

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hatodik tanács)

2018. november 8.(*)

„Elzeter döntéshozatal – A hozzáadottértékadó (hóa) közös rendszere – A vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő leányvállalat részvényeinek tervezett átruházása – Az ezen átruházás céljából igénybe vett szolgáltatásokhoz kapcsolódó kiadások – Meg nem valósult átruházás – Az elzeteresen megfizetett adó levonása iránti kérelem – A hóa hatálya”

A C-502/17. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzeter döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Vestre Landsret (nyugati fellebbviteli bíróság, Dánia) a Bírósághoz 2017. augusztus 18-án érkezett, 2017. augusztus 15-i határozatával terjesztett el

a **C & D Foods Acquisitions ApS**

és

a **Skatteministeriet**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hatodik tanács),

tagjai: J.-C. Bonichot, az első tanács elnöke, a hatodik tanács elnökeként eljárva, A. Arabadjiev és C. G. Fernlund (elsőadók) bírák,

előtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a C & D Foods Acquisition ApS képviselőjében T. Frøbert és K. Bastian advokater,
- a dán kormány képviselőjében J. Nymann-Lindgren, meghatalmazotti minőségben, segítőtje: D. Auken advokat,
- az Európai Bizottság képviselőjében R. Lyal és N. Gossement, meghatalmazotti minőségben,

a előtanácsnok indítványának a 2018. szeptember 6-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

Ítéletet

1 Az elztes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadórendszerl szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.) értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a C & D Foods Acquisitions ApS (a továbbiakban: C & D Foods) és a Skatteministeriet (adóügyi minisztérium, Dánia) között annak tárgyában folyamatban lév eljárásban terjesztették el, hogy ez utóbbi megtagadta a C & D Foodsnak az azon tanácsadási szolgáltatások után elzetesen megfizetett hozzáadottértékadó (hÉA) levonását, amelyeket e társaság azon leányvállalat részvényeinek a meg nem valósult értékesítése keretében vett igénybe, amelynek ügyviteli és informatikai szolgáltatásokat nyújtott.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A 2006/112 irányelv 2. cikkének (1) bekezdése elírja:

„A HÉA hatálya alá a következ ügyletek tartoznak:

[...]

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

[...]”

4 Ezen irányelv 9. cikkének (1) bekezdése a következképpen szól:

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

»Gazdasági tevékenység« a termelk, a kereskedk, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermelipari és mezgazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású vagy azzal egyenérték tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek minül különösen a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történ hasznosítása.”

5 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 fizetendó adó összegéből levonni a következ összegeket:

a) a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetendő vagy megfizetett HÉÁt;

[...]”

A dán jog

6 Az alapügy tényállásának idején a momsloven (a héáról szóló törvény) releváns rendelkezései a 2005. október 14-i 966. sz., egységes szerkezetbe foglaló módosított rendeletben (a továbbiakban: a héáról szóló törvény) szerepeltek.

7 A héáról szóló törvény 3. §-ának (1) bekezdése értelmében:

„Adóalanyok azok a természetes vagy jogi személyek, akik és amelyek önálló gazdasági tevékenységet végeznek.”

8 E törvény 4. §-ának (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„»Termékértékesítés« a birtokba vehető dolog átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel.”

9 Az említett törvény 13. §-a (1) bekezdésének 11. pontja így szól:

„Az alábbi termékek és szolgáltatások mentesek az adó alól:

11. A következő pénzügyi tevékenységek:

[...]

e) azon ügyletek, beleértve a közvetítést is, kivéve azonban a kezelést és a letéti kezelést, amelyek értékpapírokra vonatkoznak, az árukat és bizonyos – különösen ingatlan használatára – jogokat biztosító más dokumentumokat megtestesítő értékpapírok kivételével, valamint az olyan üzletrészek és részvénnyek, amelyek birtoklása az ingatlan vagy annak egy része felett *de facto* vagy *de jure* tulajdonhoz vagy használathoz való jogot biztosít.”

10 Ugyanezen törvény 37. §-ának (1) bekezdése a következőket írja elő:

„A 47. §, 49. §, 51. § vagy 51a. § alapján bejegyzett vállalkozások az előzetesen felszámított adó számítása során (lásd az 56. § (3) bekezdését) – azonban a 6. §-ra is figyelemmel – levonhatják a jelen törvényben előírt, a vállalkozás által megvalósított olyan beszerzések vagy más ügyletek utáni adót, amelyek kizárólag a vállalkozásnak a 13. § alapján nem adómentes értékesítései és különösen a külföldön történő értékesítései céljából felhasznált árukra és igénybevett szolgáltatásokra vonatkoznak.”

11 A kérdést előterjesztő bíróság előadja, hogy a SKAT (dán adóhatóság) gyakorlata alapján a holding anyavállalat, amely részt vesz a leányvállalat irányításában, nem vonhatja le azt a héát, amely az e leányvállalat tőkéjét megtestesítő értékpapírok átruházása során felmerült tanácsadási költségeket terhelte, még azok teljes átruházása esetén sem, mivel az ilyen átruházás a héatörvény 13. §-a (1) bekezdése 11. pontjának e) pontja alapján adómentes.

12 A SKAT úgy véli, hogy míg az értékpapírok leányvállalatban történő korábbi megvásárlása és birtoklása gazdasági tevékenységnek minősült, a leányvállalatban fennálló részesedés holdingtársaság általi átruházása adómentes tevékenység. Következésképpen az átruházáshoz kapcsolódó költségeket terhelő, előzetesen felszámított héra nem vonható le.

13 Ugyanakkor a valamely leányvállalatban fennálló részesedésnek az átruházása keretében felmerülő tanácsadási költségeket terhelő héra levonásához való jog megadható, ha e költségek olyanoknak tekinthetők, mint amelyek az adóalany gazdasági tevékenysége általános költségeinek a részét képezik. E célból az szükséges, hogy a felmerült költségeket az ezen adóalany gazdasági tevékenysége keretében megvalósított ügyletek ára alkotóelemeinek lehessen tekinteni. Ezzel szemben, amennyiben e költségek beépíthetők az átruházott részvénnyek árába, semmiféle levonási jog nem áll fenn. A SKAT szerint a levonási jog annak konkrét értékelésétől függ, hogy a felmerült költségek beépíthetők-e az átruházott részvénnyek árába, vagy azok kizárólag az adóalany gazdasági tevékenysége összességének a részét képező ügyletek

árának az alkotóelemeit képezik?e.

Az alapeljárás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

14 A dán jog szerinti C & D Foods társaság az Arovit nemzetközi csoport (a továbbiakban: Arovit-csoport) tagja. E társaság azon szintén dán Arovit Holding A/S társaság anyavállalata volt, amelynek a tulajdonában volt az Arovit Petfood, amelynek pedig a csoport más társaságai voltak a tulajdonában.

15 2007. március 1. eltt a C & D Foods fő tevékenysége abból állt, hogy az Arovit Holding anyavállalata volt. Ezen időpontban a C & D Foods olyan ügyviteli megállapodást kötött a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő leányvállalatával, az Arovit Petfooddal, amely ügyviteli és informatikai szolgáltatások nyújtására irányult. E megállapodás alapján a C & D Foods a szolgáltatásaiért a személyzeti költségeinek 10%-kal megnövelt összege alapján havonta számlát állított ki az Arovit Petfoodnak, amely összeghez hozzáadta a héát.

16 2008. augusztus 13-án az izlandi hitelintézet, a Kaupthing Bank egy euró összegért megvásárolta az Arovit-csoportot, mivel e csoport korábbi tulajdonosa elmulasztotta visszafizetni a neki nyújtott kölcsönt. A Kaupthing Bank, amely az Arovit Petfoodban fennálló valamennyi részvénynek az átruházását tervezte a célból, hogy többé ne legyen e csoport hitelezője, a 2008 decemberétől 2009 márciusáig tartó időszakban a C & D Foods nevében e tervezett átruházás keretében tanácsadási megállapodásokat kötött (a továbbiakban: vitatott szolgáltatásnyújtások).

17 Miután a 2009. év során kifizette az e tervezett átruházással kapcsolatos költségeket, a C & D Foods azok után levonta a héát. Az átruházási folyamatot potenciális vevő hiányában 2009-ben szén vagy vége felé lezárták.

18 2012. január 26-i határozatával a SKAT megtagadta a vitatott szolgáltatásnyújtásokhoz kapcsolódó kiadások utáni hűa levonását. E határozatot többek között azzal az indokkal hagyta helyben a Landsskatteretten (nemzeti adóügyi bizottság, Dánia), hogy e kiadások nem voltak elégséges kapcsolatban a C & D Foods hűaköteles ügyleteivel.

19 A C & D Foods keresetet indított a Retten i Esbjerg (esbjergi bíróság, Dánia) eltt, amely az ügyet a Vestre Landsret (nyugati fellebbviteli bíróság, Dánia) elé utalta a véleménye szerint felmerülő elvi kérdések miatt.

20 A Vestre Landsretben (nyugati fellebbviteli bíróság) valamely holdingtársaság azon hűa levonásához való jogával kapcsolatban merül fel kérdés, amely a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő leányvállalat részvényeinek tervezett, de meg nem valósult átruházásával kapcsolatos költségeket terhelte, amely leányvállalatnak e holdingtársaság ügyviteli és informatikai szolgáltatásokat nyújtott.

21 E körülmények között a Vestre Landsret (nyugati fellebbviteli bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és elzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni a 2006/112 irányelv 168. cikkét, hogy egy holdingtársaság olyan helyzetben, mint amilyen az alapeljárásban szerepel, jogosult a hűa teljes mértékű levonására egy olyan leányvállalat részvényeinek tervezett, de véghez nem vitt értékesítése miatt felmerült átvilágításhoz kapcsolódó szolgáltatás esetén, amelynek a holdingtársaság hűaköteles ügyviteli és informatikai szolgáltatásokat nyújtott?

2) Befolyásolja-e a fenti kérdésre adandó választ az, hogy azon hűaköteles ügyviteli és

informatikai szolgáltatások ára, amelyeket a holdingtársaság gazdasági tevékenysége érdekében nyújt, a holdingtársaságnál az alkalmazottak fizetésével kapcsolatban felmerült kiadások 10%-os árrésszel növelt mértékével megegyező állandó összeg?

3) Függetlenül a fenti kérdésekre adott választól, alkalmazható-e a levonási jog, amennyiben az olyan tanácsadói költségek, mint amilyenek az alapeljárásban felmerültek, általános költségnek tekinthetők, és ha igen, akkor milyen feltételekkel?”

Az elzeteres döntéshozatalra elterjesztett kérdésekről

22 Mindenekelőtt meg kell jegyezni, hogy a kérdést elterjesztő bíróság szerint a feltett kérdések nem arra vonatkoznak, hogy ki volt a vitatott szolgáltatásnyújtásokkal kapcsolatos kiadások jogszerű viselője, hanem csupán e kiadások utáni hűa olyan körülmények között történő levonásához való jogra vonatkoznak, mint amelyek az alapügyben felmerültek.

23 E tekintetben emlékeztetni kell arra, amint a főtanácsnok az indítványának 16. pontjában megjegyezte, hogy a 2006/112 irányelv 168. cikke alapján a levonási jog feltételezi, hogy az adóalany legyen a szóban forgó áruk vagy szolgáltatások megrendelője.

24 Az alapügyben a Bíróság rendelkezésére álló iratokból kitűnik, hogy a Kaupthing Bank a C & D Foods nevében kért tanácsadási szolgáltatásokat az Arovit Petfoodban fennálló részvények átruházásának az előkészítése céljából. E tervezett átruházás eredménye lehetvé tette volna a Kaupthing Bank számára, hogy többé ne legyen az Arovit-csoport hitelezője.

25 Mivel az elzeteres döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a C & D Foods volt legalább néhány vitatott szolgáltatásnyújtás megrendelője, és hogy ezenkívül a kérdést elterjesztő bíróság elmagyarázta azt, hogy miért tartja szükségesnek a feltett kérdések megválaszolását, megállapítható, hogy e kérdések nem hipotetikus jellegűek.

26 Ezt követően a feltett kérdések megválaszolása céljából elzeteresen meg kell határozni, hogy az olyan részvényátruházási ügylet, mint amelyről az alapügyben szó van, a 2006/112 irányelv hatálya alá tartozó gazdasági tevékenységnek minősül-e.

27 Ezért meg kell állapítani, hogy e kérdésekkel, amelyeket együtt kell vizsgálni, a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy a 2006/112 irányelv 2., 9. és 168. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy az olyan tervezett, azonban meg nem valósult részvényátruházási ügylet, mint amelyről az alapügyben szó van, a 2006/112 irányelv hatálya alá tartozik, és ha igen, annak megállapítását kéri, hogy e rendelkezések valamely társaságnak biztosítják-e az olyan kiadásokhoz kapcsolódó, elzeteresen megfizetett hűa levonásához való jogot, amelyek a vállalati láncban lejjebb helyezkedő azon leányvállalat részvényeinek az eladására vonatkozó ügylet keretében merültek fel, amelynek e társaság hűaköteles ügyviteli szolgáltatásokat nyújt, ezen eladás eredményét pedig egy fennálló tartozás visszafizetésére kívánják felhasználni, és adott esetben e levonás mértékének a megállapítását kéri.

28 Elzeteresen meg kell jegyezni, hogy a 2007. január 1-jén hatályba lépő 2006/112 irányelv anélkül helyezte hatályon kívül a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapítás – szóló, 1977. május 17-én 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelvet (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.), hogy azt érdemben módosította volna. Mivel a 2006/112 irányelv releváns rendelkezéseinek tartalma lényegében megegyezik a 77/388 irányelv rendelkezéseinek tartalmával, a Bíróság ez utóbbi irányelvre vonatkozó ítélezési gyakorlata egyaránt alkalmazandó a 2006/112 irányelvre.

29 A 2006/112 irányelvnek a héa hatályát meghatározó 2. cikkének (1) bekezdéséből következik, hogy kizárólag az egy tagállamon belül teljesített gazdasági jellegű tevékenységek tartoznak ezen adó alá. Ezen irányelv 9. cikke szerint adóalany az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére. Ezenkívül ezen 9. cikkből kitűnik, hogy a gazdasági tevékenység fogalma magában foglalja a termelést, a kereskedést, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét, és különösen a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történő hasznosítására irányuló ügyleteket (lásd ebben az értelemben: 2009. október 29-i SKF ítélet, C-29/08, EU:C:2009:665, 27. pont).

30 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy nem minősíthető a 2006/112 irányelv értelmében vett adóalanyoknak, és nem rendelkezik az ezen irányelv 168. cikke értelmében vett levonási joggal az a társaság, amelynek egyetlen célja a más társaságokban anélkül történő való részesedésszerzés, hogy közvetve vagy közvetlenül beavatkozna e társaságok irányításába. Ugyanis a társasági részesedések pusztá vétele és pusztá birtoklása önmagában nem tekinthető a 2006/112 irányelv értelmében vett, adóalanyiságot keletkeztető gazdasági tevékenységnek, mivel ezen ügyletek nem minősülnek materiális javak tartós bevétel elérése érdekében történő hasznosításának, mert ezen ügyletek egyetlen hozadéka az ezen részesedések értékesítésekor keletkező esetleges nyereség (lásd ebben az értelemben: 2009. október 29-i SKF ítélet, C-29/08, EU:C:2009:665, 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2018. október 17-i Ryanair ítélet, C-249/17, EU:C:2018:834, 16. pont).

31 E tekintetben a Bíróság pontosította, 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 (2009. október 29-i SKF ítélet, C-29/08, EU:C:2009:665, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

32 Azonban 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, amennyiben e részvétel magában foglalja a 2006/112 irányelv 2. cikke értelmében héaköteles ügyletek végzését, mint amilyen az igazgatási, a könyvelési és az informatikai szolgáltatások nyújtása (2009. október 29-i SKF ítélet, C-29/08, EU:C:2009:665, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

33 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 (2009. október 29-i SKF ítélet, C-29/08, EU:C:2009:665, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

34 Ami azt a kérdést illeti, hogy a részvényátruházási ügyletkez kapcsolódó kiadások a héa hatálya alá tartoznak-e, emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróságnak a 2009. október 29-i SKF ítéletében (C-29/08, EU:C:2009:665) e kérdést azon kiadásokkal kapcsolatban kellett megvizsgálnia, amelyek az anyavállalatnál olyan leányvállalat és olyan ellenőrzött társaság részvényeinek az átruházására vonatkozó ügylet keretében merültek fel, amelyeknek ezen első társaság anyavállalatként héaköteles szolgáltatásokat nyújtott.

35 A Bíróság a 2009. október 29-i SKF ítélet (C-29/08, EU:C:2009:665) 33. pontjában

megjegyezte, hogy ebben az összefüggésben a cégcsoport anyavállalat által történő átalakítása érdekében tervezett értékesítést úgy lehet tekinteni, mint a tartós bevétel elérése érdekében végzett olyan tevékenység gyakorlása körében megvalósított ügylet, amely túllépi a részvények pusztá értékesítésének kereteit. A Bíróság ezért megállapította, hogy ezen ügylet közvetlenül kapcsolódik a szóban forgó csoport által gyakorolt tevékenység szervezéséhez, és így az adóalany adóköteles tevékenységének közvetlen, állandó és szükséges meghosszabbítását jelenti, következésképpen a héa hatálya alá tartozik.

36 Ezenkívül a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy az objektív tartalmukra tekintettel kell megállapítani, hogy fennáll-e közvetlen és azonnali kapcsolat a felhasznált termékek vagy igénybevett szolgáltatások és az adóköteles beszerzési vagy kivételesen értékesítési ügylet között (2013. február 21-ii Becker ítélet, C-104/12, EU:C:2013:99, 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

37 Ebben az összefüggésben a Bíróság pontosította, hogy figyelembe kell venni a szóban forgó ügylet kizárólagos okát, mivel ez utóbbit az objektív tartalom meghatározása kritériumának kell tekinteni. Amennyiben egyértelmű, hogy valamely ügyletet nem az adóalany adóköteles tevékenységei céljából valósítottak meg, ezen ügyletet nem lehet úgy tekinteni, hogy az a Bíróság ítélkezési gyakorlatának értelmében véve közvetlen és azonnali kapcsolatban van e tevékenységekkel, még ha ezen ügylet az objektív tartalmára tekintettel héa-köteles is (2013. február 21-ii Becker ítélet, C-104/12, EU:C:2013:99, 29. pont).

38 Ebből következik, hogy ahhoz, hogy valamely részvényátruházási ügylet a héa hatálya alá tartozzon, az szükséges, hogy ezen ügyletnek a közvetlen kizárólagos oka fűszabály szerint a szóban forgó anyavállalat adóköteles gazdasági tevékenységében áll, vagy hogy az e tevékenység közvetlen, állandó és szükséges meghosszabbítása legyen. Ez a helyzet, ha az említett ügyletet abból a célból valósítják meg, hogy ezen átruházás eredményét közvetlenül a szóban forgó anyavállalat adóköteles gazdasági tevékenységéhez vagy azon csoport gazdasági tevékenységéhez használják fel, amelynek ez az anyavállalata.

39 A jelen ügyben a Bíróság rendelkezésére álló iratokból kitűnik, hogy az alapügyben szóban forgó részvényátruházás célja az volt, hogy ezen átruházás eredményét a Kaupthing Bank, az Arovit-csoport új tulajdonosa fennálló tartozásának a kiegyenlítésére használják fel. Az ilyen átruházás, amint az előző pontban szerepel, nem tekinthető olyan ügyletnek, amelynek a közvetlen kizárólagos oka a C & D Foods adóköteles gazdasági tevékenységében áll, sem pedig olyanak, amely e társaság adóköteles gazdasági tevékenységének a közvetlen, állandó és szükséges meghosszabbítása. Ilyen körülmények között ezen átruházás nem minősül tartós bevétel elérése érdekében végzett olyan tevékenység körében megvalósított ügyletnek, amely túllépi a részvények pusztá értékesítésének kereteit, következésképpen nem tartozik a héa hatálya alá. Ebből következik, hogy a vitatott szolgáltatásnyújtások utáni héa nem vonható le.

40 E következtetést nem vonhatja kétségbe csupán az a körülmény, hogy az Arovit Petfood részvényeinek az esetleges értékesítése a C & D Foods által ezen első társaságnak nyújtott ügyviteli és informatikai szolgáltatások átruházásához vezetett volna. Ugyanis a Bíróság rendelkezésére álló iratokból kitűnik, hogy a Kaupthing Bank mindenképpen az Arovit Petfood részvényeinek az eladását tervezte. Így megállapítható, hogy a vitatott szolgáltatásnyújtásokhoz kapcsolódó kiadások még akkor is felmerültek volna, ha a C & D Foods semmiféle ügyviteli és informatikai szolgáltatást sem nyújtott volna az Arovit Petfoodnak. Így az alapügyben szóban forgó szolgáltatásnyújtások esetleges átruházásának kizárólagos közvetlen oka nem állhat a C & D Foods gazdasági tevékenységében.

41 Végül pontosítani kell továbbá azt, hogy az említett megállapítást nem kérdőjelezi meg az sem, hogy a tervezett átruházás nem valósult meg. Ugyanis ebben az összefüggésben az a

fontos, hogy ha ezen átruházás megtörtént volna, a vitatott szolgáltatásnyújtásokhoz kapcsolódó kiadások semmiképpen sem tartoztak volna a héa hatálya alá, következésképpen nem keletkeztettek volna levonási jogot.

42 A fenti megállapítások összességére tekintettel az elterjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelv 2., 9. és 168. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az olyan tervezett, azonban meg nem valósult részvényátruházási ügylet, mint amelyről az alapügyben szó van, amelynek a közvetlen kizárólagos oka nem az érintett társaság adóköteles gazdasági tevékenységében áll, vagy amely nem minősül e gazdasági tevékenység közvetlen, állandó és szükséges meghosszabbításának, nem tartozik a héa hatálya alá.

A költségekről

43 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 (hatodik tanács) a következőképpen határozott:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 2., 9. és 168. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az olyan tervezett, azonban meg nem valósult részvényátruházási ügylet, mint amelyről az alapügyben szó van, amelynek a közvetlen kizárólagos oka nem az érintett társaság adóköteles gazdasági tevékenységében áll, vagy amely nem minősül e gazdasági tevékenység közvetlen, állandó és szükséges meghosszabbításának, nem tartozik a hozzáadottértékadó hatálya alá.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: dán.