

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (kilencedik tanács)

2013. május 30.(*)

„Héa – 77/388/EGK hatodik irányelv – Az 5. cikk (8) bekezdése – Az »egész vagyon vagy annak egy része átruházásának« fogalma – Olyan társaságban meglév? 30%-os részesedés átruházása, amely számára az átruházó héaköteles szolgáltatásokat nyújt”

A C-651/11. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia) a Bírósághoz 2011. december 19-én érkezett, 2011. december 2-i határozatával terjesztett el? az el?tte

a **Staatssecretaris van Financiën**

és

az **X BV**

között folyamatban lév? eljárásban,

A BÍRÓSÁG (kilencedik tanács),

tagjai: J. Malenovský tanácselnök, U. Løhmus (el?adó) és M. Safjan bírák,

f?tanácsnok: P. Mengozzi,

hivatalvezet?: M. Ferreira f?tanácsos,

tekintettel írásbeli szakaszra és a 2012. november 26-i tárgyalásra,

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

- az X BV képviseletében T. K. M. Rookmaker-Penners és C. A. Peeters belastingadviseurs,
- a holland kormány képviseletében C. Wissels és B. Koopman, meghatalmazotti min?ségben,
- a német kormány képviseletében T. Henze és K. Petersen, meghatalmazotti min?ségben,
- az Egyesült Királyság Kormánya képviseletében S. Ossowski és A. Robinson, meghatalmazotti min?ségben, segít?ik: R. Hill és G. Peretz barristers,
- az Európai Bizottság képviseletében L. Lozano Palacios, W. Roels és A. Cordewener, meghatalmazotti min?ségben,

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

meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az elztes 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 nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv) 5. cikke (8) és 6. cikke (5) bekezdésének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Staatssecretaris van Financiën (pénzügyi államtitkár) és az X BV (a továbbiakban: X) között folyamatban lévő jogvitában nyújtották be, amelynek tárgya az 1996. január 1-jétől 1998. december 31-ig terjedő időszak tekintetében az X részére címzett, hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) utólagos megállapításáról szóló határozat.

Jogi háttér

A hatodik irányelv

3 A hatodik irányelv 5. cikke szerint:

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

[...]

(3) A tagállamok materiális javaknak tekinthetik a következőket:

[...]

c) részvények vagy ezzel egyenértékű érdekeltségek, amelyek az ingatlanra vagy annak egy részére jogilag, illetve ténylegesen tulajdon- vagy birtokjogot biztosítanak.

[...]

(8) Az egész vagyon vagy annak egy részének átruházását egy társaságra – akár ellenérték fejében, akár ingyenesen vagy apportként történő bevitellel történik – a tagállamok úgy kezelhetik, mintha nem termékértékesítésről lenne szó, és az átruházás kedvezményezettjét az átruházó jogutódjának tekintik. A tagállamok adott esetben megteszik a szükséges intézkedéseket annak érdekében, hogy a verseny torzulásait elkerüljék azon esetekben, amikor a kedvezményezett nem teljes mértékben adóköteles.”

4 Ezen irányelv 6. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„»Szolgáltatásnyújtás« minden olyan tevékenység, amely az (5) cikk szerint nem minősül termékértékesítésnek.

Ez a tevékenység többek között lehet:

– immateriális javak átengedése függetlenül attól, hogy ezt a jogcímet létesítő okiratba foglalták-e vagy sem [helyesen: hogy értékpapírba foglalták-e őket],

[...]”

5 Ugyanezen irányelv 6. cikkének (5) bekezdése szerint az irányelv 5. cikkének (8) bekezdését „a szolgáltatásnyújtásra azonos feltételek mellett” kell alkalmazni.

6 A hatodik irányelv „Adómentességek belföldön” címet visel? 13. cikke az „Egyéb adómentességek” cím? B. részében a következ?képpen 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 részvényekre, gazdasági társaságokban vagy egyesületekben megtestesül? részesedésre, adóskötelezvényekre vagy egyéb értékpapírokra vonatkoznak [...]

A holland jog

7 Hollandia élt a hatodik irányelv 5. cikkének (8) bekezdésében és 6. cikkének (5) bekezdésében foglalt lehet?séggel, és ezt átültette a forgalmi adóról szóló 1968. június 28-i 1968. évi törvény (Wet op de omzetbelasting 1968, Staatsblad 1968., 329. sz.) – az alapügybeli tényállás id?pontjában hatályos változata szerinti – 31. cikkébe. E cikk szövege így rendelkezett:

„Vállalkozásnak vagy vállalkozás valamely részének az azt továbbm?ködtet? személy részére történ? átruházása esetén – miniszteri rendeletben meghatározott feltételek szerint – az ezen átruházás tárgyát képez? termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások mentesek az adó alól.”

Az alapeljárás és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések

8 Az X 1996-ban 30%-os részesedéssel rendelkezett az automatizálás területén tevékenyked? A BV társaságban (a továbbiakban: A). Az A-ban meglév? többi részesedés a B Holding BV, az X1 Beheer BV és a C BV között – 20,01%-os, 30%-os, illetve 19,99%-os arányban – oszlott meg.

9 Az X az úgynevezett Management Board (igazgatótanács) szerv tagjaként – a B Holding BV és a X1 Beheer BV társaságokhoz hasonlóan – megállapodás szerinti díjazás ellenében ellátta az A ügyvezetését.

10 1996 végén X, valamint az A-ban meglév? részesedések többi tulajdonosa eladta a részesedését a D Plc társaságnak. Ezen értékesítés keretében felhagytak az A részére végzett ügyvezetési tevékenységekkel, és X távozott az említett társaság Management Boardjából.

11 E részesedésértékesítéssel összefüggésben héás számlák mellett különböz? szolgáltatásokat nyújtottak az X részére. Az X levonta ezt a héát az adóbevallásaiban, mivel úgy vélte, hogy a részesedésének átruházása termékek és szolgáltatások összessége egészben való átruházásának min?sül, és hogy az ezen ügylet keretében nála felmerült költségeket úgy kell tekinteni, mint amelyek a gazdasági tevékenységének egészéhez kapcsolódó általános költségek részét képezik, ezért teljes kör?en levonhatók.

12 Az Inspecteur mint a héabeszedésre Hollandiában hatáskörrel rendelkező hatóság

elutasította ezt az adólevonást, és határozatot hozott az adó utólagos megállapításáról. Ezt követően pedig, bár csökkentette a megállapított összeget, elutasította az X által e határozattal szemben benyújtott panaszt.

13 A Gerechtshof te 's-Gravenhage (hágai fellebbviteli bíróság) megállapította, hogy X keresete, amely az Inspecteur határozata ellen irányult, megalapozott, és hatályon kívül helyezte az említett utólagos adómegállapításról szóló határozatot. E bíróság szerint az X részesedésének átruházása nem tartozott a héa hatálya alá, mivel nem gazdasági tevékenységről volt szó. Azonban úgy ítélte meg, hogy az elzetiesen megfizetett héát le lehet vonni, mivel a részesedés eladása és átruházása az X vállalkozásként folytatott tevékenységeihez kapcsolódott.

14 A Staatssecretaris van Financiën a Gerechtshof te 's-Gravenhage ítéletével szemben felülvizsgálati kérelmet terjesztett a Hoge Raad der Nederlanden elé.

15 A kérdést elterjesztő bíróság a C-29/08. sz. SKF-ügyben 2009. október 29-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-10413. o.] 32–34. pontjára és rendelkező részének 2. pontjára hivatkozik, és ezekből arra a következtetésre jut, hogy az A-ban meglévő 30%-os részesedés az e társaságot érintő ügyvezetési tevékenységek megszüntésével járó tárgyban átruházása gazdasági tevékenységnek minősül, ezért a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 5. alpontja alapján mentesíteni kell a héa alól.

16 Ugyanakkor e bíróság szerint a Bíróság ugyanezen ítélet 41. pontjában utalt arra, hogy a részesedések gazdasági tevékenységnek minősülő értékesítése nem tartozik a héa hatálya alá, ha ez az értékesítés az egész vagyon vagy annak egy része átruházásával esik egy tekintet alá, és az érintett tagállam élt az említett irányelv 5. cikke (8) bekezdésének első mondatában biztosított lehetőséggel.

17 A kérdést elterjesztő bíróság úgy ítéli meg, hogy a levonási jog attól függ, hogy az említett rendelkezés alkalmazható-e az olyan részesedésátruházásra, mint amely az alapügyben szerepel.

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

„1) Az olyan társaságban meglévő 30%-os részesedés átruházása, amely számára az átruházó héaköteles szolgáltatásokat nyújt, egy tekintet alá eshet-e a vagyonnak (vagyonrésznek) – termékértékesítés esetében – a hatodik irányelv 5. cikkének (8) bekezdése értelmében vett és/vagy – szolgáltatásnyújtás esetében – ugyanezen irányelv 6. cikkének (5) bekezdése értelmében vett átruházásával?

2) Az első kérdésre adandó nemleges válasz esetén: az e kérdésben körülírt részesedésátruházás egy tekintet alá eshet-e a vagyonnak (vagyonrésznek) – termékértékesítés esetében – a hatodik irányelv 5. cikkének (8) bekezdése értelmében vett és/vagy – szolgáltatásnyújtás esetében – ugyanezen irányelv 6. cikkének (5) bekezdése értelmében vett átruházásával, ha a többi társasági tag, amely ugyancsak héaköteles szolgáltatásokat nyújt annak a társaságnak, amelynek a részesedéseit átruházza, (majdnem) egyidejőleg az e társaságban meglévő összes további részesedést ugyanarra a személyre ruházza át?

3) A második kérdésre adandó nemleges válasz esetén: az első kérdésben körülírt részesedésátruházás egy tekintet alá esik-e a vállalkozásnak (vagy egy részének) a hatodik irányelv 5. cikke (8) bekezdése és/vagy 6. cikke (5) bekezdése értelmében vett átruházásával, ha figyelembe vesszük, hogy ez az átruházás szoros összefüggésben áll az e részesedés keretében végzett ügyvezetési tevékenységekkel?”

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésekről

Az elzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatóságáról

19 Az Európai Bizottság, anélkül hogy kifejezetten elfogadhatatlansági kifogást terjesztett volna el az elzetes döntéshozatal iránti kérelem tekintetében, kétségeit fejezte ki a Bírósághoz benyújtott észrevételeiben azzal kapcsolatban, hogy van-e jelentőségük az elterjesztett kérdéseknek az alapjogvita megoldásában. A Bizottság úgy véli, hogy a kérdést elterjeszt? bíróság az eltte ismert tények alapján el tudná bírálni a hea levonhatóságát. Szerinte lényegtelen, hogy az alapügybeli ügylet a hea hatályán kívül esik-e, vagy heamentes-e a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 5. alpontja alapján, mivel az a releváns kérdés, hogy az X-nek nyújtott szolgáltatások után az X által viselt hea levonható-e, vagy sem, és ennek megválaszolásához elegend? megvizsgálni, hogy az X-nél felmerült költségek a részesedésátruházáshoz, vagy X más tevékenységeihez, azaz az általa nyújtott ügyvezetési szolgáltatásokhoz kapcsolódhatnak-e.

20 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a nemzeti bíróság által saját felel?sségére meghatározott jogszabályi és ténybeli háttér alapján az uniós jog értelmezésére vonatkozóan elterjesztett kérdések releváns voltát vélelmezni kell (lásd a C-515/08. sz., Santos Palhota és társai ügyben 2010. október 7-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-9133. o.] 20. pontját, valamint a C-119/09. sz. Soci?té fiduciaire nationale d'expertise comptable ügyben 2011. április 5-én hozott ítélet [EBHT 2011., I-2551. o.] 21. pontját).

21 A Bíróság csak akkor utasíthatja el a nemzeti bíróság által elterjesztett kérelmet, ha az uniós jog kért értelmezése nyilvánvalóan semmilyen összefüggésben nincs az alapügy tényállásával vagy tárgyával, ha a probléma hipotetikus jelleg?, vagy ha nem állnak a Bíróság rendelkezésére azok a ténybeli vagy jogi elemek, amelyek szükségesek ahhoz, hogy az elé terjesztett kérdésekre hasznos választ adhasson (lásd különösen a C-94/04. és C-202/04. sz., Cipolla és társai egyesített ügyekben 2006. december 5-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-11421. o.] 25. pontját, a C-285/09. sz. R.-ügyben 2010. december 7-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-12605. o.] 32. pontját, valamint a C-307/10. sz. Chartered Institute of Patent Attorneys ügyben 2012. június 19-én hozott ítélet 32. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

22 A jelen esetben nem ez a helyzet. Bár egyértelm?en kiderül az elzetes döntéshozatalra utaló határozatból, hogy az alapjogvita arra vonatkozik, hogy nem ismerték el a részesedésátruházás kapcsán igénybe vett szolgáltatások utáni hea levonásához való jogot, nem pedig arra, hogy hogyan kell adójogi szempontból megítélni az elbbi ügyletet, ett?l még a levonási jog fennállása különösen azon értékesítési ügyletek adójogi megítélését?l függ, amelyekhez a beszerzési ügyletek kapcsolódnak (a fent hivatkozott SKF-ügyben hozott ítélet 60. pontja).

23 Következésképpen az uniós jog kért értelmezése, amely arra a kérdésre irányul, hogy hogyan kell adójogi szempontból megítélni az olyan ügyletet, mint amely az alapügyben szerepel, objektíve szükséges a kérdést elterjeszt? bíróság eltt folyamatban lév? jogvita elbírálásához.

24 Ebb?l következik, hogy az elzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadható.

Az ügy érdemér?

25 A kérdést elterjeszt? bíróság a három kérdésével, amelyeket együttesen kell vizsgálni, lényegében azt kívánja megtudni, hogy akként kell-e értelmezni a hatodik irányelv 5. cikkének (8) bekezdését és/vagy 6. cikkének (5) bekezdését, hogy az olyan társaságban meglév? 30%-os

részesedés átruházása, amely számára az átruházó héaköteles szolgáltatásokat nyújt, termékek vagy szolgáltatások összessége – e rendelkezések értelmében vett egészben vagy részben való – átruházásának min?sül-e. Nemleges válasz esetén e bíróság azt kívánja megtudni, hogy teljesülnek-e mégis az említett rendelkezések alkalmazási feltételei, ha egyrészt a többi társasági tag gyakorlatilag egyidej?leg az e társaságban meglév? összes további részesedést ugyanarra a személyre ruházza át, másrészt pedig ez az átruházás szoros összefüggésben van az ugyanezen társaság javára végzett ügyvezetési tevékenységekkel.

26 Tekintettel arra, hogy a kérdést el?terjeszt? bíróság a hatodik irányelv két rendelkezésére hivatkozik, amelyek közül az egyik a termékértékesítésre, a másik pedig a szolgáltatásnyújtásra vonatkozik, el?zetesen emlékeztetni kell arra, hogy ezen irányelv 6. cikkének (1) bekezdése szerint szolgáltatásnyújtásnak min?sül az immateriális javak átengedése függetlenül attól, hogy értékpapírba foglalták-e ?ket, vagy sem. Ebb?l következik, hogy az alapügy körülményeire tekintettel az említett irányelv 6. cikkének (5) bekezdését kellene f?szabály szerint alkalmazandónak tekinteni.

27 Azonban ugyanezen irányelv 5. cikke (3) bekezdésének c) pontja lehet?séget biztosít arra, hogy a tagállamok materiális javaknak tekintsék különösen a részvényeket vagy ezzel egyenérték? érdekeltségeket, amelyek ingatlanra vagy annak egy részére jogilag, illetve ténylegesen tulajdon- vagy birtokjogot biztosítanak (a C-259/11. sz. DTZ Zadelhoff ügyben 2012. július 5-én hozott ítélet 31. pontja). Következésképpen nem zárható ki, hogy esetleg a hatodik irányelv 5. cikkének (8) bekezdése is alkalmazható az alapügyre.

28 Mivel a Bíróságnak nincs elegend? információja annak megítéléséhez, hogy az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésekben megnevezett két rendelkezés közül melyik alkalmazandó az alapügy körülményeire, a hatodik irányelv 5. cikkének (8) bekezdését kell értelmezni, mivel az mondja ki a „nem termékértékesítés” szabályát, és adott esetben az említett 5. cikk (8) bekezdése tekintetében kimunkált értelmezési szempontokat kell értelemszer?en alkalmazni ugyanezen irányelv 6. cikkének (5) bekezdésére.

29 Els?sorban azon kérdés kapcsán, hogy a 30%-os társasági részesedés átruházása egész vagyon vagy annak egy része átruházásának min?sülhet-e, emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 5. cikke (8) bekezdésének els? mondata 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, és az ilyen átruházás ezen irányelv 2. cikke alapján nem tartozik a héa hatálya alá (lásd a C-408/98. sz. Abbey National ügyben 2001. február 22-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-1361. o.] 30. pontját, a C-497/01. sz. Zita Modes ügyben 2003. november 27-én hozott ítélet [EBHT 2003., I-14393. o.] 29. pontját, a fent hivatkozott SKF-ügyben hozott ítélet 36. pontját, valamint a C-444/10. sz. Schriever-ügyben 2011. november 10-én hozott ítélet [EBHT 2011., I-11071. o.] 20. pontját).

30 Nem vitatott, hogy a Holland Királyság élt az említett rendelkezésben foglalt lehet?séggel.

31 Mivel a hatodik irányelv nem tartalmaz kifejezett utalást a tagállamok jogára az egész vagyon vagy annak egy része átruházása kifejezés tartalmának és terjedelmének meghatározása tekintetében, az az uniós jog önálló fogalmának min?sül, következésképpen egységesen kell értelmezni annak elkerülése érdekében, hogy a héarendszert eltér?en alkalmazzák a tagállamokban (a fent hivatkozott Zita Modes ügyben hozott ítélet 32–35. pontja, valamint a fent hivatkozott Schriever-ügyben hozott ítélet 22. pontja).

32 A Bíróság az említett fogalmat úgy értelmezte, hogy abba beletartozik az üzleti tőke vagy a vállalkozás önálló részének átruházása, amely materiális, és adott esetben immateriális 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 egyszeri értékesítését, mint például az árukészlet értékesítését (lásd a fent hivatkozott Zita Modes ügyben hozott ítélet 40. pontját, a fent hivatkozott SKF-ügyben hozott ítélet 37. pontját és a fent hivatkozott Schriever-ügyben hozott ítélet 24. pontját). A hatodik irányelv 5. cikke (8) bekezdésének alkalmazásához az is szükséges, hogy az átruházás kedvezményezettjének szándéka ne az érintett tevékenység azonnali megszüntetésére, hanem az átruházott üzleti tőke vagy vállalkozásrész megkötdetésére irányuljon (a fent hivatkozott Zita Modes ügyben hozott ítélet 44. pontja és a fent hivatkozott Schriever-ügyben hozott ítélet 37. pontja).

33 Amint a kérdést elterjesztő bíróság is hangsúlyozza, a fent hivatkozott SKF-ügyben hozott ítélet 38. és 40. pontjából kétségtelenül kitűnik, hogy a Bíróság nem zárta ki, hogy a 100%-os részesedés átruházása bizonyos körülmények között az egész vagyon vagy annak egy része átruházásának minősülhet, feltéve hogy az ilyen átruházás az érintett vállalkozások vagyoni eszközeinek teljes vagy részleges átruházását eredményezi. Ugyanakkor az említett ítélet alapján a szolgáltató ügyben a Bíróság nem ismerte azokat a körülményeket, amelyek szükségesek voltak ahhoz, hogy állást foglaljon arról, hogy alkalmazható-e a hatodik irányelv 5. cikkének (8) bekezdése az olyan ügyletre, amely abban az ügyben szerepelt, így ennek vizsgálatát a kérdést elterjesztő bíróságra bízta.

34 A fent hivatkozott Schriever-ügyben hozott ítélet 25. pontjában a Bíróság hangsúlyozta: ahhoz, hogy az üzleti tőkének vagy a vállalkozás önálló részének a hatodik irányelv 5. cikkének (8) bekezdése értelmében vett átruházását meg lehessen állapítani, az átruházott vagyontárgyak összességének elegendőnek kell lennie ahhoz, hogy önálló gazdasági tevékenységet folytathassanak.

35 Ezzel kapcsolatban meg kell említeni, hogy a vállalkozás vagyoni eszközeinek tulajdonlásával ellentétben a vállalkozásban meglévő részesedések tulajdonban tartása nem elegendő ahhoz, hogy önálló gazdasági tevékenységet folytathassanak.

36 Ugyanis a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a társasági részesedések egyszeri vétele, pusztá birtoklása és egyszeri eladása önmagában nem tekinthető a hatodik irányelv értelmében vett gazdasági tevékenységnek, mivel a más vállalkozásokban való egyszeri pénzügyi részesedésszerzés önmagában nem minősül materiális javak bevétel elérése érdekében történő tartós hasznosításának. Az esetleges osztalék, e részesedés gyümölcse, a javakkal való rendelkezés egyszeri következménye (lásd ebben az értelemben a C-60/90. sz. Polysar Investments Netherlands ügyben 1991. június 20-án hozott ítélet [EBHT 1991., I-3111. o.] 13. pontját, a C-142/99. sz., Floridienne és Berginvest ügyben 2000. november 14-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-9567. o.] 17. és 22. pontját, a C-16/00. sz., Cibo Participations ügyben 2001. szeptember 27-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-6663. o.] 19. pontját, valamint a C-496/11. sz. Portugal Telecom ügyben 2012. szeptember 6-án hozott ítélet 32. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

37 Ettől eltér az az eset, amikor a részesedéssel együtt jár a részesedésszerzéssel érintett társaságok irányításában való közvetlen vagy közvetett részvétel, ha az olyan, hía hatálya alá tartozó tevékenységek végzését foglalja magában, mint az igazgatási, pénzügyi, kereskedelmi és m?szaki szolgáltatások nyújtása (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Polysar Investments Netherlands ügyben hozott ítélet 14. pontját, a fent hivatkozott Floridienne és Berginvest ügyben hozott ítélet 18. és 19. pontját, a fent hivatkozott Cibo Participations ügyben hozott ítélet 20. és 21. pontját, valamint a fent hivatkozott Portugal Telecom ügyben hozott ítélet 33. és 34. pontját)

38 Ezért, amint arra a német kormány is hivatkozik, a társasági részesedések átruházását csak abban az esetben lehet a részesedés mértékétől függetlenül a hatodik irányelv 5. cikkének (8) bekezdése értelmében vett, egész vagyon vagy annak egy része átruházásának tekinteni, ha a részesedés olyan önálló egység részét képezi, amely önálló gazdasági tevékenység folytatására alkalmas, és ha e tevékenységet a részesedés megszerzője végzi. Márpedig a részesedések olyan egyszerű átruházása, amelyhez nem társul a vagyoni eszközök átruházása, nem teszi lehetővé az átruházás kedvezményezettje számára, hogy az átruházó jogutódjaként önálló gazdasági tevékenység folytasson.

39 Ugyanis a társasági tagok nem tulajdonosai azon vállalkozás vagyoni eszközeinek, amelyben részesedéssel rendelkeznek, hanem a részesedés tulajdonosai, és e jogcímen osztalékra, valamint tájékoztatásra jogosultak, és közrem?ködnek a vállalkozás m?ködtetésében fontos döntések meghozatalában. A 30%-os társasági részesedés kapcsán meg kell állapítani, hogy az a társaságra nézve csak korlátozott mértékű befolyást jelent.

40 A fentiekből következik, hogy a 30%-os társasági részesedés átruházása nem min?síülhet a hatodik irányelv 5. cikkének (8) bekezdése értelmében vett, egész vagyon vagy annak egy része átruházásának.

41 E megállapítást nem kérd?jelezi meg az említett rendelkezés célkit?zése sem. A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a hatodik irányelv 5. cikke (8) bekezdésének sajátos célja az, hogy megkönnyítse a vállalkozások vagy vállalkozásrészek átruházását azzal, hogy ezen átruházásokat egyszerűsítik, és elkerülik, hogy a jogosult likviditását olyan aránytalan adóösszeg terhelje, amelyet utólag – az el?zetesen megfizetett hía levonásával – úgylis visszakap (lásd a fent hivatkozott Zita Modes ügyben hozott ítélet 39. pontját).

42 E tekintetben a Bíróság kimondta, hogy a sajátos megítélés kifejezetten azért indokolt, mert az átruházás után el?zetesen fizetendő hía összege az érintett vállalkozás eszközeihez képest különösen jelent?s lehet (a fent hivatkozott Zita Modes ügyben hozott ítélet 41. pontja).

43 Márpedig ez a nehézség nem merül fel a részesedés átruházása esetén, bármely legyen is annak mértéke. Amint ugyanis a jelen ítélet 36. és 37. pontjából kit?nik, a részesedések eladása vagy nem min?síül hía hatálya alá tartozó gazdasági tevékenységnek, vagy mentes a hía alól a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 5. alpontja alapján, ha az a részesedésszerzéssel érintett társaság irányításában való közvetlen vagy közvetett részvétel elérése érdekében jön létre (a C-155/94. sz. Wellcome Trust ügyben 1996. június 20-án hozott ítélet [EBHT 1996., I-3013. o.] 35. pontja). A részesedések megszerzője egyik esetben sem visel héaterhet.

44 Másodsorban azt kell megvizsgálni, hogy más lenne-e a kérdésre adott válasz arra figyelemmel, hogy valamennyi társasági tag a részesedését ugyanazon vev? részére gyakorlatilag egyidej?leg értékesíti, amelynek eredményeképpen utóbbi az érintett vállalkozásban meglév? részesedések 100%-a felett tulajdonjogot szerez.

45 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a héarendszerben rejl? alapelv szerint ezen adó

minden egyes termelési és forgalmazási tevékenységre alkalmazandó az árat kitevő különböz? költségelemek által közvetlenül viselt h?a levonását követ?en (lásd különösen a C-98/98. sz. Midland Bank ügyben 2000. június 8-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-4177. o.] 29. pontját és a fent hivatkozott Abbey National ügyben hozott ítélet 27. pontját).

46 Ezenkívül hangsúlyozni kell, hogy a hatodik irányelv 5. cikke (8) bekezdésének szövege az „átruházó” szót egyes számban használja, ami azt jelenti, hogy az említett rendelkezés alkalmazását nem arra az esetre írták el?, amikor több átruházó ugyanazon vev? részére értékesíti a részesedését.

47 Ebb?l következik, hogy minden egyes ügyletet külön-külön, önállóan kell értékelni.

48 Kétségtelen, hogy a Bíróság a fent hivatkozott SKF-ügyben hozott ítélet 79. pontjában úgy ítélte meg, hogy az ezen átruházás adójogi megítélését nem befolyásolja az a körülmény, hogy a részesedésátruházás több egymást követ? ügylettel valósul meg.

49 Amint azonban a jelen ítélet 33. pontjában is megállapításra került, a fent hivatkozott SKF-ügyben hozott ítélet alapjául szolgáló ügyben a Bíróságnak nem volt elegend? információja annak megítéléséhez, hogy alkalmazható-e a hatodik irányelv 5. cikkének (8) bekezdése az alapügybeli ügyletre, így válaszát az ezen irányelv 13. cikke B. része d) pontja 5. alpontjának értelmezésére alapította.

50 Mindenestre ez utóbbi ügy körülményei különböznek az alapügyben szerepl? körülményekt?l, hiszen ott nem az volt a kérdés, hogy több eladó egymást követ? ügyleteket bonyolít ugyanazon vev? javára.

51 Következésképpen az, ha a társasági részesedéseket valamennyi társasági tag ugyanazon személy részére értékesíti, nem min?sül a hatodik irányelv 5. cikkének (8) bekezdése értelmében vett egész vagyon átruházásának.

52 Harmadsorban pedig annak kapcsán, hogy befolyásolja-e a Bíróság által adott választ az a körülmény, hogy a 30%-os részesedés átruházása szoros összefüggésben van azokkal az ügyvezetési tevékenységekkel, amelyeket az eladó azon társaság javára végzett, amelyben részesedéssel rendelkezett, a holland kormányhoz és az Egyesült Királyság Kormányához hasonlóan meg kell említeni, hogy úgy t?nik, hogy az ügyvezetési tevékenységek megszüntetése közvetlen és logikus következménye annak, hogy X eladta a részesedését.

53 Az sem vezet más eredményre, ha az eladó ügyvezetési tevékenységei önálló részét képezték volna a saját vállalkozásának, amelynek üzemeltetését a vev? önállóan vette volna át, és amelyért utóbbi a részesedések árán felül fizette volna ki az ellenértéket. Ebben az esetben az egész vagyon átruházása kizárólag az ügyvezetési tevékenységeket ölelte volna fel, a részesedések átruházását viszont nem, mivel e két ügylet különböz? vállalkozásokra vonatkozik.

54 Ezért úgy kell tekinteni, hogy nem befolyásolja az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésekre adott választ az a körülmény, hogy a részesedéseket az ügyvezetési tevékenységek megszüntetésével egyidej?leg értékesítik.

55 Végül abból a célból, hogy a Bíróság a kérdést el?terjeszt? bíróság számára hasznos választ adhasson, tekintettel arra, hogy az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésekre adandó válasz számára annak eldöntéséhez szükséges, hogy az alapjogvita körülményei között fennáll-e a levonási jog, emlékeztetni kell arra, hogy a levonási jog fennáll abban az esetben, ha a teljesített beszerzési ügyletek közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak a levonásra jogosító értékesítési ügyletekkel. Amennyiben nem ez a helyzet, meg kell vizsgálni, hogy a termékek

beszerzésére vagy szolgáltatások igénybevételére fordított költségek az adóalany gazdasági tevékenységének egészéhez kapcsolódó általános költségek 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 (a fent hivatkozott *Cibo Participations* ügyben hozott ítélet 31. és 33. pontja, a fent hivatkozott *SKF*-ügyben hozott ítélet 60. pontja, a C-118/11. sz. *Eon Aset Menidjunt* ügyben 2012. február 16-án hozott ítélet 48. pontja, valamint a C-104/12. sz. *Becker*-ügyben 2013. február 21-én hozott ítélet 19. és 20. pontja).

56 Mivel az alapügybeli részesedésátruházást a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 5. alpontja alapján héamentes ügyletnek kell minősíteni, a levonási jogot csak akkor lehet elismerni, ha az X részére az említett átruházáshoz kapcsolódóan nyújtott szolgáltatások költsége az X gazdasági tevékenységének egészére vonatkozó általános költségek részét képezi, anélkül hogy azokat belefoglalták volna az említett részesedések vételárába.

57 A kérdést elterjesztő bíróságra hárul tehát az a feladat, hogy mindazokat a körülményeket figyelembe véve, amelyek között az alapügybeli ügyletek végbementek, megvizsgálja, hogy teljesült-e az említett feltétel.

58 A fenti megfontolások összességéből következik, hogy a feltett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 5. cikkének (8) bekezdését és/vagy 6. cikkének (5) bekezdését akként kell értelmezni, hogy az olyan társaságban meglévő 30%-os részesedés átruházása, amely számára az átruházó héaköteles szolgáltatásokat nyújt, nem minősül termékek vagy szolgáltatások összessége – e rendelkezések értelmében vett egészben vagy részben való – átruházásának, függetlenül attól, hogy a többi társasági tag gyakorlatilag egyidejűleg az e társaságban meglévő összes további részesedést ugyanarra a személyre ruházza át, és ez az átruházás szoros összefüggésben van az ugyanezen társaság javára végzett ügyvezetési tevékenységekkel.

A költségekről

59 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést elterjesztő 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 (kilencedik 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 5. cikkének (8) bekezdését és/vagy 6. cikkének (5) bekezdését akként kell értelmezni, hogy az olyan társaságban meglévő 30%-os részesedés átruházása, amely számára az átruházó hozzáadottértékadó-köteles szolgáltatásokat nyújt, nem minősül termékek vagy szolgáltatások összessége – e rendelkezések értelmében vett egészben vagy részben való – átruházásának, függetlenül attól, hogy a többi társasági tag gyakorlatilag egyidejűleg az e társaságban meglévő összes további részesedést ugyanarra a személyre ruházza át, és ez az átruházás szoros összefüggésben van az ugyanezen társaság javára végzett ügyvezetési tevékenységekkel.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: holland.