

Gazdasági cél hiánya mesterséges ügylet

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2013. június 20. (*)

„Elzetes döntéshozatal iránti kérelem – Hatodik héairányelv – A 2. cikk 1. pontja és a 6. cikk (1) bekezdése – A »szolgáltatásnyújtás« fogalma – Reklám- és hitelközvetítési szolgáltatások nyújtása – Adómentességek – Az ügyletek valós gazdasági és kereskedelmi tartalma – Visszaélésszer gyakorlat – Kizárólag adóelny megszerzésére irányuló ügyletek”

A C-653/11. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet az Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Egyesült Királyság) a Bírósághoz 2011. december 19-én érkezett, 2011. december 13-i határozatával terjesztett el az elzetes

Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs

és

az Ocean Finance cégnév alatt eljáró **Paul Newey**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: M. Ilešić tanácselnök, E. Jarašić, A. Ó Caoimh, C. Toader (eladó) és C. G. Fernlund bírák,

tanácsnok: P. Mengozzi,

hivatalvezető: L. Hewlett tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2013. március 20-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által elterjesztett észrevételeket:

- az Ocean Finance cégnév alatt eljáró Paul Newey képviselőjében: J. Ghosh QC, valamint E. Wilson és J. Bremner barristers,
- az Egyesült Királyság Kormányának képviselőjében S. Ossowski és L. Christie, meghatalmazotti minőségben, segítjük: O. Thomas barrister,
- Írország képviselőjében E. Creedon, meghatalmazotti minőségben, segítjük: A. Collins SC,

– az olasz kormány képviselőjében G. Palmieri, meghatalmazotti minőségben, segítője: A. De Stefano avvocato dello Stato,

– az Európai Bizottság képviselőjében R. Lyal és C. Soulay, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a f. tanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a f. tanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a 2000. október 17-i 2000/65/EK tanácsi irányelvvel (HL L 269., 44. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 338. o.) módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv) értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs (a továbbiakban: Commissioners) és az Ocean Finance cégnév alatt eljáró Paul Newey (a továbbiakban: P. Newey) között folyamatban lévő jogvitában nyújtották be, amelynek tárgya a reklámszolgáltatásokra vonatkozó hozzáadottérték-adó (héta).

Jogi háttér

Az uniós jog

3 Az EK-Szerződés 299. cikke (6) bekezdése szerint az EK-Szerződés rendelkezései a Csatorna-szigetekre, amelynek a része a Jersey-sziget, csak annyiban alkalmazható, amennyiben erre szükség van különösen a Dán Királyság, Írország, valamint Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága csatlakozásának feltételeiről és a szerződés kiigazításáról szóló okmányhoz csatolt, a Csatorna-szigeteken és a Man-szigeten szóló 3. jegyzék könyv (HL 1972. L 73., 164. o.) e szigetekre vonatkozó szabályainak alkalmazása érdekében. Mivel az említett jegyzék könyvben nincsenek rendelkezések a héával kapcsolatban, az uniós héajog nem vonatkozik a Jersey-szigetre.

4 A hatodik irányelv negyedik preambulumbekkezdése elírja, hogy szem előtt kell tartani azt a célt, hogy a tagállamok közötti kereskedelmi forgalomban a behozatal megadóztatása és a kivitel adómentessége megszűnjék, és biztosítani kell, hogy a forgalmiadó-rendszerek a termékek és szolgáltatások eredetét illetően megkülönböztetésmentesek legyenek, hogy végső soron olyan közös piac jöjjön létre, amelyben a tisztességes verseny feltételei biztosítottak, és amely végső soron a tényleges belső piacnak megfelelő ismertetjegyekkel rendelkezik.

5 A hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja értelmében a héa alá tartozik „az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás”.

6 Ezen irányelv 5. cikkének (1) bekezdése szerint „termékértékesítés” a materiális javak feletti tulajdonjog átengedése, illetőleg az említett irányelv 6. cikkének (1) bekezdése szerint

„szolgáltatásnyújtás” minden olyan tevékenység, amely ugyanezen irányelv 5. cikke szerint nem minősül termékértékesítésnek.

7 A hatodik irányelv 9. cikke így rendelkezik:

„(1) Valamely szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol a szolgáltatást nyújtó gazdasági tevékenységének székhelye vagy a szolgáltatást nyújtó állandó telephelye van, ahonnan kiindulva a szolgáltatást nyújtja, vagy ezek hiányában, ahol lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye található.

(2) Azonban:

[...]

e) a következő szolgáltatások esetében, amelyeket a Közösségen kívül letelepedettnek, vagy a Közösségen belül, de a szolgáltató országán kívül letelepedett adóalanyoknak nyújtanak, a teljesítés helyének az a hely minősül, ahol a címzett gazdasági tevékenységének székhelye vagy állandó telephelye található, vagy ezek hiányában, ahol a lakhelye vagy szokásos tartózkodási helye van:

[...]

– reklámszolgáltatások,

[...]

– banki, pénzügyi és biztosítási tevékenység, beleértve a viszontbiztosítási szolgáltatást, a széfügyeletek kivételével,

[...]

– az ezen e) pontban említett szolgáltatások körében a közvetítők szolgáltatásai, amelyek harmadik személyek nevében és azok javára járnak el.

(3) A kettős adóztatás, az adóztatás elmaradása, illetve a verseny torzulásának elkerülésére a tagállamok a (2) bekezdés e) pontjában leírt szolgáltatások és ingó materiális javak bérbeadása esetén rendelkezhetnek a következőképpen:

[...]

b) a szolgáltatás teljesítési helyét, amely e cikk szerint a Közösségen kívül lenne, úgy tekintik, hogy az mégis belföldön van, amennyiben a tényleges használat vagy a szolgáltatás igénybevétele belföldön történik.”

8 A hatodik irányelv „Adómentességek belföldön” című 13. cikke a „B. Egyéb adómentességek” cím alatt elírja:

„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 megfelel és egyértelm alkalmazását, valamint, hogy megakadályozzák az adókijátszásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket:

[...]

d) a következő ügyletek:

1. hitel nyújtása és közvetítése, valamint a hiteleknek a hitelez által történ kezelése;
2. banki garancia közvetítése vagy bármilyen banki garancia vagy fedezetügylet, valamint a banki garanciát nyújtó által történ kezelés; [helyesen: kötelezettség, kezesség vagy más biztosíték, illetve garancia vállalása és ezek közvetítése, valamint a hitelez által nyújtott hitelbiztosítékok kezelése];

[...]”

9 Az említett irányelv 17. cikkének (2) bekezdése a következő képpen rendelkezik:

„Amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használja fel, az adóalany jogosult az általa fizetendő adóból levonni a következő összegeket:

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

[...]”

10 Az említett irányelv 21. cikke szerint:

„[...]

- (1) A belföldi forgalomban a [héa] fizetésére kötelezett személy a következő :

[...]

- b) azon adóalanyok, akiknek a 9. cikk (2) bekezdésének e) pontja szerinti szolgáltatásokat nyújtották, vagy azon személyek, akiket belföldön a [héa] szempontjából azonosítottak, és akik részére a 28b. cikk C., D., E. és F. része szerinti szolgáltatásokat nyújtották, ha a szolgáltatásokat nem belföldön letelepedett adóalany hajtotta végre;

[...]”

Az Egyesült Királyság joga

11 A hozzáadottérték-adóról szóló 1994. évi törvény (Value Added Tax Act 1994) 4. cikke (1) bekezdésének szövege az alapeljárásbeli tényállás megvalósulásának időpontjában a következő képpen szólt:

„Héát kell fizetni az Egyesült Királyság területén teljesített minden termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után, amennyiben az adóköteles értékesítést vagy szolgáltatást az adóalany gazdasági tevékenysége keretében teljesíti.”

12 E törvény 5. cikke (2) bekezdésének a) és b) pontja a következőképpen rendelkezett:

„a) a jelen törvény alkalmazásában »termékértékesítésnek« vagy »szolgáltatásnyújtásnak« minősül a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás minden formája, kivéve ha nem ellenérték fejében végzik;

b) szolgáltatásnyújtás minden olyan tevékenység, amely nem minősül termékértékesítésnek, de ellenérték [...] fejében végzik.”

13 A fent említett törvény 7. cikkének (10) bekezdése elírta:

„A szolgáltatást

a) az Egyesült Királyságban nyújtottnak kell tekinteni, ha a szolgáltatásnyújtó az Egyesült Királyságban rendelkezik illetéssel, és

b) egy másik országban (és nem az Egyesült Királyságban) nyújtottnak kell tekinteni, ha a szolgáltatásnyújtó e másik országban rendelkezik illetéssel.”

14 Ugyanezen törvény 8. cikkének (1) és (2) bekezdése fordított adózást írt el az Egyesült Királyságtól eltérő más országból nyújtott szolgáltatások esetében, és így rendelkezett:

„(1) A lenti (3) bekezdésben foglaltak sérelme nélkül, ha az érintett szolgáltatásokat:

a) olyan személy nyújtja, aki nem az Egyesült Királyságban honos, és

b) olyan személy veszi igénybe (»igénybevev«), aki az Egyesült Királyságban honos az általa folytatott bármely üzleti vállalkozás tekintetében,

ez ugyanolyan következményekkel jár e törvény értelmében (különösen amennyiben e törvény alapján a szolgáltatás héaköteles és az adóalany jogosult az előzetesen megfizetett adó levonására), mintha a szolgáltatás igénybevevje a szolgáltatást saját maga teljesítené az Egyesült Királyságban gazdasági tevékenysége keretében vagy érdekében, és a szolgáltatásnyújtás adóköteles lenne.

(2) A jelen cikkben az »érintett szolgáltatások« alatt azon szolgáltatások értendők, amelyek az 5. mellékletben szereplő valamely meghatározás alá esnek, de nem tartoznak a 9. mellékletben szereplő meghatározások közé.

3) Azon szolgáltatások, amelyek a fenti (1) bekezdés alapján az igénybevevő által nyújtott szolgáltatásokkal esnek egy tekintet alá, nem tekinthetők olyan, általa nyújtott szolgáltatásoknak, amelyek esetében a 26. cikk (1) bekezdése szerint az előzetesen megfizetett adó levonható.”

15 A hozzáadottérték-adóról szóló 1994. évi törvény 9. cikke a következőképpen határozta meg az „illet ség helyét” („place of belonging”) a szolgáltatásnyújtások igénybevev je tekintetében:

„(1) A lenti (2) bekezdést kell alkalmazni valamennyi szolgáltatásnyújtás esetén annak megállapítása során, hogy mely országban rendelkezik illet séggel a szolgáltatásnyújtó, illetve (a 8. cikk (6) bekezdésében foglalt rendelkezések sérelme nélkül) a lenti (3) és (4) bekezdést kell alkalmazni valamennyi szolgáltatásnyújtás esetén annak megállapítása során, hogy a szolgáltatás igénybevev je mely országban rendelkezik illet séggel.

2) A szolgáltatásnyújtót egy adott országban honosnak kell tekinteni, ha

a) ott rendelkezik székhellyel vagy más állandó telephellyel, és ilyennel máshol nem rendelkezik, vagy

b) nem rendelkezik telephellyel (ott vagy máshol), de a szokásos tartózkodási helye ott van, vagy

c) ilyen telephelyekkel abban az országban és máshol is rendelkezik, és az a telephelye, amely az adott szolgáltatásnyújtáshoz a leginkább kapcsolódik, ott található.

(3) Ha a szolgáltatást olyan személynek nyújtják, aki azt nem az általa folytatott valamely tevékenység céljára veszi igénybe, e személyt úgy kell tekinteni, mint akinek az illet sége abban az országban van, ahol szokásos tartózkodási helye található.

(4) Ha a fenti (3) bekezdés nem alkalmazható, a szolgáltatást igénybe vev személyt úgy kell tekinteni, mint akinek illet sége az adott országban van, ha

a) a fenti (2) bekezdés a) és b) pontjában szerepl valamelyik feltétel teljesül, vagy

b) a fenti (2) bekezdésben említett székhellyel rendelkezik egyidej leg ebben az országban és máshol, de azon székhelye, ahol, vagy amelynek céljára a szolgáltatásokat a legközvetlenebb módon felhasználják, vagy fel fogják használni, ebben az országban található.

5) A jelen cikk alkalmazása céljából (de nem más célból):

a) azt a személyt, amely fióktelepen vagy ügynökségen keresztül végez tevékenységet valamely országban, úgy kell tekinteni, hogy ott rendelkezik székhellyel; és

b) a »szokásos tartózkodási hely« jogi személy esetében azt a helyet jelenti, ahol jogszer en létrejött.”

16 A hatodik irányelv 13. cikke B. részének d) pontját a hozzáadottérték-adóról szóló 1994. évi törvény 31. cikke és 9. mellékletének 5. csoportja ültette át, amely rendelkezések szerint mentesek a héa alól többek között a „kölcson- és hitelnyújtási” szolgáltatások, valamint az ehhez kapcsolódó közvetítési szolgáltatások.

Az alapeljárás és az el zetes döntéshozatalra el terjesztett kérdések

17 Az elzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitunik, hogy az alapügyben érintett időszakban P. Newey tamworthi (Egyesült Királyság) székhellyel hitelközvetítőügynökként tevékenykedett. A P. Newey által az Egyesült Királyságban nyújtott közvetítési szolgáltatások a hatodik irányelv 13. cikke B. részének d) pontja szerint mentesek voltak a héa alól. Ellenben a héa alá tartoztak azok a reklámszolgáltatások, amelyeket P. Newey részére nyújtottak az Egyesült Királyságban, és amelyek a lehetséges hitelfelvevők érdeklődésének felkeltésére irányultak, így a reklámköltségeket terheladó, amelyet P. Newey viselt, nem lehetett visszaigényelni.

18 Annak érdekében, hogy ezt a vissza nem igényelhető adóterhet elkerülje, P. Newey megalapította az Alabaster (CI) Ltd társaságot (a továbbiakban: Alabaster), amelynek székhelye Jersey lett, amelynek területén nem hatályos a hatodik irányelv, és feljogosította e társaságot az Ocean Finance cégnév használatára. P. Newey e társaságnak egyedüli tagja volt.

19 Az Alabaster legalább egy személyt alkalmazott teljes munkaidőben, és e társaságnak saját igazgatósága volt, amelynek tagjai Jersey-n laktak, közvetlen ügynöki tapasztalattal nem rendelkeztek, P. Newey könyvelőit ajánlották, illetve vették fel őket, és az Alabaster tevékenységében való részvételük időtartama alapján kaptak díjazást.

20 Az Alabaster alapító okirata és a Jersey-n hatályos jogszabályok alapján az említett igazgatók voltak felelősek e társaság ügyvezetéséért, és eljártak a társaság nevében. P. Newey semmilyen szerepet nem játszott e társaság ügyvezetésében.

21 A közvetítési szerződések közvetlenül a hitelezők és az Alabaster között jöttek létre oly módon, hogy az ügynöki jutalékokat nem P. Newey, hanem e társaság részére fizették.

22 Az Alabaster azonban nem maga intézte a kölcsönkérelmeket, hanem e célból igénybe vette P. Newey szolgáltatásait, amelyeket alvállalkozói szerződés (a továbbiakban: szolgáltatási szerződés) keretében P. Newey Tamworthben tevékenykedő alkalmazottai teljesítettek. E szerződésben szerepelt a P. Newey által teljesítendő szolgáltatások listája, amely lényegében minden feladatot tartalmazott, amely a hitelközvetítési tevékenység elvégzéséhez szükséges. Az említett szerződés alapján P. Newey jogosult volt arra is, hogy megtárgyalja az Alabaster és a hitelezők között létrejött szerződések feltételeit.

23 E szolgáltatások ellenében P. Newey díjazást kapott, amelynek mértékét kezdetben az Alabaster által közvetített egyes kölcsönök után közvetlenül kapott jutalékok bruttó összegének 50%-ában, majd 60%-ában határozták meg, ehhez járult még az elzetes kiadások és a költségek megtérítése.

24 A gyakorlatban a lehetséges hitelfelvevők az Egyesült Királyságban közvetlenül P. Newey alkalmazottaival vették fel a kapcsolatot, akik minden egyes ügyet maguk intéztek, majd az Alabaster igazgatói részére Jersey-be küldték engedélyezés céljából azokat a kérelmeket, amelyek megfeleltek a hitelfolyósítási feltételeknek. Az engedélyezési eljárás általában egy órán belül befejeződött, és valójában egyetlen engedélyezési kérelmet sem utasítottak el.

25 Mivel a lehetséges hitelfelvevők felé irányuló hirdetés elengedhetetlen volt a hitelközvetítési tevékenységhez, ez az Alabaster költségei között jelentős részt képviselt.

26 A kérdést el terjeszt bíróság szerint a reklámszolgáltatásokat a jersey-i székhely és az Alabasterhez nem kapcsolódó Wallace Barnaby & Associates Ltd társaság (a továbbiakban: Wallace Barnaby) nyújtotta az el bbivel kötött szerz és keretében. Maga a Wallace Barnaby is az egyik egyesült királysági reklámügynökségt l, nevezetesen az Ekay Advertising reklámügynökségt l vette igénybe e reklámszolgáltatásokat. A Jersey-n hatályos jogszabályok alapján nem tartoztak a héa alá azok a kifizetések, amelyeket e szolgáltatásokért az Alabaster a Wallace Barnaby részére teljesített.

27 P. Newey nem volt jogosult arra, hogy e reklámszolgáltatásokat megrendelje az Alabaster költségére, és nem volt felel s azon szolgáltatások kifizetéséért, amelyeket a Wallace Barnaby nyújtott e társaságnak. Ugyanakkor jóváhagyási joga volt a hirdetések tartalmát illet en, amelynek tárgyában megbeszéléseket folytatott az Ekay Advertising egyik Egyesült Királyságban dolgozó alkalmazottjával. E megbeszéléseket követ en ez az alkalmazott tett ajánlatot a Wallace Barnabynek.

28 A Wallace Barnaby pedig ajánlatot tett az Alabaster igazgatóinak, akik, miután az ajánlatot megkapták, minden héten ülést tartottak annak érdekében, hogy döntést hozzanak az ajánlott hirdetési költségekr l. A gyakorlatban egyetlen ajánlatot sem utasítottak el.

29 A Commissioners úgy véli, hogy a héa szempontjából egyrészt az érintett reklámszolgáltatásokat az Egyesült Királyságban nyújtották P. Newey részére, ezért azok ott adóztathatók, másrészt pedig e hitelközvetítési szolgáltatásokat P. Newey nyújtotta az Egyesült Királyságban.

30 Másodlagosan a Commissioners úgy véli, hogy amennyiben az Alabaster Jersey-ben a reklámszolgáltatások igénybevev jének, a hitelközvetítési szolgáltatások esetében pedig szolgáltatásnyújtónak tekintend , az ezen eredmény elérése céljából kötött szerz dések a joggal való visszaélés tilalmára vonatkozó elvbe ütköznek, amelyet a Bíróság a C-255/02. sz., Halifax és társai ügyben 2006. február 21-én hozott ítéletben [EBHT 2006., I-1609. o.] fogalmazott meg, és a szerz déseket át kell min síteni.

31 Így 2005. szeptember 27-én a Commissioners P. Newey-val szemben hozott határozatában a 2002. július 1-je és 2004. december 31. közötti id szak vonatkozásában 10 707 075 font sterling (GBP) összeg héát állapított meg abból a célból, hogy beszedje t le az említett id szakban részére nyújtott reklámszolgáltatások utáni héát.

32 P. Newey azt állítja, hogy az alapügybeli közvetítési szolgáltatásokat Jersey-b l az Alabaster nyújtotta, és ez utóbbi volt a reklámszolgáltatások igénybeveve je. Hozzáteszi, hogy a joggal való visszaélés tilalmára vonatkozó elv nem alkalmazható, ha a szolgáltatásokat az Európai Unión kívüli illet ség személy olyan másik személynek nyújtja, aki az Európai Unión kívül rendelkezik illet séggel.

33 Így P. Newey keresetet indított az említett adóhatározattal szemben a First-tier Tribunal (Tax Chamber) el tt, amely 2010. április 23-i ítéletében helyt adott e keresetnek.

34 E bíróság úgy ítélte meg, hogy a hitelközvetítési tevékenységet a P. Newey által nyújtott szolgáltatások segítségével és a szolgáltatási szerz és alapján az Alabaster nyújtotta. Következésképpen az Alabaster nem min síthet fed vállalkozásnak.

35 A First-tier Tribunal (Tax Chamber) azt is megállapította, hogy az Alabaster nyújtotta az érintett hitelközvetítési szolgáltatásokat a hitelezőknek, és volt a reklámszolgáltatások igénybevevője. Nem volt közvetlen visszerthes ügylet sem P. Newey és a hitelezők között, sem pedig P. Newey és a Wallace Barnaby között. Noha az Alabaster fő célja az adóelnyelés elérése volt, a bíróság szerint visszaélésre nem került sor, mivel az Alabastert is magában foglaló megállapodás nem volt ellentétes a hatodik irányelv céljával.

36 A Commissioners ezen ítélettel szemben jogorvoslati kérelmet terjesztett az Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) elé.

37 E körülményekre tekintettel az Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és elzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Olyan körülmények esetében, mint a jelen ügyben, milyen súllyal kell a nemzeti bíróságnak figyelembe vennie a szerződéseket annak a kérdésnek az eldöntésénél, hogy a hűség szempontjából melyik személy nyújtotta a szolgáltatásokat? Különösen, meghatározó-e a szerződési jogállás a hűség szerinti szolgáltatásnyújtó helyzetének megállapításakor?

2) Olyan körülmények esetében, mint a jelen ügyben, amennyiben a szerződéses jogállás nem meghatározó, mely körülmények esetében térjen el a nemzeti bíróság a szerződéses jogállástól?

3) Olyan körülmények esetében, mint a jelen ügyben, adott esetben milyen mértékben lényeges az, hogy:

a) a szerződés szerinti a szolgáltatás nyújtását végző személy egy másik személy teljes irányítása alatt áll-e;

b) az üzleti tudással, kereskedelmi kapcsolattal és tapasztalattal más személy rendelkezik-e, mint aki a szerződést köti;

c) a szolgáltatás meghatározó elemeinek mindegyikét vagy azok többségét másik személy végzi-e, mint aki a szerződést köti;

d) a szolgáltatásból eredő pénzügyi veszteséggel és jóhírnév sérelmével járó kereskedelmi kockázatot más személy viseli-e, mint aki a szerződést köti;

e) a szerződés szerinti szolgáltatást nyújtó személy a szolgáltatáshoz szükséges meghatározó eszközöket alvállalkozásba adja-e annak a személynek, aki az első személyt irányítja, és ezekből az alvállalkozói szerződésekből hiányoznak egyes kereskedelmi jellemzők?

4) Olyan körülmények esetében, mint a jelen ügyben, el kell-e tekintenie a nemzeti bíróságnak a szerződés elemzését is?

5) A negyedik kérdésre adandó nemleges válasz esetén az olyan ügyletek eredménye, mint a jelen ügyben, adóügyi szempontból olyan adóelnyelést jelent-e, amelynek biztosítása ellentétes a hatodik irányelv céljával [a fent hivatkozott Halifax és társai ügyben hozott ítélet] 74–86. pontja értelmében?

6) Az ötödik kérdésre adandó igenlő válasz esetén hogyan kellene az olyan ügyleteket átminősíteni, mint amelyek a jelen ügyben szerepelnek?”

Az elzets döntéshozatalra elterjesztett kérdésekről

Az első, második, harmadik és negyedik kérdésre

38 Az első, második, harmadik és negyedik kérdésével, amelyeket együttesen kell vizsgálni, a kérdést elterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy a szerződéses kikötések meghatározók-e a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja és 6. cikkének (1) bekezdése szerinti „szolgáltatásnyújtás” esetében a szolgáltatásnyújtó és az igénybevevő személyének megállapítása során, és nemleges válasz esetén, mely feltételek mellett lehet átminősíteni az említett kikötéseket.

39 Mindenekelőtt emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv a héa közös, többek között az adóköteles tevékenység egységes meghatározásán alapuló rendszerét állítja föl (a fent hivatkozott Halifax és társai ügyben hozott ítélet 48. pontja).

40 A hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja értelmében a héa alá tartozik „az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás”. Különösen a szolgáltatásnyújtás kapcsán a Bíróság korábban már több ízben úgy ítélte meg, hogy a szolgáltatásnyújtás csak akkor minősül ezen irányelv 2. cikkének 1. pontja értelmében „ellenszolgáltatás fejében teljesítettnek”, és így adókötelesnek, ha a szolgáltatásnyújtó és a szolgáltatást igénybevevő között olyan jogviszony van, amelynek keretében szolgáltatások kölcsönös nyújtása történik úgy, hogy a szolgáltatásnyújtó által kapott juttatás képezi a szolgáltatást igénybevevő számára nyújtott szolgáltatás tényleges ellenértékét (a C-270/09. sz. MacDonald Resorts ügyben 2010. december 16-án hozott ítélet [EBHT 2010., I-13179. o.] 16. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

41 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából az is kitűnik, hogy a szolgáltatásnyújtás fogalma objektív jellegű, és az érintett ügyletek céljától és eredményétől függetlenül alkalmazandó, anélkül hogy az adóhatóság köteles lenne vizsgálatot indítani az adóalany szándékának megállapítása iránt (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Halifax és társai ügyben hozott ítélet 56. és 57. pontját, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

42 Különösen pedig annak kapcsán, hogy a szerződéses kikötéseknek milyen jelentőségük van abban, hogy az ügylet adókötelesnek minősül-e, emlékeztetni kell a Bíróság ítélkezési gyakorlatára, amely szerint a valós gazdasági és kereskedelmi tartalom figyelembevétele a közös héarendszer alkalmazásának alapvető követelménye (lásd ebben az értelemben a C-53/09. és C-55/09. sz., Loyalty Management UK és Baxi Group egyesített ügyekben 2010. október 7-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-9187. o.] 39. és 40. pontját, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

43 Miután a szerződéses helyzet rendszerint az ügyletek valós gazdasági és kereskedelmi tartalmát tükrözi vissza, a jogbiztonság követelményeinek való megfelelés érdekében a releváns szerződéses kikötések olyan körülményt jelentenek, amelyet figyelembe kell venni a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja és 6. cikkének (1) bekezdése szerinti „szolgáltatásnyújtási” ügylet esetén a szolgáltatásnyújtó és az igénybevevő személyének megállapítása során.

44 Néha azonban el fordulhat, hogy egyes szerződéses kikötések nem tükrözik vissza az ügyletek valós gazdasági és kereskedelmi tartalmát.

45 Ez különösen olyankor fordul el, ha esetleg kiderül, hogy az említett szerződéses kikötések olyan, teljesen mesterséges megállapodást képeznek, amely nem felel meg az ügyletek valós gazdasági és kereskedelmi tartalmának.

46 A Bíróság ugyanis már több alkalommal úgy ítélte meg, hogy a lehetséges adókiadási kérések, adókiadások, illetve más visszaélések elleni küzdelem olyan célkitűzés, amelyet a hatodik irányelv elismer és támogat (lásd a fent hivatkozott Halifax és társai ügyben hozott ítélet 71. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot), és hogy a joggal való visszaélés tilalmára vonatkozó elv végeredményben tiltja a teljesen mesterséges, valós gazdasági tartalmat nélkülöző, kizárólag adóelnyerés megszerzését célzó megállapodásokat (lásd a C-162/07. sz., Ampliscientifica és Amplifin ügyben 2008. május 22-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-4019. o.] 28. pontját, a C-504/10. sz. Tanoarch-ügyben 2011. október 27-én hozott ítélet [EBHT 2011., I-10853. o.] 51. pontját és a C-326/11. sz. J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard ügyben 2012. július 12-én hozott ítélet 35. pontját).

47 Az alapügyben nem vitatott, hogy a szerződéses kikötések szerint formálisan az Alabaster nyújtotta a hitelközvetítési szolgáltatásokat a hitelezők számára, és volt a Wallace Barnaby által nyújtott reklámszolgáltatások igénybevevője.

48 Ugyanakkor figyelemmel egyrészt a P. Newey, az Alabaster és a hitelezők, másrészt pedig a P. Newey, az Alabaster és a Wallace Barnaby között fennálló kereskedelmi kapcsolatok valós, az elzárólagos döntéshozatalra utaló határozatból kitűnő gazdasági tartalmára, és különösen az Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) által a harmadik kérdésben említett ténybeli körülményekre, nem zárható ki, hogy az alapügybeli szolgáltatásokat ténylegesen P. Newey javára használták fel, illetve hasznosították az Egyesült Királyságban.

49 A kérdést elterjesztő bíróság feladata, hogy az alapügy összes körülményének vizsgálata útján ellenőrizze, hogy a szerződéses kikötések tényleg nem tükrözik-e valós gazdasági tartalmat, és hogy nem az Alabaster, hanem P. Newey az a személy, aki valójában a szóban forgó hitelközvetítési szolgáltatásokat nyújtotta, és a Wallace Barnaby által nyújtott reklámszolgáltatásokat igénybe vette.

50 Ha ez volt a helyzet, a szerződéses kikötéseket át kell minősíteni oly módon, hogy az a helyzet kerüljön visszaállításra, amely a visszaélésszerű gyakorlatot megtestesítő ügyletek hiányában állt volna fenn (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Halifax és társai ügyben hozott ítélet 98. pontját).

51 A jelen esetben azon helyzet visszaállítása, amely a szóban forgó ügyletek nélkül állt volna fenn abban az esetben, ha a kérdést elterjesztő bíróság úgy ítelné meg, hogy azok visszaélésszerű gyakorlatot testesítenek meg, különösen azt eredményezné, hogy a szolgáltatási szerződés, valamint az Alabaster és a Wallace Barnaby között létrejött reklámszerződések nem lennének érvényesíthetők a Commissionersszel szemben, és utóbbi jogszabályban állapíthatná meg, hogy valójában P. Newey nyújtotta a hitelközvetítési szolgáltatásokat, és vette igénybe az alapügybeli reklámszolgáltatásokat.

52 A fenti megfontolások alapján az első, második, harmadik és negyedik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a szerződéses kikötések, bár olyan körülményt képeznek, amelyet

figyelembe kell venni, nem meghatározók a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja és 6. cikkének (1) bekezdése szerinti „szolgáltatásnyújtás” esetében a szolgáltatásnyújtó és az igénybevev személyének megállapítása során. E kikötéseket különösen abban az esetben lehet mellőzni, ha kiderül, hogy nem a valós gazdasági és kereskedelmi tartalmat tükrözik vissza, hanem teljesen mesterséges, valós gazdasági tartalmat nélkülöz, kizárólag adóelnyerő megszerzését célzó megállapodást képeznek, aminek vizsgálata a nemzeti bíróság feladata.

Az ötödik és hatodik kérdésről

53 Az első, második, harmadik és negyedik kérdésre adott válaszra tekintettel nem kell válaszolni a kérdést elterjesztő bíróság által feltett ötödik és hatodik kérdésre.

A költségekről

54 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést elterjesztő bíróság elítelt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (harmadik tanács) a következőképpen határozott:

A szerződéses kikötések, bár olyan körülményt képeznek, amelyet figyelembe kell venni, nem meghatározók a 2000. október 17-i 2000/65/EK tanácsi irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 2. cikkének 1. pontja és 6. cikkének (1) bekezdése szerinti „szolgáltatásnyújtás” esetében a szolgáltatásnyújtó és az igénybevev személyének megállapítása során. E kikötéseket különösen abban az esetben lehet mellőzni, ha kiderül, hogy nem a valós gazdasági és kereskedelmi tartalmat tükrözik vissza, hanem teljesen mesterséges, valós gazdasági tartalmat nélkülöz, kizárólag adóelnyerő megszerzését célzó megállapodást képeznek, aminek vizsgálata a nemzeti bíróság feladata.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: angol.