

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hatodik tanács)

2012. július 5.(*)

„Hatodik héairányelv – 5. cikk, (3) bekezdés, c) pont és 13. cikk, B rész, d) pont, 5. alpont – Társasági részvénnyek átruházására irányuló ügylet közvetítése – Az e társaságok tulajdonában lév? ingatlanok feletti tulajdonjog átruházását is magában foglaló ügylet – Mentesség”

A C-259/11. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia) a Bírósághoz 2011. május 26-án érkezett, 2011. április 22-i határozatával terjesztett el? az el?tte

a **DTZ Zadelhoff vof**

és

a **Staatssecretaris van Financiën**

között folyamatban lév? eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hatodik tanács),

tagjai: U. L?hmus tanácselnök, A. Rosas (el?adó) és C. G. Fernlund, bírák,

f?tanácsnok: N. Jääskinen,

hivatalvezet?: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következ?k által el?terjesztett észrevételeket:

- a DTZ Zadelhoff vof képviseletében B. van Zadelhoff belastingadviseur,
- a holland kormány képviseletében C. Wissels és C. Schillemans, meghatalmazotti min?ségben,
- az Európai Bizottság képviseletében C. Soulay és W. Roels, meghatalmazotti min?ségben,

tekintettel a f?tanácsnok meghallgatását követ?en hozott határozatra, miszerint az üggy elbírálására a f?tanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes 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 irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv) 5. cikke (3)

bekezdésének és 13. cikke B része d) pontja 5. alpontjának értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a DTZ Zadelhoff vof (a továbbiakban: DTZ Zadelhoff) és a Staatssecretaris van Financiën (pénzügyi államtitkár) közötti jogvita keretében terjesztették el?, amelynek tárgya, hogy hogyan min?sül a hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) alóli mentesség szempontjából a társasági részvénnyek olyan átruházása, amely magában foglalja az e társaságok tulajdonában lév? ingatlanok feletti tulajdonjog átruházását is.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja értelmében:

„A hozzáadottérték-adó alá tartozik:

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

4 A hatodik irányelv 5. cikkének (1) és (3) bekezdése el?írja:

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

[...]

(3) A tagállamok materiális javaknak tekinthetik a következ?ket:

[...]

c) részvénnyek vagy ezzel egyenérték? érdekeltségek, amelyek az ingatlanra vagy annak egy részére jogilag, illetve ténylegesen tulajdon- vagy birtokjogot biztosítanak.”

5 A hatodik irányelv 13. cikkének „Egyéb adómentességek” cím? B. része az alábbiak szerint rendelkezik:

„Az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, az általuk meghatározott feltételek mellett a tagállamok mentesítik az adó alól a következ?ket, annak érdekében, hogy biztosítsák az ilyen mentességek megfelel? és egyértelm? alkalmazását, valamint hogy megakadályozzák az adókijátszásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket:

[...]

d) a következ? ügyletek:

[...]

5. azon ügyletek, beleértve a közvetítést is, de kivéve a kezelést és a letéti kezelést [helyesen: de kivéve a letéti ?rzést és a kezelést], amelyek részvénnyekre, gazdasági társaságokban vagy egyesületekben megtestesül? részesedésre, adóskötelezvénnyekre vagy egyéb értékpapírokra vonatkoznak, a következ?k kivételével:

[...]

– az 5. cikk (3) bekezdése szerinti jogok vagy értékpapírok;

[...]"

6 A kérdést el?terjeszt? bíróság szerint a Holland Királyság nem élt a hatodik irányelv 5. cikke (3) bekezdésének c) pontjában a tagállamok részére biztosított lehet?séggel.

A holland jog

7 A forgalmi adóról szóló 1968. június 28-i törvény (Wet op de omzetbelasting; *Staatsblad* 1968, 329. sz.) 11. cikke így rendelkezik:

„(1) Rendeletben megállapítandó feltételek mellett mentesülnek az adó alól:

[...]

i) a következ? értékesítések és szolgáltatások:

[...]

2. azon ügyletek, beleértve a közvetítést is, de kivéve a letéti ?rzést és a kezelést, amelyek értékpapírokra vagy tulajdoni részesedést megtestesít? egyéb eszközökre vonatkoznak, a termékek feletti rendelkezési jogot megtestesít? okmányok kivételével;

[...]"

Az alapjogvita alapját képez? tényállás és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések

8 Az alapügybeli id?szakban a svédországi székhely? társaság. a Fabege AB (a továbbiakban: Fabege) közvetetten rendelkezett a World Fashion Centre Amsterdam B. V. részvényeinek 100%-os tulajdonával, amely társaság volt az Amszterdamban (Hollandia) található World Fashion Centre épületegyütteshez (a továbbiakban: WFC) tartozó I. és II. torony tulajdonosa és üzemeltet?je. A Fabege szintén közvetetten rendelkezett a Fabege WF B. V. részvényeinek 100%-ával, amely társaság volt a WFC-hez tartozó IV. torony tulajdonosa és üzemeltet?je.

9 A 's-hertogenboschi székhely? társaság, a Stienstra B. V. Bedrijfshuisvesting (a továbbiakban: Stienstra) közvetetten rendelkezett a De Herven III B. V. (a továbbiakban: De Herven) 100%-os tulajdonával, amely az ugyanezen városban található Soetelieve irodaház tulajdonosa és üzemeltet?je volt.

10 A DTZ Zadelhoff ingatlanokkal kapcsolatos ügynöki és tanácsadási tevékenységet végez.

11 1999-ben a Fabege a DTZ Zadelhoffot díjazás ellenében azzal bízta meg, hogy keressen vev?ket a WFC-re. A Fabege-nek az volt a szándéka, hogy ezt az épületegyüttest a közvetett tulajdonos társaságok részvényeinek átruházása útján értékesíti. A részvényekért kért eladási ár szinte kizárólag a WFC mint ingatlan forgalmi értékéhez igazodott. A megbízás alapján a DTZ Zadelhoff talált egy vev?t, akinek 1999. október 5. és 2000. január 24. között eladták, illetve akire átruházták a részvényeket.

12 2000 folyamán a Stienstra a DTZ Zadelhoffot díjazás ellenében azzal bízta meg, hogy keressen vevőket a Soetelieve irodaházra. Egyelőre nem közölte, hogy az említett irodaház vagy a De Herven részvények tulajdonjogát ruházza-e át. Végül a DTZ Zadelhoff tevékenysége nyomán akadt egy vevő, akinek eladták, illetve akire átruházták a De Herven részvényeket.

13 A DTZ Zadelhoff nem számított fel, és nem is fizetett forgalmi adót a Fabege és a Stienstra számára nyújtott szolgáltatásai után, amelyek abban álltak, hogy vevőket keresett az említett ingatlanokra. Úgy vélte, hogy e szolgáltatások a forgalmi adóról szóló 1968. június 28-i törvény 11. cikke (1) bekezdése i) pontjának 2. alpontja értelmében vagy adómentesek, vagy pedig nem adóztathatók Hollandiában, mivel a szolgáltatás nem tekinthető a Holland Királyság területén nyújtott szolgáltatásnak, ha a megbízó székhelye nem e tagállamban található.

14 Az Inspecteur van de Belastingdienst (a továbbiakban: Inspecteur) úgy vélte, hogy nem alkalmazható az adómentesség, és a szolgáltatásnyújtásokat Hollandiában nyújtott szolgáltatásoknak kell tekinteni, így a DTZ Zadelhoff tekintetében a 2000. január 1-je és december 31. közötti időszakra utólagosan állapította meg a héát. E társaság panasa nyomán az Inspecteur határozatában csökkentette az utólagos adómegállapítás összegét.

15 A DTZ Zadelhoff keresetet indított az Inspecteur utóbbi határozatával szemben a Rechtbank te Haarlem (haarlemi kerületi bíróság) előtt, amely e keresetet mint megalapozatlant elutasította. E társaság ezen ítélet ellen fellebbezett a Gerechtshof te Amsterdam (amsterdami fellebbviteli bíróság) előtt, amely helybenhagyta az elsőfokú ítéletet. A DTZ Zadelhoff ekkor felülvizsgálati kérelmet terjesztett a Hoge Raad der Nederlanden elé.

16 A Hoge Raad der Nederlanden úgy ítéli meg, hogy a Gerechtshof te Amsterdam helyesen állapította meg azt a helyet, amelyet a szolgáltatásnyújtás helyének kell tekinteni. Ellenben a kérdést előterjesztő bíróságnak kételyei vannak azzal kapcsolatban, hogy hogyan is minősül a héamentesség szempontjából a társasági részvények átruházására irányuló ügylet, amely magában foglalja az e társaságok tulajdonában lévő ingatlanok feletti tulajdonjog átruházását is.

17 E körülmények között a Hoge Raad der Nederlanden úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 5. alpontját, hogy kizárólag azért tartoznak annak hatálya alá a kötelezett által végzetekhez hasonló, lényegében az érintett társaságok tulajdonában lévő ingatlanokra és azok (közvetett) átruházására vonatkozó ügyletek is, mert ezen ügyletek a társasági részvények átruházására irányultak, és ezzel az eredménnyel jártak?

2) Arra az esetre is vonatkozik-e a mentesség alól a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontja 5. alpontjának második francia bekezdésében előírt kivétel, ha a tagállam nem élt az [ugyanezen] irányelv 5. cikke (3) bekezdésének c) pontja által biztosított azon lehetőséggel, hogy materiális javaknak tekintse azokat a részvényeket vagy ezzel egyenértékű érdekeltségeket, amelyek az ingatlanra tulajdon- vagy birtokjogot biztosítanak?

3) Az előző kérdésre adandó igenlő válasz esetén: az azon társaságokban meglévő részvények is az előzőekben említett részvényeknek vagy ezzel egyenértékű érdekeltségeknek tekintendők-e, amely társaságok közvetlenül vagy közvetve (leány-, illetve a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő leányvállalatok révén) ingatlanok tulajdonjogával rendelkeznek, függetlenül attól, hogy e társaságok ezen ingatlanokat önmagukban hasznosítják vagy valamely más vállalkozás keretében használják?”

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

Az els? és második kérdésr?

18 Az els? és második kérdésével, amelyeket együttesen kell vizsgálni, a kérdést elterjeszt? bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy egyrészt a hatodik irányelv 13. cikke B része d) pontjának 5. alpontját akként kell-e értelmezni, hogy e héamentesség alá tartoznak az olyan ügyletek, mint amelyeket a DTZ Zadelhoff az alapügyben teljesített, és amelyek az érintett társaságok részvényeinek átruházására irányulnak, és ezzel az eredménnyel is jártak, de amelyek lényegében az e társaságok tulajdonában lév? ingatlanokra és ezek (közvetett) átruházására vonatkoznak, kizárólag azért, mert ezen ügyletek arra irányultak, hogy e társaságok részvényeit átruházzák, és ezzel az eredménnyel is jártak, másrészt pedig, hogy alkalmazható-e az e mentesség alóli kivétel, amelyet ugyanezen 5. alpont második francia bekezdése ír el?, még abban az esetben is, ha a tagállam nem élt az említett irányelv 5. cikke (3) bekezdésének c) pontjában elírt azon lehet?séggel, hogy materiális javaknak tekintse azokat a részvényeket vagy ezzel egyenérték? érdekeltségeket, amelyek az ingatlanra jogilag, illetve ténylegesen tulajdon- vagy birtokjogot biztosítanak.

19 Els?sorban emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a hatodik irányelv 13. cikkében elírt adómentességek az uniós jog autonóm fogalmainak min?sülnek, amelyek célja annak elkerülése, hogy a héarendszer alkalmazása tagállamonként eltérjen (lásd különösen a C-349/96. sz. CPP-ügyben 1999. február 25-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-973. o.] 15. pontját, valamint a C-540/09. sz. Skandinaviska Enskilda Banken ügyben 2010. március 10-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-1509. o.] 19. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

20 Ugyancsak az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az említett adómentességek leírására használt kifejezéseket szigorúan kell értelmezni, mivel ezek kivételt jelentenek a f?szabályhoz képest, miszerint az adóalany által ellenszolgáltatás fejében teljesített minden szolgáltatásnyújtás után héát kell fizetni (a C-8/01. sz. Taksatorringen-ügyben 2003. november 20-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-13711. o.] 36. pontja, a C-472/03. sz. Arthur Andersen ügyben 2005. március 3-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-1719. o.] 24. pontja és a C-453/05. sz. Ludwig-ügyben 2007. június 21-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-5083. o.] 21. pontja).

21 Mindazonáltal e kifejezések értelmezésének összhangban kell állnia a hatodik irányelv 13. cikkében elírt adómentességek által elérni kívánt célokkal, és tiszteletben kell tartania a közösségi héarendszer lényegéb?l következő adósemmegesség elvének követelményeit. A szigorú értelmezés e szabálya ugyanakkor nem jelenti azt, hogy az említett 13. cikkben elírt adómentesség meghatározására használt kifejezéseket oly módon kell értelmezni, hogy azok ne tudják kifejteni hatásukat (lásd ebben az értelemben a C-445/05. sz. Haderer-ügyben 2007. június 14-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-4841. o.] 18. pontját és a C-461/08. sz. Don Bosco Onroerend Goed ügyben 2009. november 9-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-11079. o.] 25. pontját).

22 Pontosabban a hatodik irányelv 13. cikke B része d) pontja 5. alpontjának terjedelmét illet?en a Bíróság megállapította, hogy a részvényekre és más értékpapírokra vonatkozó ügyletek az értékpapírpiacon 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, valamint a C-29/08. sz. SKF-ügyben 2009. október 29-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-10413. o.] 48. pontját).

23 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 (lásd különösen a C-235/00. sz. CSC Financial Services ügyben 2001. december 13-án hozott ítélet [EBHT 2001., I-10237. o.] 33. pontját és a fent hivatkozott SKF-ügyben hozott ítélet 48. pontját).

24 Az alapjogvita alapjául szolgáló tényállást illetően sem a felülvizsgálatot kérelmező fél, sem a holland kormány, sem pedig az Európai Bizottság nem vitatja, hogy a Faberge és a Stienstra, miután igénybe vették a DTZ Zadelhoff szolgáltatásait, eladták és átruházták azokat a részvényeket, amelyeknek közvetetten voltak a tulajdonosai.

25 E tekintetben nincs jelentősége annak, hogy a Stienstra, amikor azzal bízta meg a DTZ Zadelhoffot, hogy keressen vevőket a Soetelieve irodaházra, nem közölte, hogy ezen ingatlan vagy a De Herven részvények tulajdonjogának átruházására kerül majd sor. Ugyanis a Bíróság ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy a héarendszer jogbiztonság szavatolására és az adó alkalmazásával kapcsolatos intézkedések elősegítésére irányuló céljainak megfelelően – a rendkívüli eseteket kivéve – a szóban forgó ügylet objektív jellegét kell figyelembe venni (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 és a fent hivatkozott SKF-ügyben hozott ítélet 47. pontját). Így a Stienstra esetleges eredeti szándékától függetlenül a végeredményben sorra kerülő ügylet annak objektív jellege szerint részvényekre vonatkozó ügylet volt, következésképpen azt – a kivételektől eltekintve – ekként is kell figyelembe venni.

26 Másodsorban pedig azon kérdést illetően, hogy a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 5. alpontjában szereplő „közvetítés” fogalma vonatkozik-e a DTZ Zadelhoff által nyújtott alapügybeli szolgáltatásokra, emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság már kimondta, hogy e rendelkezéssel az következik, hogy a „beleértve a közvetítést is” kifejezés nem arra irányul, hogy az e rendelkezésben foglalt mentesség lényeges tartalmát meghatározza, hanem hogy annak hatályát a közvetítési tevékenységre is kiterjessze (a fent hivatkozott CSC Financial Services ügyben hozott ítélet 38. pontja).

27 Így anélkül hogy vizsgálni kellene a „közvetítés” fogalom pontos jelentését, amely egyébként a hatodik irányelv más rendelkezéseiben, így különösen a 13. cikke B. része d) pontjának 1–4. alpontjában is szerepel, meg kell állapítani, hogy a hivatkozott 5. alpont körében e kifejezés egy olyan közvetítő személy által végzett tevékenységet ölel fel, aki nem részes fél valamely pénzügyi termékre vonatkozó szerződésben, és akinek tevékenysége különbözik az ilyen szerződésekben részes felek által nyújtott tipikus szerződéses szolgáltatásoktól. A közvetítési tevékenység ugyanis valamely szerződő fél részére nyújtott szolgáltatás, amelyet e fél önálló közvetítői tevékenységként díjazásban részesít. Ez többek között e félnek az ilyen szerződési lehetőségről való tájékoztatásából, a másik féllel való kapcsolatfelvételtől, illetve a kölcsönös szolgáltatások részleteinek az ügyfél nevében és javára történő megtárgyalásából állhat. E tevékenység célja tehát, hogy megtegye az ahhoz szükséges lépéseket, hogy a két fél szerződést kössön, anélkül hogy a közvetítőnek a szerződés tartalmához saját érdeke fűződne (a fent hivatkozott CSC Financial Services ügyben hozott ítélet 39. pontja).

28 Az alapügyben a DTZ Zadelhoff ügynöki és tanácsadási tevékenységet végzett, amely abból állt, hogy díjazás ellenében vevőket keresett azon ingatlanokra, amelyeket ezt követően részvényátruházás útján értékesítettek, illetve ruháztak át, és amely arra irányult, hogy egyrészt a Faberge és a vevő között, másrészt pedig a Stienstra és a vevő között szerződés jöjjön létre, anélkül hogy a DTZ Zadelhoffnak az e szerződések tartalmához saját érdeke fűződött volna. Az említett tevékenységek tehát megfelelnek a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 5. alpontja szerinti, részvényekre vonatkozó „közvetítés” fogalmának.

29 Harmadsorban meg kell vizsgálni, hogy e tevékenységek a hatodik irányelv 13. cikke B.

része d) pontjának 5. alpontjában elírt mentesség alóli kivétel körébe tartoznak-e, amelyet ugyanezen 5. alpont második francia bekezdése szabályoz.

30 A hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontja 5. alpontjának második francia bekezdéséből következik, hogy az egyéb uniós jogi rendelkezések sérelme nélkül a tagállamok mentesítik az adó alól különösen azon ügyletek, beleértve a közvetítést is, amelyek részvényekre, gazdasági társaságokban vagy egyesületekben megtestesülő részesedésre, adóskötelezvényekre vagy egyéb értékpapírokra vonatkoznak, az ugyanezen irányelv 5. cikkének (3) bekezdése szerinti jogok vagy értékpapírok kivételével.

31 A hatodik irányelv 5. cikkének (3) bekezdése szerint a tagállamok materiális javaknak tekinthetik különösen a részvényeket vagy ezzel egyenértékű érdekeltségeket, amelyek az ingatlanra vagy annak egy részére jogilag, illetve ténylegesen tulajdon- vagy birtokjogot biztosítanak.

32 Így a tagállamok a héa szempontjából materiális javaknak tekinthetik az olyan részvényeket, amelyek az ingatlanra vagy annak egy részére jogilag, illetve ténylegesen tulajdon- vagy birtokjogot biztosítanak, amilyen részvényekről az alapügyben is szó van.

33 Nem vitatott, hogy a Holland Királyság nem élt ezzel a lehetőséggel.

34 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy a tagállamok szabadon élhetnek a hatodik irányelv 5. cikkének (3) bekezdésében biztosított választási lehetőséggel, beleértve azt is, hogy megállapítanak bizonyos feltételeket, feltéve hogy ezek alapvetően nem változtatnak a biztosított választási lehetőség jellegén, mivel a hatodik irányelv rendelkezései semmilyen módon nem korlátozzák a tagállamok e tekintetben fennálló mérlegelési jogkörét (a C-326/99. sz. „Goed Wonen”-ügyben 2001. október 4-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-6831. o.] 34. pontja).

35 Ha tehát a hatodik irányelv 5. cikkének (3) bekezdése megengedi, hogy materiális javaknak tekintsenek minden nevezett érdekeltséget, vagy csak azok egyikét, illetve azok közül néhányat, az említett rendelkezés azt is megengedi, hogy az ilyen besorolást csak azokra az érdekeltségekre korlátozzák, amelyek megfelelnek az érintett tagállam által szabott feltételeknek (a fent hivatkozott „Goed Wonen”-ügyben hozott ítélet 34. pontja).

36 Ellenben nehezen lenne összeegyeztethető a hatodik irányelv szabályozási rendszerével annak elismerése, hogy az ezen irányelv 13. cikke B. része d) pontja 5. alpontjának második francia bekezdésében szereplő, az irányelv 5. cikkének (3) bekezdésére vonatkozó hivatkozás az utóbbi rendelkezésben felsorolt valamennyi jogra, illetve értékpapírra vonatkozik, függetlenül attól, hogy a tagállam élt-e, vagy sem az ugyanezen rendelkezésben számára biztosított választási lehetőséggel.

37 Ezt az értelmezést megerősítik a hatodik irányelv előkészítő anyagai is. Amint a Bizottság írásbeli észrevételeiben is jelezte, a hatodik irányelvre vonatkozó javaslata (COM(73) 950 végleges) az 5. cikkének (1) bekezdésében úgy szólt, hogy azokat a részvényeket vagy ezzel egyenértékű érdekeltségeket, amelyek az ingatlanra vagy annak egy részére jogilag, illetve ténylegesen tulajdon- vagy birtokjogot biztosítanak, mindig úgy kell kezelni, mint azokat az ingatlanokat, amelyekre vonatkoznak.

38 Az említett javaslat indokolásából (6. o.) kitűnik, hogy a Bizottság úgy vélte, hogy „az (1) bekezdésben foglalt besorolás célja, hogy a semlegesség magától értetődő okán a [héa] alá tartozzanak azok az ügyletek, amelyek gazdasági szempontból az ingatlan vagy annak egy része értékesítésével egyenértékűek”.

39 Végül azonban az Európai Közöségek Tanácsa, miután a Bizottság több más javaslatot is elterjesztett, egy másik szövegváltozatot fogadott el, amely anélkül, hogy erre kötelezné a tagállamokat, megengedi számukra, hogy materiális javaknak tekintsék „a részvényeket vagy ezzel egyenértékű érdekeltségeket, amelyek az ingatlanra vagy annak egy részére jogilag, illetve ténylegesen tulajdon- vagy birtokjogot biztosítanak”.

40 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság ítélezési gyakorlatából következik, hogy igaz ugyan, hogy a hatodik irányelv 13. cikkében foglalt adómentességek leírására használt kifejezéseket szigorúan kell értelmezni, mivel ezek kivételt jelentenek a f?szabályhoz képest, miszerint az adóalany által ellenszolgáltatás fejében teljesített minden szolgáltatásnyújtás után héát kell fizetni (lásd különösen a C-305/01. sz. MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring ügyben 2003. június 26-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-6729. o.] 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 szigorú értelmezés azonban nem korlátozhatja az adómentesség körét oly módon, amelyet a szóban forgó rendelkezés szövege nem támaszt alá. Az ilyen megközelítés ugyanis ellentétes lenne a héarendszer – különösen a jogbiztonság szavatolására irányuló – céljaival (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott SKF ügyben hozott ítélet 46. és 47. pontját).

41 Az adósemlegesség elve nem eredményezhet olyan értelmezést, amely ellentétes a hatodik irányelv 5. cikkének (3) bekezdésével együttesen értelmezett 13. cikke B. része d) pontja 5. alpontjának szövegével.

42 Ezért az első és második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 5. alpontját akként kell értelmezni, hogy e héamentesség alá tartoznak az olyan ügyletek, mint amelyek az alapügyben szerepelnek, és amelyek az érintett társaságok részvényeinek átruházására irányulnak, és ezzel az eredménnyel is jártak, de amelyek lényegében az e társaságok tulajdonában lévő ingatlanokra és ezek (közvetett) átruházására vonatkoznak. Az e mentesség alóli kivétel, amelyet ugyanezen 5. alpont második francia bekezdése ír elő, nem alkalmazható, ha a tagállam nem élt az említett irányelv 5. cikke (3) bekezdésének c) pontjában előírt azon lehetőséggel, hogy materiális javaknak tekintse azokat a részvényeket vagy ezzel egyenértékű érdekeltségeket, amelyek az ingatlanra jogilag, illetve ténylegesen tulajdon- vagy birtokjogot biztosítanak.

A harmadik kérdésről

43 Az első és a második kérdésre adott válaszra tekintettel a kérdést előterjesztő bíróság által feltett harmadik kérdést nem szükséges megválaszolni.

A költségekről

44 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 (hatodik tanács) a következőképpen határozott:

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 5. alpontját akként kell értelmezni, hogy e hozzáadottértékadó-mentesség alá tartoznak az olyan ügyletek, mint amelyek az alapügyben szerepelnek, és amelyek az érintett társaságok részvényeinek átruházására irányulnak, és ezzel az eredménnyel is jártak, de amelyek lényegében az e társaságok tulajdonában lévő ingatlanokra és ezek (közvetett) átruházására vonatkoznak.

Az e mentesség alóli kivétel, amelyet ugyanezen 5. alpont második francia bekezdése ír el?, nem alkalmazható, ha a tagállam nem élt az említett irányelv 5. cikke (3) bekezdésének c) pontjában elírt azon lehetőséggel, hogy materiális javaknak tekintse azokat a részvényeket vagy ezzel egyenértékű érdekeltségeket, amelyek az ingatlanra jogilag, illetve ténylegesen tulajdon- vagy birtokjogot biztosítanak.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: holland.