

C?29/08. sz. ügy

Skatteverket

kontra

AB SKF

(a Regeringsrätten [Svédország] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Hatodik HÉA irányelv – 2. cikk, 4. cikk, 13. cikk, B. rész, d) pont, 5. alpont és 17. cikk – 2006/112/EK irányelv – 2. cikk, 9. cikk, 135. cikk, (1) bekezdés, f) pont és 168. cikk – Valamely anyavállalat által a leányvállalatának és egy általa ellen?rzött társaságban lév? részesedésének átruházása – A HÉA hatálya – Mentesség – Részvényátruházási ügyletek keretében igénybe vett szolgáltatások – A HÉA levonhatósága”

Az ítélet összefoglalása

1. *Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adók – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – A hatodik irányelv 4. cikke értelmében vett gazdasági tevékenységek – Fogalom*

(77/388 tanácsi irányelv, 2. cikk, (1) bekezdés és 4. cikk, (1) és (2) bekezdés, valamint 2006/112 tanácsi irányelv, 2. cikk, (1) bekezdés és (9) cikk, (1) bekezdés)

2. *Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adók – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – A hatodik irányelvben meghatározott adómentességek – A 13. cikk B. része d) pontjának 5. alpontja szerinti értékpapírokra vonatkozó ügyletek*

(77/388 tanácsi irányelv, 13. cikk, B. rész, d) pont, 5. alpont, valamint 2006/112 tanácsi irányelv, 135. cikk, (1) bekezdés, f) pont)

3. *Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adók – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – Az el?zetesen felszámított adó levonása*

(77/388 tanácsi irányelv, 17. cikk, (1) és (2) bekezdés, valamint 2006/112 tanácsi irányelv, 168. cikk)

1. A 95/7 irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 77/388 hatodik irányelv 2. cikkének (1) bekezdését, valamint 4. cikkének (1) és (2) bekezdését, illetve a közös hozzáadottértékadó?rendszerr?l szóló 2006/112 irányelv 2. cikkének (1) bekezdését és 9. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az anyavállalat által az olyan 100%-os tulajdonában álló leányvállalata valamennyi részvényének, valamint az olyan korábban 100%-os tulajdonában álló ellen?rzött társaságban fennmaradó részesedésének értékesítése, amelyek részére hozzáadottértékadó?köteles szolgáltatásokat nyújtott, az említett irányelvek hatálya alá tartozó gazdasági tevékenységnek min?sül.

A leányvállalatban és az ellen?rzött társaságban meglév? valamennyi részvényének értékesítésével ugyanis az anyavállalat megszünteti az e társaságokban való részesedését. Amennyiben az említett anyavállalat, mint az ipari cégcsoport anyavállalata részt vett e leányvállalat és ezen ellen?rzött társaság irányításában azzal, hogy ellenérték fejében különböz?

igazgatási, könyvelési és kereskedelmi szolgáltatásokat nyújtott számukra, amelyek után köteles volt hozzáadottérték-adót fizetni, a cégcsoport anyavállalat által történő átalakítása érdekében tervezett említett értékesítést úgy lehet tekinteni, mint bevétel elérése érdekében végzett olyan tartós tevékenység gyakorlása körében végzett műveletet, amely túllépi az értékpapírok pusztáértékesítésének kereteit. E művelet közvetlenül kapcsolódik a cégcsoport által gyakorolt tevékenység szervezéséhez, és így az adóalany adóköteles tevékenységének közvetlen, állandó és szükséges meghosszabbítását jelenti. Következésképpen az ilyen művelet a hozzáadottérték-adó hatálya alá tartozik.

Amennyiben azonban a részvények értékesítése a 95/7 irányelvvel módosított hatodik irányelv 5. cikkének (8) bekezdése, illetve a 2006/112 irányelv 19. cikkének első bekezdése értelmében a vállalkozás vagyonának egészben vagy részben történő átruházását jelenti, és feltéve, hogy az érintett tagállam élt az e rendelkezésekben biztosított lehetőséggel, ezen ügylet nem minősül hozzáadottérték-adó köteles gazdasági tevékenységnek.

E megállapításokat nem befolyásolja az a körülmény, hogy a részvényátruházás több egymást követő ügylettel valósul meg.

(vö. 32., 33., 41. pont és a rendelkezés rész 1. és 4. pontja)

2. Az anyavállalat által az olyan 100%-os tulajdonában álló leányvállalata valamennyi részvényének, valamint az olyan korábban 100%-os tulajdonában álló ellenőrzött társaságban fennmaradó részesedésének értékesítését, amelyek részére hozzáadottérték-adó köteles szolgáltatásokat nyújtott, mentesíteni kell ezen adó alól a 95/7 irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 77/388 hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 5. alpontja, illetve a közös hozzáadottértékadó-rendszerrel szóló 2006/112 irányelv 135. cikke (1) bekezdésének f) pontja alapján.

Az e rendelkezések értelmében vett „ügyletek, [...] amelyek [...] értékpapírokra vonatkoznak” kifejezés ugyanis olyan ügyleteket takar, amelyek értékpapírokra vonatkozó jogokat és kötelezettségeket hozhatnak létre a felek számára, azokat módosíthatják vagy megszüntethetik, és nem tartoznak e kifejezés körébe az igazgatási, anyagi vagy műszaki jellegű szolgáltatások vagy pénzügyi információs tevékenységek, amelyek nem módosítják a felek jogi és pénzügyi helyzetét. Mivel a részvények értékesítése megváltoztatja az ügyletben részes felek jogi és pénzügyi helyzetét, ezen ügyletre – amennyiben kiterjed rá a hozzáadottérték-adó hatálya – alkalmazandó a fenti rendelkezések szerinti adómentesség.

E megállapításokat nem befolyásolja az a körülmény, hogy a részvényátruházás több egymást követő ügylettel valósul meg.

(vö. 48–50., 53. pont és a rendelkezés rész 2. és 4. pontja)

3. A 95/7 irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 77/388 hatodik irányelv 17. cikkének (1) és (2) bekezdése, valamint a 2006/112 irányelv 168. cikke szerinti adólevonási jog az anyavállalat által a 100%-os tulajdonában álló leányvállalata valamennyi részvényének, valamint a korábban 100%-os tulajdonában álló ellenőrzött társaságban fennmaradó részesedésének értékesítése érdekében nyújtott szolgáltatások után elzetesen felszámított hozzáadottérték-adó esetében akkor áll fenn, ha közvetlen és azonnali kapcsolat áll fenn az igénybe vett szolgáltatásokkal kapcsolatos költségek és az adóalany gazdasági tevékenysége között.

A kérdést előterjesztő bíróság feladata, hogy a szóban forgó ügyletek összes körülményének figyelembevételével meghatározza, hogy a felmerült költségek beépíthetők-e az értékesített

részvények árába, vagy azok az adóalany gazdasági tevékenységéhez kapcsolódó ügyletek árának alkotóelemét képezik?

E megállapításokat nem befolyásolja az a körülmény, hogy a részvényátruházás több egymást követő ügylettel valósul meg.

(vö. 73. pont és a rendelkezés rész 3 és 4. pontja)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2009. október 29. (*)

„Hatodik HÉA irányelv – 2. cikk, 4. cikk, a 13. cikk B. része d) pontjának 5. alpontja és 17. cikk – 2006/112/EK irányelv – 2. cikk, 9. cikk, a 135. cikk (1) bekezdésének f) pontja és 168. cikk – Valamely anyavállalat által a leányvállalatának és egy általa ellenőrzött társaságban lévő részesedésének átruházása – A HÉA hatálya – Mentesség – Részvényátruházási ügyletek keretében igénybe vett szolgáltatások – A HÉA levonhatósága”

A C-29/08. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Regeringsrätten (Svédország) a Bírósághoz 2008. január 25-én érkezett, 2008. január 17-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Skatteverket**

és

az **AB SKF**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: P. Lindh a hatodik tanács elnöke, a harmadik tanács elnökeként eljárva, A. Rosas és U. Lohmus (előadó) bírák,

előtanácsnok: P. Mengozzi,

hivatalvezető: C. Strömholm tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2008. december 4-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Skatteverket képviseletében B. Persson, meghatalmazotti minőségben,

- az AB SKF képviselőjében R. Treutiger és O. Henkow advokater,
- a svéd kormány képviselőjében K. Petkovska és A. Engman, meghatalmazotti minőségben,
- a német kormány képviselőjében M. Lumma és C. Blaschke, meghatalmazotti minőségben,
- az Egyesült Királyság Kormánya képviselőjében Z. Bryanston-Cross, meghatalmazotti minőségben, segítője: I. Hutton barrister,
- az Európai Közösségek Bizottsága képviselőjében J. Enegren és D. Triantafyllou, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2009. február 12-ii tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az 1995. április 10-ii 95/7/EK tanácsi irányelvvel (HL L 102., 18. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 274. o.) módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-ii 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv) 2. cikkének, 4. cikkének, 13. cikke B. része d) pontja 5. alpontjának és 17. cikkének, valamint a közös hozzáadottértékadórendszerről szóló, 2006. november 28-ii, 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.) 2. cikkének, 9. cikkének, 135. cikke (1) bekezdése f) pontjának és 168. cikkének értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet a Skatteverket (adóhatóság) és az AB SKF (a továbbiakban: SKF) között a Skatterättsnämnden (adóügyi bizottság) által az SKF-nek az általa részvényátruházási ügylet során igénybe vett szolgáltatások után előzetesen felszámított hozzáadottértékadó levonhatóságával kapcsolatos kérelme vonatkozásában adott előzetes állásfoglalás tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

- 3 A tagállamok forgalmi adókra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló, 1967. április 11-ii 67/227/EGK első tanácsi irányelv (HL 1967 71., 1301. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 3. o.) 2. cikkének második bekezdése kimondja, hogy „[a HÉÁ-t] minden ügylet esetében az áruk vagy szolgáltatások ára alapján, az adott árukra vagy szolgáltatásokra érvényes adómérték szerint kell kiszámítani, és a különböző költségelemek által közvetlenül viselt [HÉÁ]-összeg levonását követően kell felszámítani”.
- 4 A hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja értelmében a hozzáadottértékadó alá tartozik az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás.
- 5 A hatodik irányelv 4. cikke szerint:

„(1) »Adóalany«: az a személy, aki a (2) bekezdésben meghatározott bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

(2) Az (1) bekezdésben említett gazdasági tevékenység a termelő, a kereskedő, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét magában foglalja, beleértve a kitermelő ipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint az egyéb szakmai tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek minősül azon tevékenység is, amely bevétel elérése érdekében materiális vagy immateriális javak tartós hasznosítását foglalja magában.”

[...]”

6 A hatodik irányelv 5. cikkének (8) bekezdése értelmében:

„Az egész vagyon vagy annak egy részének átruházását egy társaságra – akár ellenérték fejében, akár ingyenesen vagy apportként történő bevittel történik – a tagállamok úgy kezelhetik, mintha nem termékértékesítésről lenne szó, és az átruházás kedvezményezettjét az átruházó jogutódjának tekintik. [...]”

7 Az említett irányelv 6. cikke (1) bekezdése második albekezdésének első francia bekezdése szerint szolgáltatásnyújtásnak minősülhet az immateriális javak átengedése függetlenül attól, hogy ezt jogcímet létesítő okiratba foglalták-e, vagy sem.

8 A hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 5. alpontja szerint a tagállamok mentesíthetik a HÉA alól „azon ügyletek[et], beleértve a közvetítést is, de kivéve a kezelést és a letéti kezelést [helyesen: de kivéve a letéti részesítést és a kezelést], amelyek részvényekre, gazdasági társaságokban vagy egyesületekben megtestesülő részesedésre, adóskötelezvényekre vagy egyéb értékpapírokra vonatkoznak [...]”.

9 Az említett irányelv 17. cikkének az ugyanezen irányelv 28f. cikkének 1. pontjából eredő változata az adólevonási jog keletkezésére és alkalmazási körére vonatkozik. (1) és (2) bekezdésének szövege a következő:

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

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

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

[...]”

10 A 2006/112 irányelv 2007. január 1-jével hatályon kívül helyezte az akkori közösségi HÉA-szabályozást, nevezetesen a hatodik irányelvet, és annak helyébe lépett. A 2006/112 irányelv, (1) és (3) preambulumbekkezdése értelmében a hatodik irányelv átdolgozására szükség volt annak biztosítása érdekében, hogy valamennyi alkalmazandó rendelkezés világos és ésszerű módon kerüljön bemutatásra átdolgozott szerkezetben és szövegezésben, bár ez elviekben nem eredményez érdemi változásokat.

11 Ezen irányelv 2. cikke kimondja:

„(1) A HÉA hatálya alá a következ? ügyletek tartoznak:

a) egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy vagy szervezet (a továbbiakban: adóalanyként eljáró személy) által ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés;

[...]

c) egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás;

[...]”

12 Az említett irányelv 9. cikkének (1) bekezdése kimondja:

„»Adóalany« az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

»Gazdasági tevékenység« a termel?k, a keresked?k, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermel?ipari és mez?gazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású vagy azzal egyenérték? tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek min?sül különösen a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történ? hasznosítása.”

13 A 2006/112 irányelv 19. cikkének els? bekezdése megegyezik a hatodik irányelv 5. cikke (8) bekezdésének els? mondatával.

14 A 2006/122 irányelv 25. cikkének a) pontja értelmében szolgáltatásnyújtásnak min?sül többek között az immateriális javak átengedése, függetlenül attól, hogy értékpapírba foglalták-e ?ket.

15 Az említett irányelv 135. cikke (1) bekezdésének f) pontja értelmében a tagállamok mentesítik az adó alól „azon ügyletek[et], beleértve a közvetítést is – kivéve a kezelést és a letéti kezelést [helyesen: de kivéve a letéti ?rzést és a kezelést] –, amelyek részvényekre, gazdasági társaságokban vagy egyesületekben való részesedésre, kötvényekre vagy egyéb értékpapírokra vonatkoznak, az áruk feletti rendelkezési jogot megtestesít? értékpapírok, valamint a 15. cikk (2) bekezdésében említett jogok illetve értékpapírok kivételével”.

16 A 2006/112 irányelv 168. cikke értelmében:

„Az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetend? adó összegéb?l levonni a következ? összegeket:

a) a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítend? termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetend? vagy megfizetett HÉÁ?t;

[...]”

A nemzeti szabályozás

17 A HÉÁ-ról szóló, 1994. március 30-i 200. sz. törvény (mervärdesskattelagen 1994:200) 1. fejezetének 1. §-a szerint HÉÁ-t kell fizetni az állam részére a Svédország területén gazdasági tevékenység keretében teljesített adóköteles termékértékesítések vagy szolgáltatásnyújtások után.

18 E törvény 3. fejezetének 9. §-a szerint adómentesek – többek között – az olyan értékpapírokkal összefüggő ügyletek, mint a részvények vagy egyéb részesedések és követelések közvetítésként történő értékesítése vagy közvetítése függetlenül attól, hogy azokat értékpapír megtestesíti-e, vagy sem, és a befektetési alapok kezelése.

19 Az említett törvény 8. fejezetének 3. §-a szerint az adóköteles tevékenységet végző személy levonhatja a beszerzéseket és behozatalt terhelő, elzetesen felszámított HÉÁ-t, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat gazdasági tevékenységéhez használja.

Az alapeljárás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

20 Az SKF részvénytársaság egy több országban tevékenykedő ipari cégcsoport anyavállalata. Anyavállalatként aktívan részt vesz a leányvállalatai tevékenységében, és díj ellenében irányítási, igazgatási, és kereskedelempolitikai szolgáltatásokat nyújt részükre. A leányvállalatoknak kiszámlázott e szolgáltatások után az SKF-et HÉÁ-fizetési kötelezettség terheli.

21 Az SKF cégcsoportja átalakítását tervezi, amellyel összefüggésben fel kíván hagyni az egyik 100%-os tulajdonában álló leányvállalata (a továbbiakban: leányvállalat) által folytatott tevékenységgel ez utóbbi valamennyi részvényének értékesítésével. Ezenfelül értékesíteni fogja egy másik társaságban (a továbbiakban: ellenőrzött társaság) fennmaradó 26,5%-os részesedését, amely társaság korábban 100%-os tulajdonában állt, és amely társaságnak anyavállalatként HÉÁ-köteles szolgáltatásokat nyújtott. Ezen értékesítések másik célja, hogy tőkét szabadítsanak fel a cégcsoport egyéb tevékenységeinek finanszírozása érdekében. Az említett értékesítések megvalósítása érdekében az SKF a részvények értékelésére és a tárgyalások során támogatás nyújtására vonatkozó szolgáltatásokat, valamint a szerződések elkészítésével összefüggésben jogi szolgáltatásokat kíván igénybe venni. E szolgáltatásnyújtások HÉÁ-kötelesek.

22 A szóban forgó értékesítések adójogi következményeinek tisztázása érdekében az SKF a Skatterättsnämndenhez fordult a leányvállalat, illetve az ellenőrzött társaság részvényeinek értékesítésével összefüggésben igénybe vett szolgáltatások után fizetendő HÉÁ levonhatóságára vonatkozó elzetes állásfoglalás iránti kérelemmel.

23 A Skatterättsnämnden 2007. január 12-i elzetes állásfoglalásában megállapította, hogy az SKF mindkét esetben jogosult a szolgáltatások után elzetesen felszámított HÉÁ levonására. Álláspontja szerint az SKF által a leányvállalat és az ellenőrzött társaság számára nyújtott szolgáltatások gazdasági tevékenységének részét képezték, és az e társaságok megszerzésével kapcsolatos költségeket terhelő elzetesen felszámított HÉÁ levonható volt. Ugyanígy levonhatónak kell lennie e tevékenység megszüntetésekor felmerülő költségekkel kapcsolatban elzetesen felszámított HÉÁ-nak. Az a tény, hogy az ellenőrzött társaságban folytatott tevékenységet több lépcsőben szüntetik meg, nem ad okot eltérő értékelésre.

24 A Skatteverket fellebbezett az elzetes állásfoglalás ellen a kérdést elterjesztő bíróság előtt, és annak megállapítását kérte, hogy az igénybevett szolgáltatásokat terhelő HÉÁ levonása nem megengedett. Az SKF a Skatterättsnämnden elzetes állásfoglalásának helybenhagyását kérte.

25 E körülmények között a Regeringsrätten az eljárást felfüggesztette, és elzetes

döntéshozatal céljából az alábbi kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni a [hatodik irányelv] 2. és 4. cikkét és a [...] 2006/112 [...] irányelv 2. és 9. cikkét, hogy annak alapján, amennyiben valamely leányvállalat részére történő szolgáltatásnyújtás tekintetében [HÉA?köteles] adóalany értékesíti a leányvállalatban fennálló részesedését, akkor ezen ügylet HÉA?köteles?

2) Ha az első kérdésre az a válasz adandó, hogy az értékesítés adóköteles ügyletnek minősül, kiterjed-e rá a [hatodik irányelv] 13. cikke B. része d) pontjának 5. alpontja, valamint [2006/112] irányelv 135. cikke (1) bekezdésének f) pontja szerinti, a társaságokban fennálló részesedésekhez kapcsolódó adómentesség?

3) A fenti kérdésekre adott válaszoktól függetlenül, fennállhat-e levonási jog a közvetlenül az értékesítés következtében felmerült kiadások tekintetében, ugyanúgy, mint az általános kiadások tekintetében?

4) Jelentőseggel bír-e a fenti kérdésekre adandó válaszok szempontjából, ha a leányvállalatban fennálló részesedés értékesítésére több lépésben kerül sor?”

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

26 Első kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontját, illetve 4. cikkének (1) és (2) bekezdését, valamint a 2006/112 irányelv 2. cikkének (1) bekezdését és 9. cikkének (1) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy az anyavállalat által az olyan 100%-os tulajdonában álló leányvállalata valamennyi részvényének, valamint az olyan korábban 100%-os tulajdonában álló ellenőrzött társaságban fennmaradó részesedésének értékesítése, amelyek részére HÉA?köteles szolgáltatásokat nyújtott, az említett irányelvek hatálya alá tartozó gazdasági tevékenységnek minősül.

27 E tekintetben mindenekelőtt emlékeztetni kell arra, hogy a HÉA alkalmazási körét meghatározó, a hatodik irányelv 2. cikkéből és a 2006/112 irányelv 2. cikkének (1) bekezdéséből következően kizárólag a belföldön teljesített gazdasági jellegű tevékenységek tartoznak a HÉA alá. A hatodik irányelv 4. cikkének (1) bekezdése, valamint a 2006/112 irányelv 9. cikkének értelmében az minősül adóalanynak, aki e gazdasági tevékenységek valamelyikét önállóan végzi. A gazdasági tevékenység e fogalmát a hatodik irányelv 4. cikkének (2) bekezdése úgy határozza meg, hogy az magában foglalja a termelőket, a kereskedőket, illetve a szolgáltatókat valamennyi tevékenységét, valamint különösen a materiális vagy immateriális javak bevétel elérése érdekében történő tartós hasznosítását magukban foglaló tevékenységeket.

28 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a részvények egyszeri vásárlása, birtoklása vagy eladása önmagában nem minősül a hatodik irányelv értelmében vett gazdasági tevékenységnek (lásd különösen a C-77/01. sz. EDM-ügyben 2004. április 29-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-4295. o.] 59. pontját, valamint a C-435/05. sz. Investrand-ügyben 2007. február 8-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-1315. o.] 25. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot). Ezen ügyletek ugyanis nem minősülnek önmagukban materiális javak bevétel elérése érdekében történő tartós hasznosításának, mivel e műveletek kizárólagos ellenértéke az ezen értékpapírok értékesítésekor keletkező esetleges haszon (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott EDM-ügyben hozott ítélet 58. pontját).

29 A Bíróság kimondta, hogy csak a valamely ügylet vagy gazdasági tevékenység ellenértékét képező kifizetések tartoznak a HÉA hatálya alá, és ez nem áll fenn olyan kifizetések esetén,

amelyek pusztán a dolog feletti tulajdonjog következményei, mint az osztalékok vagy a részvényekhez kötődő más kifizetések (lásd ebben az értelemben a C-333/91. sz. Sofitam-ügyben 1993. június 22-én hozott ítélet [EBHT 1993., I-3513. o.] 13. pontját, a C-80/95. sz., Harnas & Helm ügyben 1997. február 6-án hozott ítélet [EBHT 1997., I-745. o.] 15. pontját, valamint a fent hivatkozott EDM-ügyben hozott ítélet 49. pontját).

30 Ugyanakkor a Bíróság kimondta, hogy ettől eltér az az eset, amikor egy másik társaságban fennálló pénzügyi részesedés együtt jár a részesedésszerzéssel érintett társaság irányításában való közvetlen vagy közvetett részvétellel azon jogok sérelme nélkül, amelyek a részesedés tulajdonosát részvényesi vagy tagi minőségében megilletik (lásd a C-60/90. sz., Polysar Investments Netherlands ügyben 1991. június 20-án hozott ítélet [EBHT 1991., I-3111. o.] 14. pontját; a C-142/99. sz., Floridienne és Berginvest ügyben 2000. november 14-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-9567. o.] 18. pontját; a C-102/00. sz. Welthgrove-ügyben 2001. július 12-én hozott végzés [EBHT 2001., I-5679. o.] 15. pontját és a C-16/00. sz. Cibo Participations ügyben 2001. szeptember 27-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-6663. o.] 20. pontját), amennyiben e részvétel magában foglalja a hatodik irányelv 2. cikke értelmében HÉA-köteles ügyletek végzését, mint amilyen az igazgatási, a könyvelési és az informatikai szolgáltatások nyújtása (a fent hivatkozott Floridienne- és Berginvest-ügyben hozott ítélet 19. pontja; a fent hivatkozott Welthgrove-ügyben hozott végzés 16. pontja; a fent hivatkozott Cibo Participations ügyben hozott ítélet 21. pontja, valamint a C-305/01. sz., MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring ügyben 2003. június 26-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-6729. o.] 46. pontja).

31 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik továbbá, hogy a valamely társaság részvényeivel vagy részesedéseivel kapcsolatos ügyletek a HÉA hatálya alá tartoznak, amennyiben értékpapírokra vonatkozó tárgyalások kereskedelmi tevékenysége keretében végzik azokat annak érdekében, hogy részesedésszerzéssel érintett társaságok irányításában közvetlen vagy közvetett részvételre vonatkozó jogot szerezzenek, vagy az adóköteles tevékenység közvetlen, állandó és szükséges meghosszabbítását jelentik (lásd különösen a C-155/94. sz. Wellcome Trust ügyben 1996. június 20-án hozott ítélet [EBHT 1996., I-3013. o.] 35. pontját, valamint a fent hivatkozott Harnas & Helm ügyben hozott ítélet 16. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

32 A jelen esetben az elzeter döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az SKF egy ipari cégcsoport anyavállalataként részt vett a leányvállalat és az ellenőrzött társaság irányításában azzal, hogy ellenérték fejében különböző igazgatási, könyvelési és kereskedelmi szolgáltatásokat nyújtott számukra, amelyek után köteles volt HÉA-t fizetni.

33 A leányvállalatban és az ellenőrzött társaságban meglévő valamennyi részvényének értékesítésével az SKF megszünteti az e társaságokban való részesedését. Az említett, a cégcsoport anyavállalat által történő átalakítása érdekében tervezett értékesítést úgy lehet tekinteni, mint bevétel elérése érdekében végzett olyan tartós tevékenység gyakorlása körében végzett művelet, amely túllépi az értékpapírok pusztá értékesítésének kereteit (lásd ebben az értelemben a C-465/03. sz. Kretztechnik-ügyben 2005. május 26-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-4357. o.] 20. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot). E művelet közvetlenül kapcsolódik a cégcsoport által gyakorolt tevékenység szervezéséhez, és így az adóalany adóköteles tevékenységének közvetlen, állandó és szükséges meghosszabbítását jelenti a jelen ítélet 31. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat értelmében. Következésképpen az ilyen művelet a HÉA hatálya alá tartozik.

34 Amint azt a főtanácsnok is megjegyezte indítványának 34. pontjában, e megállapítás megfelel az egyenlő bánásmód és az adósemlegesség elvének is, amelyek megkövetelik, hogy az anyavállalatnak a leányvállalatai és ellenőrzött társaságai irányításában való részvételével járó részesedésszerzés gazdasági jellegének elismerésére vonatkozó megfontolásokat az ilyen

részvételnek véget vet? részesedésértékesítési ügyletekre is ki kell terjeszteni (lásd analógia útján a fent hivatkozott Wellcome Trust ügyben hozott ítélet 33. pontját és a fent hivatkozott Kretztechnik?ügyben hozott ítélet 19. pontját).

35 A szóban forgó ügyletet illet?en az Európai Közösségek Bizottsága álláspontja szerint azt a hatodik irányelv 5. cikke (8) bekezdésének értelmében az egész vagyon vagy annak egy része átruházásának kell tekinteni, amelyet termékértékesítésként gazdasági tevékenységnek kell min?síteni. A Bizottság szerint egy társaság valamennyi eszközének értékesítése és valamennyi részvényének értékesítése gyakorlatilag egyenérték?.

36 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 5. cikkének (8) bekezdése, csakúgy mint a 2006/112 irányelv 19. cikkének els? bekezdése els? mondatában kimondja, hogy a vállalkozás vagyonának egészben vagy részben történ? átruházását a tagállamok úgy tekinthetik, mintha nem történt volna termékértékesítés, és az átruházás kedvezményezettjét az átruházó jogutódjának tekintik. Ebb?l következik, hogy amikor valamely tagállam e lehet?séget igénybe veszi, a vállalkozás vagyonának egészben vagy részben történ? átruházása nem min?sül termékértékesítésnek a hatodik irányelv szempontjából. Ezen irányelv 2. cikkének megfelel?en az ilyen átruházás tehát nem HÉA?köteles (lásd a C?408/98. sz. Abbey National ügyben 2001. február 22?én hozott ítélet [EBHT 2001., I?1361. o.] 30. pontját és a C?497/01. sz. Zita Modes?ügyben 2003. november 27?én hozott ítélet [EBHT 2003., I?4393. o.] 29. pontját).

37 Másfel?l az „egész vagyon vagy annak egy részének átruházásá[nak]” fogalmát a Bíróság úgy értelmezte, hogy abba beletartozik az üzleti t?ke vagy a vállalkozás egy önálló részének átruházása, amely vagyoni, és adott esetben nem vagyoni javakat is magában foglal, amelyek együttesen egy vállalkozást vagy egy vállalkozás önálló gazdasági tevékenység folytatására alkalmas részét képezik, azonban az nem foglalja magában az eszközök egyszer? értékesítését, mint például az árukészlet értékesítését (lásd a fent hivatkozott Zita Modes?ügyben hozott ítélet 40. pontját).

38 A jelen esetben a Bírósághoz benyújtott iratokból nem állapítható meg, hogy a leányvállalat és az ellen?rzött társaság részvényeinek értékesítése az érintett vállalkozások vagyonának teljes vagy részleges átruházását eredményez?e. Egyébiránt az SKF a tárgyaláson hangsúlyozta, hogy a hatodik irányelv 5. cikke (8) bekezdésének a jelen esetben való esetleges alkalmazása fel sem merült a kérdést el?terjeszt? bíróság el?tt.

39 Ilyen esetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság – a közösségi és nemzeti bíróságok közötti hatáskörmegosztás keretén belül – azt az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatban meghatározott ténybeli és szabályozási háttérrel köteles figyelembe venni, amelybe az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések illeszkednek (lásd a C?482/01. és C?493/01. sz., Orfanopoulos és Oliveri egyesített ügyekben 2004. április 29?én hozott ítélet [EBHT 2004., I?5257. o.] 42. pontját, a C?341/05. sz., Laval un Partneri ügyben 2007. december 18?án hozott ítélet [EBHT 2007., I?11767. o.] 47. pontját, valamint a C?244/06. sz. Dynamic Medien ügyben 2008. február 14?én hozott ítélet [EBHT 2008., I?505. o.] 19. pontját).

40 Mindenesetre még ha feltételezzük is, hogy a hatodik irányelv 5. cikkének (8) bekezdése, illetve a 2006/112 irányelv 19. cikkének els? bekezdése alkalmazható az olyan ügyletre, mint amilyen az alapeljárás tárgyát képezi – amelynek vizsgálata a kérdést el?terjeszt? bíróság feladata –, hangsúlyozni kell, hogy az SKF és a svéd kormány a tárgyaláson jelezték, hogy a Svéd Királyság az e rendelkezésekben el?írt azon lehet?séget választotta, hogy az egész vagyon vagy annak egy részének átruházását nem tekinti a hatodik irányelv hatálya alá tartozónak. Ilyen esetben a részvények egész vagyon átruházását eredményez? értékesítése nem min?sül HÉA?köteles gazdasági tevékenységnek.

41 A fentiekből következik, hogy az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontját, illetve 4. cikkének (1) és (2) bekezdését, valamint a 2006/112 irányelv 2. cikkének (1) bekezdését és 9. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az anyavállalat által az olyan 100%-os tulajdonában álló leányvállalata valamennyi részvényének, valamint az olyan korábban 100%-os tulajdonában álló ellenőrzött társaságban fennmaradó részesedésének értékesítése, amelyek részére HÉA-köteles szolgáltatásokat nyújtott, az említett irányelvek hatálya alá tartozó gazdasági tevékenységnek minősül. Amennyiben azonban a részvények értékesítése a hatodik irányelv 5. cikkének (8) bekezdése, illetve a 2006/112 irányelv 19. cikkének első bekezdése értelmében a vállalkozás vagyonának egészben vagy részben történő átruházását jelenti, és feltéve, hogy az érintett tagállam élt az e rendelkezésekben biztosított lehetőséggel, ezen ügylet nem minősül HÉA-köteles gazdasági tevékenységnek.

A második kérdésről

42 Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy az olyan részvényátruházást, mint amely az alapügy tárgyát képezi, feltételezve, hogy a HÉA hatálya alá tartozik, mentesíteni kell-e ezen adó alól a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 5. alpontja, illetve a 2006/112 irányelv 135. cikke (1) bekezdésének f) pontja alapján.

43 A svéd és a német kormány álláspontja az, hogy minden részvényértékesítés – amennyiben gazdasági tevékenységnek minősül – mentes a HÉA alól az említett rendelkezések alapján.

44 A Bizottság álláspontja szerint ezzel szemben a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 5. alpontja és a 2006/112 irányelv 135. cikke (1) bekezdésének f) pontja kizárólag a részvényátruházás kereskedelmi tevékenységének keretében végzett ügyletekre vonatkozik. Márpedig az alapügy tárgyát képező ügyletet az anyavállalat eszközei stratégiai újrahasznosításának kell tekinteni, amelynek célja a cégcsoport egyéb tevékenységeinek finanszírozása érdekében történő tőkefelszabadítás. A Bizottság álláspontja szerint ezen ügylet nem tartozik e társaság szokásos kereskedelmi tevékenységének körébe és nem tartozik a fent említett rendelkezésekben előírt adómentesség hatálya alá.

45 Emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 5. alpontja, valamint a 2006/112 irányelv 135. cikke (1) bekezdésének f) pontja értelmében a tagállamok mentesítik a HÉA alól „azon ügyletek[et], beleértve a közvetítést is, de kivéve a kezelést és a letéti kezelést [helyesen: de kivéve a letéti őrzést és a kezelést], amelyek részvényekre, gazdasági társaságokban vagy egyesületekben megtestesülő részesedésre, adóskötelezvényekre vagy egyéb értékpapírokra vonatkoznak [...]”.

46 Noha igaz, hogy a hatodik irányelv 13. cikkében foglalt adómentességek leírására használt kifejezéseket szigorúan kell értelmezni, mivel ezek kivételt jelentenek a főszabályhoz képest, miszerint az adóalany által ellenszolgáltatás fejében teljesített minden szolgáltatásnyújtás után HÉA-t kell fizetni (lásd különösen a fent hivatkozott MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring ügyben hozott ítélet 63. pontját, valamint a C-455/05. sz. Velvet & Steel Immobilien ügyben 2007. április 19-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-3225. o.] 14. pontját), a Bizottság által javasolt értelmezés oly módon korlátozná a szóban forgó adómentesség körét, amelyet a szóban forgó szöveg nem támaszt alá. A hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 5. alpontja és a 2006/112 irányelv 135. cikke (1) bekezdésének f) pontja szerinti „ügyletek, [...] amelyek részvényekre [...] vonatkoznak” kifejezés kell-een tág ahhoz, hogy ne pusztán az értékpapírok szakmai tevékenység keretében végzett közvetítésére korlátozódjon.

47 Amennyiben a Bizottság által javasolt értelmezést elfogadnánk, lényegében azonos ügyleteket eltérően kellene kezelni a HÉA kivetése szempontjából aszerint, hogy azok az

adóalany rendszerinti és szokásos tevékenységei keretébe tartoznak?e, vagy sem. Az ilyen bánásmód ellentétes lenne a HÉA?rendszer jogbiztonság szavatolására és az adó alkalmazásával kapcsolatos intézkedéseknek – a szóban forgó ügylet objektív jellegének rendkívüli esetek kivételével történ? figyelembevételével általi – el?segítésére irányuló céljaival (lásd ebben az értelemben a C?4/94. sz. BLP Group ügyben 1995. április 6?án hozott ítélet [EBHT 1995., I?983. o.] 24. pontját).

48 Az említett adómentesség terjedelmét illet?en a Bíróság megállapította, hogy a részvényekre és más értékpapírokra vonatkozó ügyletek az értékpapírhozon végzett ügyletek, és az értékpapírok kereskedelme olyan jogi aktusokat foglal magában, amelyek megváltoztatják a felek jogi és pénzügyi helyzetét (lásd ebben az értelemben a C?2/95. sz. SDC?ügyben 1997. június 5?én hozott ítélet [EBHT 1997., I?3017. o.] 72. és 73. pontját). A hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 5. alpontja szerinti „ügyletek, [...] amelyek [...] értékpapírokra vonatkoznak” kifejezés ennél fogva olyan ügyleteket takar, amelyek értékpapírokra vonatkozó jogokat és kötelezettségeket hozhatnak létre a felek számára, azokat módosíthatják vagy megszüntethetik (a C?235/00. sz. CSC Financial Services ügyben 2001. december 13?án hozott ítélet [EBHT 2001., I?10237. o.] 33. pontja).

49 Ebb?l következik, hogy az igazgatási, anyagi vagy m?szaki jelleg? szolgáltatások, vagy pénzügyi információs tevékenységek, amelyek nem módosítják a felek jogi és pénzügyi helyzetét, nem tartoznak a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 5. alpontja szerinti adómentesség hatálya alá (lásd a fent hivatkozott SDC?ügyben hozott ítélet 66. pontját, valamint a fent hivatkozott CSC Financial Services ügyben hozott ítélet 28. és 30. pontját).

50 Ezzel szemben meg kell állapítani, hogy a részvények értékesítése megváltoztatja az ügyletben részes felek jogi és pénzügyi helyzetét. Ezen ügyletre ezért – amennyiben kiterjed rá a HÉA hatálya – alkalmazandó a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 5. alpontja és a 2006/112 irányelv 135. cikke (1) bekezdésének f) pontja szerinti adómentesség.

51 Ezen értelmezést alátámasztja a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata is, amely szerint a hatodik irányelv hatálya alá tartoznak, azonban a HÉA alól ezen irányelv 13. cikke B. része d) pontja 5. alpontjának megfelel?en mentesülnek a bevétel elérése érdekében végzett olyan tartós, különösen részvényekre, gazdasági társaságokban vagy egyesületekben megtestesül? részesedésre, adókötelezvényekre és egyéb értékpapírokra vonatkozó tevékenység gyakorlása körében végzett m?veletek, amelyek túllépik az értékpapírok pusztá beszerzésének és értékesítésének kereteit (lásd különösen a fent hivatkozott Kretztechnik?ügyben hozott ítélet 20. pontját). Amint a jelen ítélet 31. pontjában kifejtésre került, ez fennáll különösen olyan ügyletek esetében, amelyeket részvényátruházás kereskedelmi tevékenységének keretében végeznek annak érdekében, hogy a részesedésszerzéssel érintett társaságok irányításában közvetlen vagy közvetett részvételre vonatkozó jogot szerezzenek, vagy amelyek az adóköteles tevékenység közvetlen, állandó és szükséges meghosszabbítását jelentik (lásd különösen a fent hivatkozott Harnas & Helm ügyben hozott ítélet 16. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot, valamint a fent hivatkozott EDM?ügyben hozott ítélet 59. pontját).

52 A jelen esetben a részvények SKF általi értékesítése túlmutat az értékpapírok egyszer? értékesítésének keretén, mivel a leányvállalat és az ellen?rzött társaság irányításába való beavatkozást jelent. Egyébiránt úgy t?nik, hogy az alapeljárás tárgyát képez? részvényértékesítés közvetlenül kapcsolódik és szükséges az SKF adóköteles tevékenységének végzéséhez. Ebb?l következik, hogy ezen ügylet mentes a HÉA alól mind a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 5. alpontja, mind a 2006/112 irányelv 135. cikke (1) bekezdésének f) pontja értelmében.

53 Következésképpen a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy az olyan részvényátruházást, mint amely az alapügy tárgyát képezi, mentesíteni kell a HÉA alól a hatodik

irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 5. alpontja, illetve a 2006/112 irányelv 135. cikke (1) bekezdésének f) pontja alapján.

A harmadik kérdés?

54 Harmadik kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság arra vár választ, hogy fennáll-e a hatodik irányelv 17. cikkének az ugyanezen irányelv 28f. cikkének 1. pontjából eredő változata (1) és (2) bekezdése, valamint a 2006/112 irányelv 168. cikke szerinti adólevonási jog a részvényátruházás érdekében nyújtott szolgáltatások után elzetesen felszámított HÉA esetében, azon az alapon, hogy e szolgáltatások költségei az adóalany általános kiadásainak részét képezik.

55 Mindenekelőtt emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 17-20. cikkében foglalt adólevonási jog a HÉA mechanizmusának szerves részét képezi, és elvben nem korlátozható. E mechanizmus a teljesített ügyleteket terhelő elzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül (lásd különösen a fent hivatkozott Kretztechnik-ügyben hozott ítélet 33. pontját, a C-437/06. sz. Securenta-ügyben 2008. március 13-án hozott ítélet [EBHT 2008., I-1597. o.] 24. pontját és a C-102/08. sz. SALIX Grundstücks_Vermietungsgesellschaft ügyben 2009. június 4-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 70. pontját).

56 Az adólevonások rendszerének ugyanis az a célja, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett HÉA terhe alól. A közös HÉA-rendszer így valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményétől, feltéve hogy az említett tevékenységek főszerzői szerint maguk is HÉA-kötelesek (lásd különösen a C-137/02. sz. Faxworld-ügyben 2004. április 29-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-5547. o.] 37. pontját; a fent hivatkozott Inverstrand-ügyben hozott ítélet 22. pontját; a fent hivatkozott Securenta-ügyben hozott ítélet 25. pontját és a fent hivatkozott SALIX Grundstücks_Vermietungsgesellschaft ügyben hozott ítélet 71. pontját).

57 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a konkrét beszerzési ügyletnek főszerzői szerint közvetlen és azonnali kapcsolatban kell állnia a HÉA levonására jogosító értékesítési ügylettel vagy ügyletekkel ahhoz, hogy az adóalany jogosult legyen a HÉA levonására, és a levonás mértéke megállapítható legyen (lásd a C-98/98. sz. Midland Bank ügyben 2000. június 8-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-4177. o.] 24. pontját, valamint a fent hivatkozott Abbey National ügyben hozott ítélet 26. pontját és a fent hivatkozott Inverstrand-ügyben hozott ítélet 23. pontját). A beszerzett termékeket és az igénybe vett szolgáltatásokat terhelő HÉA levonásának joga ezért azzal a feltétellel gyakorolható, hogy a beszerzés vagy az igénybevétel érdekében felmerült költségek az adólevonásra jogosító, más részére végzett adóköteles tevékenységek árának alkotóelemét képezik (lásd a fent hivatkozott Cibo Participations ügyben hozott ítélet 31. pontját, valamint a fent hivatkozott Kretztechnik-ügyben hozott ítélet 35. pontját, a fent hivatkozott Inverstrand-ügyben hozott ítélet 23. pontját és a fent hivatkozott Securenta-ügyben hozott ítélet 27. pontját).

58 Az adóalany azonban akkor is jogosult az adólevonásra, ha nem áll fenn közvetlen és azonnali kapcsolat a konkrét beszerzési ügylet és a levonásra jogosító értékesítési ügylet vagy ügyletek között, amennyiben az igénybe vett szolgáltatások az adóalany általános költségeinek részét képezik, és mint ilyenek, az adóalany termékei vagy szolgáltatásai árának alkotóelemei. Az ilyen szolgáltatások ugyanis közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak az adóalany gazdasági tevékenységének egészével (lásd többek között a fent hivatkozott Midland Bank ügyben hozott ítélet 23. és 31. pontját; a fent hivatkozott Abbey National ügyben hozott ítélet 35. pontját; a fent hivatkozott Kretztechnik-ügyben hozott ítélet 36. pontját, valamint a fent hivatkozott Inverstrand-ügyben hozott ítélet 24. pontját).

59 Ezzel szemben ha az adóalany által beszerzett termékek és igénybe vett szolgáltatások adómentes vagy a HÉA hatálya alá nem tartozó tevékenységhez kapcsolódnak, nem kerül sor sem a fizetendő adó felszámítására, sem az elzárólagosan felszámított adó levonására (lásd ebben az értelemben a C-184/04. sz. Uudenkaupungin kaupunki ügyben 2006. március 30-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-3039. o.] 24. pontját, a C-72/05. sz. Wollny-ügyben 2006. szeptember 14-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-8297. o.] 20. pontját, valamint a C-515/07. sz., Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie ügyben 2009. február 12-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 28. pontját).

60 Ebből következik, hogy a levonási jog fennállása azon értékesítési ügyletektől függ, amelyekhez a konkrét beszerzési ügyletek kapcsolódnak. Így az említett jog akkor létezik, ha a HÉA-köteles beszerzési ügylet közvetlen és azonnali kapcsolatban áll a levonásra jogosító egy vagy több értékesítési ügylettel. Amennyiben ez nem áll fenn, meg kell vizsgálni, hogy a termékek beszerzésére vagy szolgáltatások igénybevételére fordított költségek az adóalany gazdasági tevékenysége általános költségeinek részét képezik-e. Mindkét esetben a közvetlen és azonnali kapcsolat létezése azt feltételezi, hogy az igénybe vett szolgáltatások költségeit beépítik az egyes értékesítési ügyletek, illetve az adóalany által a gazdasági tevékenysége körében értékesített termékek vagy nyújtott szolgáltatások árába.

61 A jelen esetben a kérdést előterjesztő bíróság az SKF által igénybe vett szolgáltatások költségeit úgy írja le, hogy egyfelől azok „közvetlenül kapcsolhatók” a részvényátruházási ügylethez, másfelől az SKF gazdasági tevékenysége általános költségeinek részét képezik.

62 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a Bírósághoz benyújtott iratok nem teszik lehetővé annak meghatározását, hogy e költségek – a jelen ítélet 57. és 58. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat értelmében – közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak-e a tervezett részvényátruházásokkal vagy az SKF gazdasági tevékenységével, mivel a kérdést előterjesztő bíróság szerint ezen ügyletek célja a cégcsoport egyéb tevékenységeinek finanszírozása érdekében történő tőkelfelszabadítás. Az ilyen közvetlen és azonnali kapcsolat megállapításához ugyanis tudni kell azt, hogy a ráfordított költségek beépíthetők-e az SKF által átruházni kívánt részvények árába, vagy azok az SKF termékei árának alkotóelemei közé tartoznak-e.

63 Márpedig mivel az EK 234. cikke alapján kezdeményezett eljárás keretében a Bíróságnak nincs hatásköre azon ténybeli háttér megítélésére vagy minősítésére, amelybe az elzárólagos döntéshozatali kérdések illeszkednek, a kérdést előterjesztő bíróság feladata a közvetlen és azonnali kapcsolat kritériumának az alapügy tényállására való alkalmazása figyelembe véve a szóban forgó ügyletekkel kapcsolatos összes körülményt (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Midland Bank ügyben hozott ítélet 25. pontját).

64 Annak érdekében, hogy ez utóbbi bíróság számára hasznos válasz születhessen, emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság több alkalommal megállapította a különböző pénzügyi ügyletekhez kapcsolódóan igénybe vett tanácsadói szolgáltatások után felszámított HÉA levonhatóságát azon indokból, hogy e szolgáltatások közvetlenül kapcsolódtak az adóalany gazdasági tevékenységéhez (lásd különösen a fent hivatkozott Midland Bank ügyben hozott ítélet 31. pontját; a fent hivatkozott Abbey National ügyben hozott ítélet 35. és 36. pontját; a fent hivatkozott Cibo Participations ügyben hozott ítélet 33. és 35. pontját; a fent hivatkozott Kretztechnik-ügyben hozott ítélet 36. pontját, valamint a fent hivatkozott Securenta-ügyben hozott ítélet 29. és 31. pontját).

65 Igaz, az alapügyről eltérően a fent hivatkozott ítéletek alapjául szolgáló ügyekben a részvényekre vonatkozó értékesítési ügyletek a HÉA hatályán kívül estek. Mindazonáltal amint a jelen ítélet 28. és 30. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatból következik, ezen ügyletek jogi

minősítésében? a HÉA hatálya alá esz, de az alól mentes ügyletekhez képest? a f? különbség abból ered, hogy az adóalany társaság részt vesz-e, vagy sem a részesedésszerzéssel érintett társaságok irányításában.

66 Márpedig az olyan részvényátruházási ügyletkez kapcsolódó tanácsadási szolgáltatások költségei után elzetesen felszámított HÉA levonása jogának elutasítása, amely ügylet a részvényátruházással érintett társaság irányításában való részvétel miatt adómentes, és e levonási jog elismerése a HÉA hatályán kívül esz átruházási ügyletkez kapcsolódó ilyen költségek vonatkozásában azzal az indokkal, hogy az adóalany általános költségeinek részét képezik, objektíve hasonló ügyletek eltér? adójogi kezeléséhez vezetne, amely sérti az adósemlegesség elvét.

67 E tekintetben a Bíróság kimondta, hogy az adósemlegesség elve? amely a közös HÉA-rendszer alapelve – tiltja egyfelől, hogy az egymással versenyz? hasonló szolgáltatásokat a HÉA szempontjából eltér?en kezeljék (lásd különösen a C-498/03. sz., Kingscrest Associates és Montecello ügyben 2005. május 26-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-4427. o.] 41. pontját; a C-246/04. sz. Turn- und Sportunion Waldburg ügyben 2006. január 12-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-589. o.] 33. pontját, és a C-409/04. sz., Teleos és társai ügyben 2007. szeptember 27-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-7797. o.] 59. pontját), valamint másfelől, hogy az azonos tevékenységet végz? gazdasági szerepl?ket eltér?en kezeljék a HÉA kivetése során (lásd különösen a C-216/97. sz. Gregg-ügyben 1999. szeptember 7-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-4947. o.] 20. pontját, valamint a C-288/07. sz., Isle of Wright Council és társai ügyben 2008. szeptember 16-án hozott ítélet [EBHT 2008., I-7203. o.] 42. pontját).

68 Ebből következik, hogy amennyiben a részesedésátruházásokkal kapcsolatos tanácsadási költségeket az adóalany általános költségei részének kell tekinteni olyan esetben, amikor maga az átruházás a HÉA hatályán kívül esik, ugyanezt az adójogi bánásmódot kell alkalmazni akkor is, amikor az átruházás adómentes ügyletnek minősül.

69 Ezen értelmezést alátámasztja a hatodik irányelv által létrehozott közös rendszer célja is, amely többek között az adóalanyok számára az egyenl? bánásmód biztosítására irányul (lásd különösen a C-281/91. sz. Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf ügyben 1993. október 27-én hozott ítélet [EBHT 1993., I-5405. o.] 14. pontját). Ez az elv sérülne ugyanis, amennyiben valamely cégcsoportot irányító anyavállalatnak adót kellene fizetnie a gazdasági tevékenységének részét képez? részvényértékesítés keretében felmerült költségek után, noha az olyan holding társaságot, amely ugyanezen ügyletet a HÉA hatályán kívül végzi, megilleti az adólevonás joga az ugyanezen költségeket terhel? HÉA vonatkozásában, mivel e költségek gazdasági tevékenysége általános költségeinek részét képezik.

70 Minden egyéb értelmezés a gazdasági szerepl?re terhelné a gazdasági tevékenysége keretében fizetend? HÉA-t, anélkül hogy lehet?séget biztosítana számára a levonásra (lásd ebben az értelemben a C-110/98-C-147/98. sz., Gabalfrisa és társai ügyben 2000. március 21-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-1577. o.] 45. pontját, valamint a fent hivatkozott Abbey National ügyben hozott ítélet 35. pontját).

71 Noha igaz, hogy amint arra a Skatteverket, a svéd és a német kormány, valamint az Egyesült Királyság Kormánya jogosan hivatkozik, a HÉA-mentes részvényátruházás nem jogosít levonásra, ezen értelmezés csak akkor alkalmazandó az alapügyben, ha az igénybevett szolgáltatások és az adómentes részvényértékesítés között közvetlen és azonnali kapcsolat áll fenn. Ezzel szemben amennyiben nem áll fenn ilyen kapcsolat, de a beszerzési ügyletek költségét beépítik az SKF termékeinek árába, a szolgáltatások után fizetend? HÉA levonását lehet?vé kell tenni.

72 Végül emlékeztetni kell arra, hogy a pénzügyi ügyletek keretében nyújtott szolgáltatások után elztesen felszámított HÉA vonatkozásában akkor gyakorolható a levonási jog, ha ez utóbbi ügyletekkel szerzett pénzt az érdekelt gazdasági tevékenységére fordítják. Egyébiránt az igénybe vett szolgáltatásokhoz kapcsolódó költségek akkor állnak közvetlen és azonnali kapcsolatban az adóalany gazdasági tevékenységével, ha azokat kizárólag az értékesítési tevékenységek érdekében használják fel, és így az említett tevékenységekhez kapcsolódó ügyletek árának alkotóelemét képezik (lásd a fent hivatkozott *Securenta*-ügyben hozott ítélet 28. és 29. pontját).

73 A fentiekből következik, hogy a harmadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének az ugyanezen irányelv 28f. cikkének 1. pontjából eredő változata (1) és (2) bekezdése, valamint a 2006/112 irányelv 168. cikke szerinti adólevonási jog a részvényátruházás érdekében nyújtott szolgáltatások után elztesen felszámított HÉA esetében akkor áll fenn, ha közvetlen és azonnali kapcsolat áll fenn az igénybe vett szolgáltatásokkal kapcsolatos költségek és az adóalany gazdasági tevékenysége között. A kérdést elterjesztő bíróság feladata, hogy az alapügy tárgyát képező ügyletek összes körülményének figyelembevételével meghatározza, hogy a felmerült költségek beépíthetők-e az értékesített részvények árába, vagy azok az adóalany gazdasági tevékenységéhez kapcsolódó ügyletek árának alkotóelemét képezik-e.

A negyedik kérdésről

74 Negyedik kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy az elz kérdésekre adott válaszokat befolyásolhatja-e az a körülmény, hogy a részvényátruházás több egymást követő ügylettel valósul meg.

75 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy a gazdasági tevékenység fogalma a hatodik irányelv értelmében nem feltétlenül egyetlen, hanem több, egymást követő ügyletből is állhat (lásd a 268/83. sz. *Rompelman*-ügyben 1985. február 14-én hozott ítélet [EBHT 1985., 655. o.] 22. pontját és a C-32/03. sz., *Fini H*-ügyben 2005. március 3-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-1599. o.] 21. pontját).

76 Másfelől, amint arra az Egyesült Királyság Kormánya jogosan hivatkozik, az objektíve hasonló ügyletek eltérő kezelése sértené a jelen ítélet 67. pontjában említett adósemlegesség elvét, és a jogbiztonság elvét, amely elvek a közös HÉA-rendszer alapelvei.

77 A jogbiztonság elvét illetően, amint arra a Bíróság számos alkalommal emlékeztetett, a közösségi jognak biztosnak, alkalmazásának pedig a jogalanyok számára kiszámíthatónak kell lennie (lásd többek között a C-301/97. sz., *Hollandia kontra Bizottság* ügyben 2001. november 22-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-8853. o.] 43. pontját, valamint a fent C-255/02. sz., *Halifax és társai* ügyben 2006. február 21-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-1609. o.] 72. pontját). A jogbiztonság e követelményének még szigorúbban kell érvényesülnie a pénzügyi következményekkel járó szabályok esetén annak érdekében, hogy az érintettek pontosan megismerhessék a rájuk rótt kötelezettségek mértékét (lásd a fent hivatkozott *Teleos és társai* ügyben hozott ítélet 48. pontját, valamint a fent hivatkozott *Isle of Wright Council és társai* ügyben hozott ítélet 47. pontját).

78 Ebből következik, hogy a részvényátruházás adójogi kezelésének a szóban forgó ügylet objektív jellemzőin kell alapulnia, és nem térhet el attól függően, hogy egyszerre vagy több lépésben valósul-e meg.

79 Ennélfogva a negyedik kérdésre azt a választ kell adni, hogy az elz? kérdésekre adott válaszokat nem befolyásolja az a körülmény, hogy a részvényátruházás több egymást követ? ügylettel valósul meg.

A költségekr?

80 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev? felek számára a kérdést el?terjeszt? bíróság el?tt folyamatban lév? eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekr?. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthet?k meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (harmadik tanács) a következ?képpen határozott:

1) **Az 1995. április 10?i 95/7/EK tanácsi irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó?rendszer: egységes adóalap?megállapításról szóló, 1977. május 17?i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 2. cikkének (1) bekezdését, valamint 4. cikkének (1) és (2) bekezdését, illetve a közös hozzáadottértékadó-rendszerr?l szóló, 2006. november 28?i, 2006/112/EK tanácsi irányelv 2. cikkének (1) bekezdését és 9. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az anyavállalat által az olyan 100%-os tulajdonában álló leányvállalata valamennyi részvényének, valamint az olyan korábban 100%-os tulajdonában álló ellen?rzött társaságban fennmaradó részesedésének értékesítése, amelyek részére hozzáadottértékadó?köteles szolgáltatásokat nyújtott, az említett irányelvek hatálya alá tartozó gazdasági tevékenységnek min?sül. Amennyiben azonban a részvények értékesítése a 95/7 irányelvvel módosított 77/388 hatodik irányelv 5. cikkének (8) bekezdése, illetve a 2006/112 irányelv 19. cikkének els? bekezdése értelmében a vállalkozás vagyonának egészben vagy részben történ? átruházását jelenti, és feltéve, hogy az érintett tagállam élt az e rendelkezésekben biztosított lehet?séggel, ezen ügylet nem min?sül hozzáadottértékadó?köteles gazdasági tevékenységnek.**

2) **Az olyan részvényátruházást, mint amely az alapügy tárgyát képezi, mentesíteni kell a hozzáadottérték?adó alól a 95/7 irányelvvel módosított 77/388 hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 5. alpontja, illetve a 2006/112 irányelv 135. cikke (1) bekezdésének f) pontja alapján.**

3) **A 95/7 irányelvvel módosított 77/388 hatodik irányelv 17. cikkének (1) és (2) bekezdése, valamint a 2006/112 irányelv 168. cikke szerinti adólevonási jog a részvényátruházás érdekében nyújtott szolgáltatások után el?zetesen felszámított hozzáadottérték?adó esetében akkor áll fenn, ha közvetlen és azonnali kapcsolat áll fenn az igénybevett szolgáltatásokkal kapcsolatos költségek és az adóalany gazdasági tevékenysége között. A kérdést el?terjeszt? bíróság feladata, hogy az alapügy tárgyát képez? ügyletek összes körülményének figyelembevételével meghatározza, hogy a felmerült költségek beépíthet?k-e az értékesített részvények árába, vagy azok az adóalany gazdasági tevékenységéhez kapcsolódó ügyletek árának alkotóelemét képezik-e.**

4) **Az elz? kérdésekre adott válaszokat nem befolyásolja az a körülmény, hogy a részvényátruházás több egymást követ? ügylettel valósul meg.**

Aláírások

* Az eljárás nyelve: svéd.