a vevői értékesítési ügyleteknek (a továbbiakban együtt: a felperesek ügyletei) [az adóhatóság] 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?
- 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 pontos 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 jogbiztonságnak és a felperesek bizalma védelmének 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 héa megállapítása és beszedése milyen jogi mechanizmus alkalmazásával történjen, tekintettel arra, hogy a nemzeti jog szerint nem kell héát fizetni, megállapítani és beszedni, 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 héatörvény 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 [héatörvény] 4. cikk[ének] (9) bekezdése nem egyeztethető össze a hatodik irányelvvel, a felperesek az e bekezdésre való hivatkozással a Bíróság Halifax ítéletében elismert elvekbe ütköző joggal való visszaélést valósítottak-e meg?
- 7) Másodlagosan, ha a [héatörvény] 4. cikk[ének] (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 [héatörvény] 4. cikk[ének] (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?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első és a második kérdéstről

- 25 A kérdést előterjesztő bíróság az első és a második kérdésével, amelyeket célszerű együtt vizsgálni, lényegében arra vár választ, hogy a visszaélészerű magatartás tilalmának elvét úgy kell-e értelmezni, hogy ezen elv a belső jogrendben azt érvényesítő nemzeti intézkedéstől függetlenül közvetlenül alkalmazható az alapügy tárgyát képezőhöz hasonló ingatlanértékesítések hea alóli mentességének a megtagadása céljából. Mivel az alapügy tárgyát képező ügyleteket a Halifax ítélet meghozatala előtt hajtották végre, e bíróságban továbbá az a kérdés is felmerült, hogy a visszaélészerű magatartás tilalma elvének az ezen ügyletekre való ilyen alkalmazása megfelel-e a jogbiztonság és a bizalomvédelem elvének, és különösen az említett elv tekinthető-e a tartalmát tekintve kellően világosnak és pontosnak.
- 26 Először is meg kell állapítani, hogy e kérdéseket az irányelvek közvetlen hatályára vonatkozó ítélkezési gyakorlat kifejezéseivel fogalmazták meg. Ezen ítélkezési gyakorlat értelmében az irányelvek olyan rendelkezéseire, amelyek a tartalmuk szempontjából feltétlenek és kellően pontosak, közvetlenül lehet hivatkozni az állammal szemben, de azok önmagukban nem keletkeztethetnek kötelezettségeket egy magánszemély számára, és így azokra önmagukban nem lehet hivatkozni a nemzeti bíróságok előtt egy magánszeméllyel szemben (lásd ebben az értelemben többek között: 2013. december 12-i Portugás ítélet, C-425/12, EU:C:2013:829, 18. és 22. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). A valamely irányelvből eredő kötelezettségeket tehát át kell ültetni a nemzeti jogba ahhoz, hogy azokra egy magánszeméllyel szemben közvetlenül lehessen hivatkozni.
- 27 Ezzel szemben meg kell állapítani, hogy a Halifax ítéleten alapuló ítélkezési gyakorlat által a hea területén alkalmazott, a visszaélészerű magatartás tilalmára vonatkozó elv nem minősül irányelv által előírt elvnek, hanem annak alapja a jelen ítélet 68. és 69. pontjában hivatkozott állandó ítélkezési gyakorlat, amely szerint egyrészt a jogalanyok az uniós jogi normákra nem hivatkozhatnak család módon vagy visszaélészerűen (lásd többek között: 1998. május 12-i Kefalas és társai ítélet, C-367/96, EU:C:1998:222, 20. pont; 2000. március 23-i Diamantis ítélet, C-373/97, EU:C:2000:150, 33. pont; 2005. március 3-i Fini H ítélet, C-32/03, EU:C:2005:128, 32. pont), és másrészt az uniós szabályozás alkalmazása nem terjedhet ki a gazdasági szereplők visszaélészerű magatartására (lásd ebben az értelemben többek között: 1977. október 11-i Cremer ítélet, 125/76, EU:C:1977:148, 21. pont; 1993. március 3-i General Milk Products ítélet, C-8/92, EU:C:1993:82, 21. pont; 2000. december 14-i Emsland-Stärke ítélet, C-110/99, EU:C:2000:695, 51. pont).
- 28 Bár a Bíróság a Halifax ítélet 70. és 71. pontjában megállapította, hogy a visszaélészerű magatartás tilalma a hea területére is kiterjed, hangsúlyozva, hogy a lehetséges adókijátszások, adókikerülések, illetve más visszaélések elleni küzdelem olyan célkitűzés, amelyet a hatodik irányelv elismer és támogat, ebből nem következik, hogy ezen elvnek az említett területen való alkalmazásához fennáll az átültetés követelménye, amint az említett irányelv rendelkezései esetében.
- 29 Ezenfelül hangsúlyozni kell egyrészt azt, hogy a jelen ítélet 27. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatot az uniós jog különböző tárgyköréit érintően alakították ki, mint például a társasági joggal (1998. május 12-i Kefalas és társai ítélet, C-367/96, EU:C:1998:222; 2000. március 23-i Diamantis ítélet, C-373/97, EU:C:2000:150), a közös agrárpolitikával (1977. október 11-i Cremer ítélet, 125/76, EU:C:1977:148; 1993. március 3-i General Milk Products ítélet, C-8/92, EU:C:1993:82; 2000. december 14-i Emsland-Stärke ítélet, C-110/99, EU:C:2000:695) és a hea területével (2005. március 3-i Fini H ítélet, C-32/03, EU:C:2005:128) kapcsolatban.
- 30 Másrészt a Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy a visszaélészerű magatartás tilalma elvének az uniós jog által előírt jogokra és előnyökre való alkalmazása független attól, hogy e jogoknak vagy előnyöknek az alapját a Szerződések (lásd az alapvető szabadságokat érintően többek között: 1974.

december 3-i van Binsbergen ítélet, 33/74, EU:C:1974:131, 13. pont; 1999. március 9-i Centros ítélet, C-212/97, EU:C:1999:126, 24. pont), valamely rendelet (2006. április 6-i Agip Petroli ítélet, C-456/04, EU:C:2006:241, 19. és 20. pont; 2014. március 13-i SICES és társai ítélet, C-155/13, EU:C:2014:145, 29. és 30. pont) vagy egy irányelv (lásd a héa területét érintően többek között: 2005. március 3-i Fini H ítélet, C-32/03, EU:C:2005:128, 32. pont; Halifax ítélet, 68. és 69. pont; 2014. március 13-i FIRIN-ítélet, C-107/13, EU:C:2014:151, 40. pont) foglalja-e magában. Úgy tűnik tehát, hogy ez az elv nem ugyanolyan természetű, mint azok a jogok és előnyök, amelyekre alkalmazandó.

- 31 A visszaélésszerű magatartás tilalmának a Halifax ítélet által a héa területén alkalmazott elve tehát olyan általános jelleggel rendelkezik, amely az uniós jog általános elveire jellemző (lásd analógia útján: 2009. október 15-i Audiolux és társai ítélet, C-101/08, EU:C:2009:626, 50. pont).
- 32 Hozzá kell fűzni továbbá azt is, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint egy jognak vagy előnynek a visszaélést vagy csalást megvalósító tényállás miatti megtagadása pusztán annak a megállapításnak a következménye, amely szerint csalás vagy joggal való visszaélés esetén az elérni kívánt előny megszerzéséhez megkövetelt objektív feltételek valójában nem teljesülnek, és így az ilyen megtagadáshoz nem szükséges semmilyen külön jogalap (lásd ebben az értelemben: 2000. december 14-i Emsland-Stärke ítélet, C-110/99, EU:C:2000:695, 56. pont; Halifax ítélet, 93. pont; 2009. június 4-i Pometon ítélet, C-158/08, EU:C:2009:349, 28. pont).
- 33 Következésképpen a visszaélésszerű magatartás tilalmának elvére hivatkozni lehet egy adóalannal szemben annak érdekében, hogy megtagadják vele szemben többek között a héamentességhez való jog által biztosított előnyt, még akkor is, ha a nemzeti jog rendelkezései nem írják elő az előny ilyen megtagadását (lásd ebben az értelemben: 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, 62. pont).
- 34 Az alapügy felpereseinek állításával ellentétben az a körülmény, hogy az előző pontban hivatkozott ítélet tárgyát képező helyzet a csalás eseteit érintette, nem teszi lehetővé azon következtetés levonását, hogy ez az ítélkezési gyakorlat csupán az ilyen esetekre alkalmazható, és a visszaélés eseteire nem. Amint ugyanis az többek között a 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) 56. és 57. pontjából kitűnik, a Bíróság az előző pontban ismertetett megállapításhoz többek között a jelen ítélet 27. és 32. pontjában felidézett állandó ítélkezési gyakorlatra hivatkozott, amely mind a csalás eseteire, mind a visszaélésszerű magatartást magukban foglaló helyzetekre egyaránt vonatkozik.
- 35 Az az ítélkezési gyakorlat, amelyre az alapügy felperesei hivatkoznak a Bíróság elé terjesztett írásbeli észrevételeikben, szintén nem vonhatja kétségbe a jelen ítélet 33. pontjában szereplő következtetést.
- 36 Ugyanis bár a Bíróság a Halifax ítélet 87., 90. és 91. pontjában megállapította, hogy mivel a hatodik irányelv egyetlen rendelkezése sem szól a héa beszédéséről, a tagállamok feladata azon feltételek meghatározása, amelyek teljesülése esetén a héát az államkincstár utólag behajthatja, ha megállapításra került a visszaélésszerű magatartás fennállása, a Bíróság nem a visszaélésszerű magatartás tilalmára vonatkozó elv alkalmazási feltételeiről határozott, hanem kizárólag a héa beszédésének eljárási részletszabályairól, mely beszédést a nemzeti hatóságoknak végre kell hajtaniuk azt követően, hogy ezen elvnek megfelelően megállapításra került a visszaélésszerű magatartás fennállása.
- 37 A 2014. február 13-i Maks Pen ítélet (C-18/13, EU:C:2014:69) és a 2015. február 12-i Surgicare ítélet (C-662/13, EU:C:2015:89), melyekre az alapeljárás felperesei ugyanezen kontextusban hivatkoznak, az előző pontban hivatkozott Halifax ítéleten alapuló ítélkezési gyakorlathoz hasonlóan az említett elv végrehajtására vonatkozó eljárási részletszabályokat érintik a nemzeti bíróság azon lehetőségével vagy kötelezettségével összefüggésben, hogy hivatalból ellenőrizze az adócsalás fennállását (2014. február 13-i Maks Pen ítélet, C-18/13, EU:C:2014:69, 39. pont), illetve azon lehetőséggel összefüggésben, hogy

a joggal való visszaélés és a csalás elleni küzdelemre vonatkozó nemzeti szabályok alkalmazását olyan előzetes eljárástól tegyék függővé, amelyet többek között az érintett személy meghallgatása jellemez (2015. február 12-i Surgicare ítélet, C-662/13, EU:C:2015:89, 34. pont).

- 38 Végezetül a 2007. július 5-i Kofoed ítélet (C-321/05, EU:C:2007:408) tekintetében meg kell állapítani, hogy ezen ítélet 38. és 48. pontjából az tűnik ki, hogy a Bíróság nem a visszaélésszerű magatartás tilalma elvének az alkalmazási feltételeiről határozott, hanem egy irányelvben foglalt, olyan konkrét rendelkezés alkalmazásának a feltételeiről, amely lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy az ezen irányelvben előírt mentességet megtagadják abban az esetben, ha az érintett ügylet fő célja vagy egyik fő célja a csalás vagy az adókikerülés. Bár a Bíróság az említett ítélet 48. pontjában hangsúlyozta a joggal való visszaélésre, az adókijátszásra és az adóelkerülésre vonatkozó nemzeti jogi rendelkezések létezését, amelyek az irányelvvel összhangban értelmezhetők, ez az ítélkezési gyakorlat az említett másodlagos jogi rendelkezést érinti, és így nem alkalmazható a visszaélésszerű magatartás tilalmának általános elvére.
- 39 A kérdést előterjesztő bíróságban továbbá kérdés merült fel azt illetően, hogy a jogbiztonság és a bizalomvédelem elvével összhangban áll-e a visszaélésszerű magatartás tilalmára vonatkozó, a Halifax ítéletből következő elvnek az alapügy tárgyát képező, az említett ítélet meghozatalát megelőzően végrehajtott ügyletekre való alkalmazása.
- 40 Márpedig az uniós jog ilyen alkalmazása megfelel a jogbiztonság és a bizalomvédelem elvének (lásd ebben az értelemben többek között: 2015. január 22-i Balazs ítélet, C-401/13 és C-432/13, EU:C:2015:26, 49. és 50. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2016. április 19-i DI-ítélet, C-441/14, EU:C:2016:278, 38–40. pont).
- 41 Azon értelmezés ugyanis, amelyet a Bíróság az uniós jog kapcsán fejt ki az EUMSZ 267. cikkben ráruházott hatáskör gyakorlása során – amennyiben szükséges – magyarázza és pontosítja e jog jelentését és terjedelmét, amely szerint azt hatálybalépésének időpontjától értelmezni és alkalmazni kell, illetőleg értelmezni és alkalmazni kellett volna. Ebből következően – a teljesen mértékben rendkívüli körülményeken kívül, amelyek fennállására jelen esetben nem történt utalás – az így értelmezett uniós jogot a bíróságoknak még az értelmezés iránti kérelemről határozó ítélet előtt keletkezett és létrejött jogviszonyokra is alkalmazniuk kell, ha egyébként teljesülnek azon feltételek, amelyek lehetővé teszik e jog alkalmazására vonatkozó peres eljárásnak a hatáskörrel rendelkező bíróságok előtti megindítását (lásd többek között: 2015. szeptember 29-i Gmina Wrocław ítélet, C-276/14, EU:C:2015:635, 44. és 45. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2016. április 19-i DI-ítélet, C-441/14, EU:C:2016:278, 40. pont).
- 42 Ezenfelül meg kell állapítani, hogy a Halifax ítéletben a Bíróság a visszaélésszerű magatartás tilalmának elvét érintően a héa területére vonatkozó, általa adott értelmezés időbeli joghatásait nem korlátozta. Márpedig ilyen korlátozás csak magában a kért értelmezésről határozó ítéletben állapítható meg, és e követelmény biztosítja e jog vonatkozásában a tagállamok és más jogalanyok közötti egyenlő bánásmódot, valamint ugyanakkor teljesíti a jogbiztonság elvéből eredő követelményeket (lásd ebben az értelemben: 2007. március 6-i Meilicke és társai ítélet, C-292/04, EU:C:2007:132, 36. pont; 2012. október 23-i Nelson és társai ítélet, C-581/10 és C-629/10, EU:C:2012:657, 91. pont).
- 43 Ami ezenfelül azt a kérdést illeti, hogy az alapügy felperesei az alapjogvita keretében hivatkozhatnak-e a jogbiztonság és a bizalomvédelem elvére annak vitatása céljából, hogy a héamentességet velük szemben megtagadták, az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az az adóalany, amely a valamely jog megszerzéséhez kapcsolódó feltételeket visszaélésszerű vagy csalárd módon teremtette meg, nem hivatkozhat ezen elvekre annak érdekében, hogy vitassa az érintett jognak a visszaélésszerű magatartás tilalma elvének alkalmazása útján való megtagadását (lásd ebben az értelemben: 2000. június 8-i Breitsohl ítélet, C-400/98, EU:C:2000:304, 38. pont; Halifax ítélet, 84. 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).

- 44 E megfontolásokra tekintettel az első és a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a visszaélésszerű magatartás tilalmának elvét úgy kell értelmezni, hogy ezen elv a belső jogrendben azt érvényesítő nemzeti intézkedéstől függetlenül közvetlenül alkalmazható az alapügy tárgyát képezőhöz hasonló, a Halifax ítélet meghozatalát megelőzően véghezvitt ingatlanértékesítések hea alóli mentességének a megtagadása céljából, anélkül hogy ez ellentétes lenne a jogbiztonság és a bizalomvédelem elvével.

A harmadik kérdésről

- 45 A kérdést előterjesztő bíróság a harmadik kérdésével lényegében arra vár választ, hogy abban az esetben, ha az alapügy tárgyát képező ügyleteket a visszaélésszerű magatartás tilalma elvének alkalmazásával át kell minősíteni, hogyan kell értelmezni a hatodik irányelvet annak megállapítása céljából, hogy ezen ügyletek közül azok, amelyek nem valósítanak meg visszaélésszerű magatartást, milyen jogi alap alapján lehetnek héakötelesek.
- 46 Emlékeztetni kell arra, hogy amennyiben a visszaélésszerű magatartás megállapításra került, az azt megvalósító ügyleteket át kell minősíteni oly módon, hogy az a helyzet kerüljön visszaállításra, amely az ezen visszaélésszerű magatartást megvalósító ügyletek hiányában fennállt volna. Ugyanakkor az átminősítés nem haladhatja meg az adó pontos megállapítása, valamint az adókijátszás elkerülése végett szükséges mértéket (lásd ebben az értelemben: Halifax ítélet, 92., 94. és 98. pont; 2010. december 22-i Weald Leasing ítélet, C-103/09, EU:C:2010:804, 48. pont és 52. pont).
- 47 Ezen ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy a visszaélésszerű magatartás tilalma elvének a hea területén való alkalmazása először annak a helyzetnek a meghatározását feltételezi, amely az ilyen magatartást megvalósító ügyletek hiányában fennállt volna, és ezt követően ezen átminősített helyzet értékelését a nemzeti jog és a hatodik irányelv releváns előírásaira tekintettel.
- 48 A visszaélésszerű magatartás tilalmának elve a nemzeti hatóságokat tehát lényegében arra kötelezi, hogy az érintett ügyletekre alkalmazzák a releváns héaszabályozást, eltekintve ugyanakkor ezen ügyletek közül azoktól, amelyek visszaélésszerű magatartást valósítanak meg.
- 49 A jelen ügyben abban az esetben, ha a kérdést előterjesztő bíróság azt állapítaná meg, hogy az alapügy tárgyát képező ingatlanértékesítéseket megelőző bérleti szerződések visszaélésszerű magatartást valósítottak meg, az említett értékesítésekre vonatkozó esetleges héakötelezettségnek az ilyen adókötelezettséget előíró nemzeti szabályozás releváns rendelkezésein kell alapulnia. A hatodik irányelv ugyanis önmagában nem keletkeztethet kötelezettségeket magánszemélyekre nézve, és ezért arra önmagában nem lehet hivatkozni a nemzeti bíróságok előtt a magánszemélyekkel szemben (lásd ebben az értelemben: 2017. szeptember 21-i DNB Banka ítélet, C-326/15, EU:C:2017:719, 41. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 50 Következésképpen ebben az esetben, amint az az Írország és az Európai Bizottság által a Bíróság előtti tárgyaláson szolgáltatott, egybehangzó információkból kitűnik, a kérdést előterjesztő bíróság feladata lenne annak vizsgálata, hogy az alapügy tárgyát képező ingatlanértékesítések a héatörvény 4. cikkének (1) és (2) bekezdése alapján héakötelesek lennének-e, mely rendelkezések tehát az ezen értékesítéseket terhelő adókötelezettség jogi alapját képezik.
- 51 A harmadik kérdésre tehát azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelvet úgy kell értelmezni, hogy abban az esetben, ha az alapügy tárgyát képező ügyleteket a visszaélésszerű magatartás tilalma elvének alkalmazásával át kell minősíteni, ezen ügyletek közül azok tekintetében, amelyek nem valósítanak meg ilyen magatartást, a nemzeti jog azon releváns rendelkezései alapján keletkezhet héakötelezettség, amelyek ilyen kötelezettséget előírnak.

A negyedik kérdésről

- 52 A kérdést előterjesztő bíróság a negyedik kérdésével lényegében arra vár választ, hogy a visszaélészerű magatartás tilalmának elvét úgy kell-e értelmezni, hogy annak a Halifax ítélet 75. pontja alapján történő meghatározása keretében, hogy az alapügy tárgyát képező ügyletek alapvető célja adóelőny megszerzése-e, az alapügy tárgyát képező ingatlanértékesítéseket megelőző bérleti szerződések célját külön kell figyelembe venni, vagy e bérleti szerződések és értékesítések összességének a közös célja a meghatározó.
- 53 E tekintetben először is hangsúlyozni kell, hogy azzal ellentétben, amit az alapügy felperesei a Bíróság elé terjesztett írásbeli észrevételeikben állítanak, a Halifax ítéleten alapuló ítélkezési gyakorlat nem követeli meg annak a megállapítását, hogy a szóban forgó ügyletek egyetlen célja az adóelőny megszerzése. Bár a kizárólag ilyen célra irányuló ügyletek megfelelhetnek az ezen ítélkezési gyakorlaton alapuló követelménynek, a Bíróság a 2008. február 21-i Part Service ítélet (C-425/06, EU:C:2008:108) 45. pontjában megállapította, hogy ugyanez a helyzet abban az esetben, ha az adóelőny megszerzése a szóban forgó ügyletek alapvető célja.
- 54 Ami e célnak az alapügy tárgyát képezőhöz hasonló helyzet tekintetében való értékelését illeti, meg kell állapítani, hogy az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban szereplő információk szerint az alapügy tárgyát képező ügyletek több olyan szerződésből állnak, amelyeket ugyanazokra az ingatlanokra vonatkozóan, különböző személyek között kötöttek, nevezetesen ide tartozik a két bérleti szerződés az alapügy felperesei és a Shamrock Estates között, valamint e két szerződés megszüntetését követően az említett ingatlanok harmadik személyek számára való értékesítése.
- 55 A hatodik irányelv 2. cikkéből az következik, hogy általában valamennyi ügyletet különállónak és függetlennek kell tekinteni (2008. február 21-i Part Service ítélet, C-425/06, EU:C:2008:108, 50. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2012. szeptember 27-i Field Fisher Waterhouse ítélet, C-392/11, EU:C:2012:597, 14. pont).
- 56 Amikor a Bíróságnak pontosítania kell a szóban forgó ügyletek alapvető céljának a meghatározásához szükséges vizsgálatot, csupán annak az ügyletnek vagy azoknak az ügyleteknek a célját veszi figyelembe, amelynek vagy amelyeknek a visszaélészerű jellegét értékelni kell, és nem veszi figyelembe azon szolgáltatások célját, amelyek ezen első ügyletek miatt formálisan megfelelnek az adóelőny megszerzésére vonatkozó feltételeknek (lásd többek között: 2010. december 22-i Weald Leasing ítélet, C-103/09, EU:C:2010:804, 10–15. és 31. pont; 2015. december 17-i WebMindLicenses ítélet, C-419/14, EU:C:2015:832, 20. és 43–45. pont).
- 57 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik továbbá, hogy a visszaélészerű magatartás tilalma elvének az alkalmazása alapján csupán az ilyen magatartást megvalósító ügyleteket kell kizárni, míg azon szolgáltatások tekintetében, amelyek ilyen magatartást nem valósítanak meg, a releváns héajogszabályok releváns rendelkezéseit kell alkalmazni (Halifax ítélet, 94–97. pont). A visszaélészerű magatartást megvalósító ügyletek ezen külön kezelése azt követeli meg, hogy azok célja szintén külön kerüljön értékelésre.
- 58 Következésképpen annak megállapítása keretében, hogy az alapügy tárgyát képező ingatlanértékesítéseket megelőző bérleti szerződések alapvetően adóelőny megszerzését célozták-e, konkrétan e bérleti szerződések célját kell figyelembe venni.
- 59 Így a nemzeti bíróság feladata annak vizsgálata, hogy a nemzeti jog bizonyítási szabályaira figyelemmel – amennyiben általuk az uniós jog hatékonysága nem sérül – fennállnak-e a visszaélészerű magatartás tényállási elemei az előtte folyó eljárásban. Azonban a Bíróság az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elbírálása során szükség esetén pontosításokat adhat, amelyek célja, hogy iránymutatást adjanak a nemzeti bíróságnak az értelmezés során (lásd többek között: Halifax ítélet, 76. és 77. pont; 2015. december 17-i WebMindLicenses ítélet, C-419/14, EU:C:2015:832, 34. pont).

- 60 Az alapügy tárgyát képező bérleti szerződések tartalmának és valós jelentésének a megállapítása érdekében a kérdést előterjesztő bíróság többek között figyelembe veheti ezen ügyletek tisztán mesterséges jellegét, valamint a szóban forgó piaci szereplők közötti jogi, gazdasági és/vagy személyes kapcsolatokat (lásd ebben az értelemben: Halifax ítélet, 75. és 81. pont). Ezek az ismérvek a jellegüknél fogva jelzik, hogy az adóelőny megszerzése az alapvető cél annak ellenére, hogy egyébként esetleg fennállnak gazdasági célok is (2008. február 21-i Part Service ítélet, C-425/06, EU:C:2008:108, 62. pont).
- 61 A jelen ügyben az alapügy tárgyát képező bérleti szerződéseknek az előzetes döntéshozatalra utaló határozat információi szerint nem volt kereskedelmi valóságtartalmuk, és azokat az alapügy felperesei és egy hozzájuk kapcsolódó társaság kötötte meg azzal a céllal, hogy csökkentse az alapügy tárgyát képező, a későbbiekben véghezvinni tervezett ingatlanértékesítések héatherhét. Azon körülmény tekintetében, amely szerint e bérleti szerződések, amint azt az alapügy felperesei a Bíróság előtt állították, arra irányultak, hogy az említett értékesítéseket adózási szempontból a lehető leghatékonyabban hajtsák végre, meg kell állapítani, hogy e cél nem tekinthető az adóelőny megszerzésére irányulótól eltérő célnak, mivel az elérni kívánt hatást éppen az adóteher csökkentésével kívánták megalapozni.
- 62 A fenti megfontolásokra tekintettel a negyedik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a visszaélészerű magatartás tilalmának elvét úgy kell értelmezni, hogy annak a Halifax ítélet 75. pontja alapján történő meghatározása keretében, hogy az alapügy tárgyát képező ügyletek alapvető célja adóelőny megszerzése-e, az alapügy tárgyát képező ingatlanértékesítéseket megelőző bérleti szerződések célját külön kell figyelembe venni.

Az ötödik és a hatodik kérdéstről

- 63 Az ötödik és a hatodik kérdés azon az előfeltevésen alapszik, hogy a héatörvény 4. cikkének (9) bekezdése összeegyeztethetetlen a hatodik irányelvvel.
- 64 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság és a nemzeti bíróságok között az EUMSZ 267. cikk által bevezetett együttműködés keretében az uniós jog nemzeti bíróság számára hasznos értelmezésének szükségessége megköveteli, hogy a nemzeti bíróság szigorúan tiszteletben tartsa az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tartalmát érintő és az eljárási szabályzat 94. cikkében kifejezetten meghatározott követelményeket, melyeket a kérdést előterjesztő bíróságnak ismernie kell (lásd ebben az értelemben: 2016. július 5-i Ognyanov ítélet, C-614/14, EU:C:2016:514, 18. és 19. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2016. október 27-i Audace és társai ítélet, C-114/15, EU:C:2016:813, 35. pont).
- 65 Amint tehát az eljárási szabályzat 94. cikkének c) pontja előírja, nélkülözhetetlen, hogy maga az előzetes döntéshozatalra utaló határozat tartalmazza azon okok ismertetését, amelyek miatt a kérdést előterjesztő bíróságban kérdés merült fel egyes uniós jogi rendelkezések értelmezésére vagy érvényességére vonatkozóan, valamint azt a kapcsolatot, amelyet az említett bíróság e rendelkezések és az alapeljárásban alkalmazandó nemzeti jog között felállít.
- 66 Márpedig az ötödik és a hatodik kérdés tekintetében az előzetes döntéshozatal iránti kérelem nem felel meg e követelményeknek.
- 67 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat ugyanis nem fejt ki azokat az indokokat, amelyek a kérdést előterjesztő bíróságot arra késztették, hogy kételkedjen a héatörvény 4. cikke (9) bekezdésének a hatodik irányelvvel való összeegyeztethetőségében, hanem az alapügy felperesei által erre vonatkozóan előterjesztett következtetések közlésére szorítkozik. E kérelem különösen nem pontosítja azt a kapcsolatot, amely ezen összeegyeztethetlenség és az alapjogvita között fennállhat. Így az említett határozatból nem tűnik ki, hogy az esetleges összeegyeztethetlenség e bíróság álláspontja szerint

hogyan vezet ahhoz, hogy a héatörvény 4. cikkének (9) bekezdése nem tekinthető olyan rendelkezésnek, amely ezen irányelvet átülteti, és e határozat nem teszi lehetővé azon hatás megállapítását sem, amelyet e megállapítás ugyanezen bíróság álláspontja szerint a Halifax ítéleten alapuló, a visszaélésszerű magatartás tilalmának elvére vonatkozó ítélkezési gyakorlat alkalmazására gyakorolhat.

- 68 A fenti megfontolásokra tekintettel meg kell állapítani, hogy az ötödik és a hatodik kérdés elfogadhatatlan.

A hetedik kérdésről

- 69 A kérdést előterjesztő bíróság a hetedik kérdésével lényegében arra vár választ, hogy a visszaélésszerű magatartás tilalmának elvét úgy kell-e értelmezni, hogy az olyan ingatlanértékesítések, mint amelyek az alapügy tárgyát képezik, a hatodik irányelv releváns rendelkezéseinek céljával ellentétes adóelőny megszerzéséhez vezetnek.
- 70 E tekintetben egyrészt emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság a Halifax ítélet 74. pontjában rámutatott arra, hogy a héarendszerben a visszaélésszerű magatartás megállapításához egyrészt az szükséges, hogy a hatodik irányelv és az azt átültető nemzeti jogszabályok vonatkozó rendelkezéseiben előírt feltételek formális fennállása ellenére az érintett ügyletek eredménye olyan adóelőny megszerzése legyen, amely ellentétes a fenti rendelkezések célkitűzéseivel.
- 71 Másrészt az említett irányelv 13. cikke B. részének a 4. cikke (3) bekezdésének a) pontjával összefüggésben értelmezett g) pontja mentesíti a héa alól az épületek vagy épületrészek és a hozzájuk tartozó telkek értékesítését, ha azok esetében már megtörtént az „első használatbavétel”. Amint azt a főtanácsnok az indítványának 88. pontjában megállapította, az „első használatbavétel” kritériumának az a célja, hogy megkülönböztesse az új épületeket, amelyeknek az építése és a forgalmazása héaköteles, valamint a régi épületeket. Ennek céljából e kritérium meghatározza „az[t] a pillanat[ot], amikor az épület kikerül az előállítási folyamatból, és fogyasztási cikké válik, vagyis amikor az épületet a tulajdonosa vagy a bérlője elkezd használni” (lásd: a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló hatodik tanácsi irányelvre vonatkozó javaslat [COM(73) 950 végleges, 1973. június 20]).
- 72 A hatodik irányelv 13. cikke B. részének g) pontjában előírt mentesség tehát azokra az ingatlanértékesítésekre vonatkozik, amelyekre azt követően került sor, hogy ezen ingatlanokat a tulajdonosuk vagy a bérlőjük ténylegesen használatba vette. Ugyanakkor a héa alól nem mentesül az új ingatlanok a végső fogyasztó részére való értékesítése.
- 73 Bár a jelen ítélet 59. pontja emlékeztet arra, hogy a nemzeti bíróságnak kell megvizsgálnia a visszaélésszerű magatartást megvalósító, a jelen ítélet 70. pontjában említett tényezőnek az alapügyben való fennállását, meg kell állapítani, hogy az új ingatlanok az első bérlője általi használatba vétele a jelen ügy körülményei alapján bizonyosan megvalósíthatja a hatodik irányelv 4. cikke (3) bekezdésének a) pontja értelmében vett első használatbavételt.
- 74 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban szereplő információk szerint azonban az alapügy tárgyát képező új ingatlanokra vonatkozóan két bérleti szerződést kötöttek. Márpedig e bérleti szerződéseket az alapügy felperesei és a hozzájuk kapcsolódó társaság ugyanazon a napon kötötte, és e szerződések ezen ingatlanok bérletét, illetve azonnali visszabérlését írták elő. Ezenfelül az említett bérleti szerződéseket a megkötésük után kevesebb mint egy hónappal közös megegyezéssel megszüntették azt megelőzően, hogy az alapügy felperesei az említett ingatlanokat röviddel ezt követően harmadik személyeknek értékesítették. Úgy tűnik tehát, amint azt a főtanácsnok az

indítványának a 94. pontjában megállapította, hogy az alapügy tárgyát képező ingatlanokat a harmadik személyeknek való értékesítésüket megelőzően a tulajdonosuk vagy a bérlőjük nem vette ténylegesen használatba, amit a kérdést előterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia.

- 75 A fenti megfontolásokra tekintettel a hetedik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a visszaélésszerű magatartás tilalmának elvét úgy kell értelmezni, hogy az olyan ingatlanértékesítések, mint amelyek az alapügy tárgyát képezik, a hatodik irányelv releváns rendelkezéseinek céljával ellentétes adóelőny megszerzéséhez vezethetnek, ha ezen ingatlanokat a harmadik személyeknek való értékesítésüket megelőzően a tulajdonosuk vagy a bérlőjük még nem vette ténylegesen használatba. A kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy az alapeljárás keretében erről van-e szó.

A nyolcadik kérdésről

- 76 A kérdést előterjesztő bíróság a nyolcadik kérdésével lényegében arra vár választ, hogy a visszaélésszerű magatartás tilalmának elvét úgy kell-e értelmezni, hogy az alkalmazandó az alapügy tárgyát képezőhöz hasonló, olyan helyzetre, amely ingatlanértékesítési ügyletnek a héa alóli esetleges mentesítését érinti.
- 77 E tekintetben emlékeztetni kell a hatodik irányelv 2. cikkének (1) bekezdéséből következő általános elvre, amely szerint a héa hatálya alá tartozik az adóalany által ellenszolgáltatás fejében teljesített valamennyi termékértékesítés. Az ilyen értékesítés, amelynek tárgya ingatlan, tehát főszabály szerint szintén ezen adófizetési kötelezettség körébe tartozik.
- 78 Ezen elvtől eltérően az említett irányelv 13. cikke B. részének g) pontja előírja, hogy a tagállamok a héa alól mentesítik az épületek vagy épületrészek és a hozzájuk tartozó telkek értékesítését, az említett irányelv 4. cikke (3) bekezdésének a) pontjában megjelöltek kivételével, nevezetesen mentesítik azokat az értékesítéseket, amelyekre nem az épület vagy az érintett épületrész első használatba vétele előtt került sor.
- 79 Így főszabály szerint kizárólag az épület vagy az épületrész első értékesítése héaköteles, de hozzá kell tenni, hogy annak meghatározása során, hogy melyik az első értékesítés, nem vehető figyelembe a tisztán mesterséges jellegű értékesítés, amelynek alapvető célja adóelőny megszerzése.
- 80 A fenti megfontolásokra tekintettel a nyolcadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a visszaélésszerű magatartás tilalmának elvét úgy kell értelmezni, hogy az alkalmazandó az alapügy tárgyát képezőhöz hasonló, olyan helyzetre, amely ingatlanértékesítési ügyletnek a héa alóli esetleges mentesítését érinti.

A költségekről

- 81 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 (negyedik tanács) a következőképpen határozott:

- 1) **A visszaélésszerű magatartás tilalmának elvét úgy kell értelmezni, hogy ezen elv a belső jogrendben azt érvényesítő nemzeti intézkedéstől függetlenül közvetlenül alkalmazható az alapügy tárgyát képezőhöz hasonló, a 2006. február 21-i Halifax és társai ítélet (C-255/02, EU:C:2006:121) meghozatalát megelőzően véghezvitt ingatlanértékesítések hozzáadottérték-adó alóli mentességének a megtagadása céljából, anélkül hogy ez ellentétes lenne a jogbiztonság és a bizalomvédelem elvével.**

- 2) A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelvet úgy kell értelmezni, hogy abban az esetben, ha az alapügy tárgyát képező ügyleteket a visszaélésszerű magatartás tilalma elvének alkalmazásával át kell minősíteni, ezen ügyletek közül azok tekintetében, amelyek nem valósítanak meg ilyen magatartást, a nemzeti jog azon releváns rendelkezései alapján keletkezhet hozzáadottértékadó-kötelezettség, amelyek ilyen kötelezettséget előírnak.
- 3) A visszaélésszerű magatartás tilalmának elvét úgy kell értelmezni, hogy annak a 2006. február 21-i Halifax és társai ítélet (C-255/02, EU:C:2006:121) 75. pontja alapján történő meghatározása keretében, hogy az alapügy tárgyát képező ügyletek alapvető célja adóelőny megszerzése-e, az alapügy tárgyát képező ingatlanértékesítéseket megelőző bérleti szerződések célját külön kell figyelembe venni.
- 4) A visszaélésszerű magatartás tilalmának elvét úgy kell értelmezni, hogy az olyan ingatlanértékesítések, mint amelyek az alapügy tárgyát képezik, a 77/388/EGK hatodik irányelv releváns rendelkezéseinek céljával ellentétes adóelőny megszerzéséhez vezethetnek, ha ezen ingatlanokat a harmadik személyeknek való értékesítésüket megelőzően a tulajdonosuk vagy a bérelőjük még nem vette ténylegesen használatba. A kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy az alapeljárás keretében erről van-e szó.
- 5) A visszaélésszerű magatartás tilalmának elvét úgy kell értelmezni, hogy az alkalmazandó az alapügy tárgyát képezőhöz hasonló, olyan helyzetre, amely ingatlanértékesítési ügyletnek a hozzáadottérték-adó alóli esetleges mentesítését érinti.

Aláírások