

F. G. JACOBS

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2005. február 24.(1)

C?465/03. sz. ügy

Kretztechnik AG

kontra

Finanzamt Linz

1. A jelenlegi eljárás alapjául szolgáló el?zetes döntéshozatal iránti kérelemben az osztrák Unabhängiger Finanzsenat (adóügyekben illetékes független bíróság) linzi osztálya a következ? kérdéseket teszi fel: (i) vajon a HÉA hatálya alá tartozó, ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak min?sül?e, ha a társaság új részvényeket bocsát ki, és ennek érdekében t?zsdei bevezetésre kerül, és (ii) az e kérdésre adott választól függ?en a t?zsdei bevezetéssel és a részvénykibocsátással kapcsolatosan igénybe vett szolgáltatások után kifizetett HÉA levonható?e.

A vonatkozó közösségi HÉA-szabályozás

2. A hatodik HÉA-irányelv(2) 2. cikkének 1. pontja értelmében HÉA hatálya alá tartozó tevékenységek az „adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás”, valamint a termékimport.

3. Az adóalanyt a 4. cikk (1) bekezdése olyan személyként határozza meg, aki gazdasági tevékenységet végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére. A 4. cikk (2) bekezdése szerint a gazdasági tevékenység „a termel?k, a keresked?k, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét” valamint a „bevétel elérése érdekében materiális vagy immateriális javak tartós hasznosítását” foglalja magában.

4. Az 5. cikk (1) bekezdésében a termékértékesítés alapvet? definíciója a következ?: „a materiális javak feletti tulajdonjog átengedése”, míg a szolgáltatásnyújtás fogalmát a 6. cikk (1) bekezdése határozza meg: „minden olyan tevékenység, amely nem min?sül termékértékesítésnek”. Meghatározza továbbá, hogy a szolgáltatásnyújtás körébe tartozik, többek között, az „immateriális javak átengedése függetlenül attól, hogy ezt a jogcímet létesít? okiratba foglalták?e vagy sem”.

5. Bizonyos típusú tevékenységek azonban, amelyek a fenti rendelkezések értelmében a HÉA hatálya alá tartoznak, a 13. cikk értelmében adómentesek.

6. Különösen, a 13. cikk B. része d) pontjának 5. alpontja szerint adómentesek: „azon ügyletek, beleértve a közvetítést is, de kivéve a kezelést és a letéti kezelést, amelyek részvényekre, gazdasági társaságokban vagy egyesületekben megtestesül? részesedésre, adóskötelezvénnyekre vagy egyéb értékpapírokra vonatkoznak”, a következ?k kivételével: termékek feletti rendelkezési jogot megtestesít? okmányok és immateriális javakra vonatkozó jogok vagy értékpapírok.

7. A HÉA-rendszer lényege, hogy a gazdaságban az ügyletek sorozatára nézve az adó többszöri kivetésének elkerülése végett, amely változó és valószínűleg súlyos terhet jelentene a sorozatban található ügyletek számától függ?en, az adóalany az adóhatósággal történ? HÉA-elszámolás alkalmával a fogyasztóknak nyújtott szolgáltatásokra felszámított adóból levonhatja az általa igénybe vett szolgáltatások után kifizetett adót. Az adólevonási jog lényeges elemeit a hatodik irányelv 17. cikke határozza meg.

8. A 17. cikk (2) bekezdése megállapítja: „Amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használta fel, az adóalany jogosult az általa fizetend? adóból levonni a következ? összegeket: a) az olyan termékek és szolgáltatások után fizetend?, illetve megfizetett hozzáadottérték-adó[t], amelyet részére egy másik adóalany szállított vagy fog szállítani, illetve teljesített vagy teljesíteni fog [...]”. A 17. cikk (1) bekezdése értelmében az adó levonására vonatkozó jog azon id?pontban keletkezik, amikor a levonható adó felszámíthatóvá válik.

9. Mivel az adólevonás joga csak az adóköteles tevékenységhez felhasznált termékek és szolgáltatások tekintetében gyakorolható, e jog nem áll fenn abban az esetben, ha ezeket más tevékenységhez használták fel, így a 13. cikkben felsorolt adómentes tevékenységhez vagy a HÉA alkalmazási körébe nem tartozó termékekhez vagy szolgáltatásokhoz, mint például a nem ellenszolgáltatás fejében végzett, vagy nem az adóalany által e min?ségében a 4. cikkben meghatározott gazdasági tevékenysége körében végzett tevékenységhez.

10. A hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdése vonatkozik azokra a helyzetekre, amikor az adóalany termékeket és szolgáltatásokat egyaránt felhasználja olyan értékesítésekhez, amelyekre nézve a HÉA levonásának joga fennáll, és amelyekre nézve nem áll fenn. Az ilyen esetekben „a hozzáadottérték-adó levonását csupán addig a mértékéig lehet megengedni, amely az el?ször említett értékesítésre vonatkozik”.

A nemzeti eljárás és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdés

11. A Kretztechnik AG (továbbiakban: Kretztechnik) osztrák részvénytársaság, amely különféle típusú elektromos orvosi m?szerek fejlesztésével és forgalmazásával foglalkozik, különösen orvosi és technikai célokat szolgáló ultrahang készülékekkel és más orvosi m?szerekkel. Termékeinek forgalmazása HÉA-köteles, így jogosult az el?zetesen felszámított adó levonására azon termékek és szolgáltatások tekintetében, amelyeket üzleti tevékenysége érdekében szerzett meg.

12. A Kretztechnik 2000 januárjában alapt?kéjének 25%-kal való felemelését határozta el, amelyet 2 500 000 darab, 1,00 euró kibocsátási érték?, bemutatóra szóló részvény kibocsátásával hajtanak végre. Ennek következtében a társaság részvényeit 2000. március 23. óta jegyzik a frankfurti (Németország) Neues Markt t?zsdén. A jegyzés érdekében a társaság különböz?, HÉA-val terhelt szolgáltatásokat fizetett ki.

13. Az adóhatóság az adott évet érint? HÉA-elszámolás során nem fogadta el a Kretztechnik német t?zsdére történ? bevezetésével kapcsolatos költségekben foglalt el?zetesen felszámított adó levonását, arra hivatkozva, hogy azon részvényügyletek, amelyekkel kapcsolatban ezek a költségek felmerültek, adómentes tevékenységnek min?sülnek.

14. A Kretztechnik megtámadta a fenti határozatot az adó- és vámügyekben illetékes független bíróság, az Unabhängiger Finanzsenat előtt.

15. Keresetében a Kretztechnik a hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdésére hivatkozik, elárva, hogy az elzetesen felszámított adó levonható, amennyiben az általa kifizetett szolgáltatásokat végső soron adóköteles tevékenységéhez használta fel.

16. A Kretztechnik azzal érvel, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a szolgáltatásokat nem kell közvetlenül az adóköteles tevékenység érdekében felhasználni ahhoz, hogy az adólevonás jogát gyakorolni lehessen, és a kérdéses költségek a társaság gazdasági tevékenységének egészét tekintve annak részét képezik.(3) Elárva továbbá, hogy a KapHag ügyben hozott ítélet(4) alkalmazandó abban az értelemben, hogy nem tartozik a HÉA hatálya alá az az eset, amikor valamely személyegyesítő társaság pénzbeli hozzájárulás szolgáltatása ellenében vesz fel valakit tagjai sorába; a jelen eset nem részvények – a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 5. alpontja értelmében adómentes – átruházására hanem azok kibocsátására vonatkozik, és e tekintetben a társaságot ugyanolyan elbánásban kell részesíteni, mint a személyegyesítő társaságokat.

17. A Finanzsenat álláspontja szerint azok a szolgáltatások, amelyek után a kérdéses adót elzetesen felszámították, egyértelműen kizárólag a társaság tőzsdei bevezetésének előkészítésével, támogatásával és végrehajtásával kapcsolatban merültek fel, nem tulajdoníthatók gazdasági tevékenysége egészének.

18. A Finanzsenat azzal folytatja, hogy amennyiben a (jövőbeli) részvényeseknek történő részvénykibocsátás a HÉA hatálya alá tartozó szolgáltatásnyújtásnak minősül, akkor ez adómentes szolgáltatás, és az elzetesen felszámított adó nem vonható le az ilyen szolgáltatások érdekében megszerzett szolgáltatások után.

19. Azonban amennyiben a KapHag-ügy analógiájára e tevékenység nem esik a hatodik irányelv 4. cikkének (2) bekezdésében meghatározott gazdasági tevékenység körébe, a Finanzsenat bizonytalan a tekintetben, hogy az adó levonható-e. A Bíróságnak a fenti ügyben hozott ítélete erről a kérdéssel nem rendelkezett, azonban Ruiz-Jarabo főtanácsnok álláspontja(5) szerint adólevonási jog nem áll fenn.

20. Az Unabhängiger Finanzsenat elzetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Az új részvényesek számára jegyzési ár fejében történő részvénykibocsátás esetén a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 2. cikkének 1. pontja szerinti ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatást nyújt-e az a részvénytársaság, amely a tőzsdére történő bevezetés során a jegyzési ár megfizetése ellenében az új részvényesek számára részvényeket bocsát ki?

2) Az első kérdésre adott igenlő válasz esetén a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontját és 17. cikkét akként kell-e értelmezni, hogy a tőzsdére történő bevezetéssel kapcsolatos szolgáltatásnyújtásokat teljes egészében adómentes tevékenységnek kell minősíteni, amely így nem teszi lehetővé az elzetesen felszámított adó levonását?

3) Az első kérdésre adott nemleges válasz esetén a hatodik irányelv 17. cikkének (1) és (2) bekezdése biztosítja-e az elzetesen felszámított adó levonásának jogát azon okból, hogy az adólevonást általában megalapozó, egyéb szolgáltatásokat (reklám, ügyvédi díj, műszaki és jogi tanácsadás) a társaság adóköteles tevékenysége érdekében vették igénybe?"

21. Írásbeli észrevételt az alperes adóhatóság, valamint a dán kormány, az Egyesült Királyság kormánya, a német, az olasz és az osztrák kormány, valamint a Bizottság terjesztett el. A tárgyaláson szóbeli elterjesztést a Kretztechnik, az Egyesült Királyság kormánya és a német kormány, valamint a Bizottság tett.

Álláspont

Az elzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatóságáról

22. Elzetes döntéshozatalra utaló végzésében az Unabhngiger Finanzsenat meggyzzen állítja, hogy a tagállamnak az EK 234. cikke értelmében elzetes döntéshozatal elterjesztésére jogosult bírósága.

23. Emellett, amióta az elzetes döntéshozatal iránti kérelmet elterjesztették, a Bíróság aggály nélkül válaszolt az e szerv által más ügyben elterjesztett kérdésekre(6) – egy korábbi, a Berufungssenat der Finanzlandesdirektion (a körzeti adóhatóság fellebbezési tanácsa) ltal elterjesztett elzetes döntéshozatal iránti kérelemmel(7) ellentétben, amely szerv az Unabhngiger Finanzsenat eléje, de funkcionálisan és szervezetiileg is ahhoz az adóhatósághoz kapcsolódott, amelynek a határozatait felülvizsgálta.

24. Mindebből kvetkezen nem fér kétség az elzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatósghoz.

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésekről

25. A Kretztechnik a Frankfurter Tőzsdére váló bevezetéssel, valamint a kibocsátandó új részvényeknek a tőzsdén váló jegyzésével kapcsolatosan megrendelt különféle szolgáltatásokban foglalt elzetesen felszámított HÉA-t le kívánja vonni. A kérdést elterjesztő bíróság megállapította, hogy a kérdéses szolgáltatások kizárólag ezzel a művelettel kapcsolatban merültek fel.

26. Ahhoz, hogy a HA levonható legyen, az igénybe vett tevékenységeknek közvetlen és egyenes kapcsolatban kell állniuk a másnak nyújtott adóköteles tevékenységekkel.(8)

27. A Bíróság azonban korábban azt már vizsgálta, hogy az adóalany általános működési költségei elvileg az adóalany gazdasági tevékenysége egészének költségelemei, gy azzal közvetlen és egyenes kapcsolatban állnak. Az ltalnos működési költségekben foglalt elzetesen felszámított HA gy levonható, amennyiben a vállalkozás által végzett tevékenység adóköteles.(9)

28. Nem vitatott, hogy a részvénykibocsátás nem adóköteles szolgáltatás.

29. Amennyiben azonban adómentes szolgáltatás, az e szolgáltatással közvetlen és egyenes kapcsolatban álló szolgáltatások után kifizetett HA nem vonható le.

30. A Kretztechnik azonban előadta, hogy a részvénykibocsátás egyáltalán nem a kibocsátó társaság által végzett szolgáltatás, ezért más elemzést kell alkalmazni. Álláspontja szerint a részvénykibocsátás egyszerű tőkeemelés, amelynek költségei a társaság általános működési

költségeinek részét képezik, ezáltal a társaság gazdasági tevékenységének egészével kapcsolatosak.

Az első kérdés?

A hatodik irányelv

31. A nemzeti bíróság kérdése arra irányul, hogy valamely társaság tőzsdére való bevezetése és az új részvényesek részére történő kibocsátás ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásnak minősül-e a hatodik irányelv 2. cikke értelmében. Mivel jelen esetben nincs áru, a kérdés az, vajon beszélhetünk-e szolgáltatásnyújtásról? Az nyilvánvaló, hogy a tőzsdére való bevezetés ténye önmagában nem lehet szolgáltatásnyújtás, hanem csakis a szolgáltatás átvétele.

32. Ezáltal az első kérdés az, vajon valamely társaság új részvények kibocsátásakor ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásnyújtást végez-e.

33. Nyilvánvaló, hogy a részvényekre, gazdasági társaságokban vagy egyesületekben megtestesülő részesedésre vonatkozó ügyletek a HÉA alkalmazási körébe tartozó, ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak minősülnek, mivel másként a 13. cikk B. része d) pontjának 5. alpontja szerint nem lehetnének adómentesek, és mindenesetre nyilvánvalóan a 6. cikk (1) bekezdésében felsorolt „immateriális javak átengedése” fogalmába tartoznak. Az adómentes ügyletek körébe tartozik a részvények közvetítése, kivéve a kezelést és a letéti kezelést.

34. A fenti rendelkezéssel, valamint a 4. cikk (2) bekezdésével összhangban, amelynek értelmében a gazdasági tevékenység bevétel elérése érdekében materiális vagy immateriális javak tartós „hasznosítását” foglalja magában, a Bíróság következetesen akként rendelkezett, hogy valamely részesedés pusztá megszerzését, megtartását és értékesítését nem lehet a hatodik irányelv értelmében gazdasági tevékenységnek tekinteni; ezzel ellentétben azonban az értékpapírok kereskedelmére vonatkozó tevékenységek gyakorlása körében végzett műveletek a HÉA alkalmazási körébe tartoznak.(10)

35. Így a már meglevő részvények átruházása a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja értelmében a HÉA hatálya alá tartozó, ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak minősül, amennyiben az kereskedelmi jellegű, részvényekkel kapcsolatos üzleti tevékenység keretében történik. Ebben az esetben a 13. cikk B. része d) pontjának 5. alpontja értelmében adómentes tevékenység lesz. Azonban abban az esetben, ha a részvények átruházása nem ilyen tevékenység keretében történik, a HÉA alkalmazási körén kívül esik.

36. A Bíróság azonban ebben az összefüggésben csak az adóalanytól elkülönült társaságban fennálló részesedés átruházását vizsgálta ez ideig. Másfajta elemzésre van szükség abban az esetben, amikor a társaság maga bocsát ki új részvényeket. Például, ahogyan azt a Kretztechnik hangsúlyozza, ha a társaság egy másik társaságban részesedéssel rendelkezik, ez a részesedés az első társaság társasági vagyonának részét képezi; azonban ennek a társaságnak a saját részvényei a társaság részvényesei felé fennálló tartozásnak minősülnek.

37. Míg a Bíróság ez idáig nem vizsgálta az új részvények részvénytársaság általi kibocsátásának jogi helyzetét, a KapHag-ügyben(11) megállapította, hogy a hatodik irányelv értelmében nem minősül gazdasági tevékenységnek vagy a tag részére ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak az az eset, amikor a személyegyesítő társaság pénzügyi hozzájárulás szolgáltatása ellenében vesz fel valakit tagjai sorába.

38. A Bíróság által a KapHag-ügyben lényegében az ítélet 36–42. pontjában kifejtett, ide vonatkozó érvelés a következőképpen foglalható össze.(12) Habár a „materiális és immateriális javak [...] hasznosítása” széles körű fogalom, nem terjed ki a részesedés pusztán megszerzésére és megtartására, mivel az esetleges osztalék, mint a részesedés eredménye, pusztán a tulajdonjog következménye. Az új tagnak belépése a személyegyesítő társaságba pénzügyi hozzájárulás szolgáltatása ellenében a hatodik irányelv értelmében nem minősül gazdasági tevékenységnek. Amennyiben a társaságban való részesedésszerzés nem minősül ilyen gazdasági tevékenységnek, ugyanennek igaznak kell lennie az ilyen részesedés elidegenítése esetében is. Az új tagnak a személyegyesítő társaságba való belépése ezért nem minősül a részére teljesített szolgáltatásnyújtásnak.

39. Ez az érvelés a Bíróság korábbi ítélezési gyakorlatán(13) alapult, ahogyan a dán kormány hangsúlyozza, annak logikus kiterjesztése. Ez az érvelés nemrégiben a BBL-ügyben(14) megerősítésre került.

40. A Kretztechnik, a dán és az olasz kormány, valamint a Bizottság lényegében úgy ítéli meg, hogy a KapHag-ügyben hozott ítélet átültethető arra az esetre, amikor a részvénytársaság tőkeemelés érdekében új részvényeket bocsát ki.

41. A két szituációban nyilvánvalóan vannak közös vonások.

42. Azonban az alperes adóhatóság, valamint az Egyesült Királyság kormánya, a német és az osztrák kormány álláspontja szerint a két szituációt meg kell különböztetni, és a részvénykibocsátás a HÉA alkalmazási körébe tartozó, ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak minősül (amely azonban a 13. cikk B. része d) pontjának 5. alpontja értelmében adómentes).

43. Az alperes adóhatóság és az osztrák kormány szerint alapvető különbség van a személyegyesítő társaság és a részvénytársaság természete között. Például a részvénytársaságtól eltérően a személyegyesítő társaság nem rendelkezik jogi személyiséggel.

44. Nem értek egyet azzal, hogy a jogi jellemzőkben fennálló különbségek relevánsak a jelen esetben. Ahogyan az Egyesült Királyság kormánya a tárgyaláson hangsúlyozta, ezek a jellemzők az egyes tagállamokban lényegesen eltérőek. Azonban mind a személyegyesítő társaságban, mind a részvénytársaságban fennálló részesedés az érintett jogalanyban – amennyiben a jogalanyt a rá irányadó jogrendszer mint ilyet elismeri –, és ezáltal közvetetten a társasági vagyoni való résztulajdont testesít meg. Az új részvényeknek a társaság tőkeemelése érdekében végrehajtott, pénzügyi ellenszolgáltatás fejében történő kibocsátása gazdasági értelemben hasonló az új tagnak a személyegyesítő társaságba a közös vagyoni valóhoz teljesített pénzügyi hozzájárulás fejében való belépésével.

45. Az adóhatóság emellett azzal érvel, hogy az új tag belépése a régi és az új tagok közötti szerződéssel jön létre, míg új részvények kibocsátása esetén a korábbi részvényesek bevonására nincs szükség.

46. A Bíróság azonban a KapHag-ügyben(15) hangsúlyozta, hogy amennyiben az új tag

belépése nem minősül ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak, irreleváns, hogy azt a személyegyesítő társaság vagy a korábbi tagok cselekményének kell-e tekinteni.

47. Az Egyesült Királyság kormánya és az osztrák kormány által hangsúlyozott azon tényt sem tekintem relevánsnak, hogy a tőzsdén új részvényeket forgalomba hozó társaság – eltérően attól, amikor a személyegyesítő társaság új tagot vesz fel – nem tudja, hogy a részvényeit kik szerzik meg, és a vásárlók egy része, vagy akár az összes vásárló gazdasági tevékenysége körében, adóalanyként eljáró forgalmazó is lehet.

48. Nyilvánvaló, hogy valamely meghatározott tevékenység HÉA szempontjából történő besorolása csak az alapján tehető meg, hogy a szolgáltatást nyújtó milyen minőségben tevékenykedik, nem pedig az alapján, hogy a vásárló milyen minőségben jár el. Ha ez nem így lenne, akkor a végső termék vagy szolgáltatás magánszemély fogyasztó számára történő értékesítése, illetve nyújtása nem lenne adóköteles tevékenység, és ez teljes ellentmondásban lenne a HÉA azon természetével, miszerint az „[...] általános fogyasztási adó [...], [amelyet] a kiskereskedelmi szakasszal bezárólag kell alkalmazni”(16).

49. A vásárló azon minősége, amelyben eljár, csak annyiban releváns, amennyiben az árut vagy szolgáltatást terhelő HÉA-t később levonhatja.(17) Az, hogy a HÉA-t felszámítják-e vagy sem, attól függ, hogy az árut vagy szolgáltatást nyújtó „adóalanyi minőségében jár el”, és ha igen, attól hogy a tevékenység adóköteles vagy adómentes.

50. A fenti jogi érv mindenestre azon a feltételezésen alapszik, hogy az új részvényes számára történő részvénykibocsátás szolgáltatásnak minősíthető.

51. A KapHag-ügy lényeges megállapítása azonban az, hogy az új tag számára sem a korábbi tagok, sem a személyegyesítő társaság részéről nem történik szolgáltatásnyújtás, és a jelenlegi ügyben a lényeges kérdés az, hogy a társaság által nyújtott szolgáltatásnak minősül-e egyáltalán a részvénykibocsátás. E tekintetben nagyon meggyőzőnek találom az olasz kormány, nagymértékben a Bizottság, de leghathatósabbnak a Kretztechnik által előterjesztett elemzést.

52. Habár a hatodik irányelv 6. cikkének (1) bekezdése szerint szolgáltatásnyújtás minden olyan tevékenység, amely nem minősül termékértékesítésnek, ezt a meghatározást nyilvánvalóan nem lehet szélsőséges módon szó szerint értelmezni. Talán ésszerűbben úgy értelmezhetnénk, hogy szolgáltatás tárgya bármi lehet, ami nem áru.

53. A HÉA a forgalomra és a fogyasztásra kivetett adó(18). Csak az adóalany forgalmának részét képező és rendszerint a végső fogyasztó általi fogyasztásban végződő események láncolatában jelen levő szolgáltatások lehetnek adókötelesek.

54. A részvénykibocsátást nem lehet a társaság forgalmának tekinteni. De nem is az új részvényes által kapott szolgáltatás, aki nem fogyasztó, hanem a társaság résztulajdonosa.

55. Emellett fontos emlékeztetni arra, hogy a két fél között létrejött ügyletnek két aspektusa van: egyik oldalon szolgáltatásnyújtás, a másik oldalon annak megszerzése.(19) Azonban csak a szolgáltatásnyújtás és nem annak megszerzése lehet a HÉA alkalmazási körébe tartozó – adóköteles vagy adómentes – tevékenység. Önmagától értetődően valamely személy nem nyújt szolgáltatást, amikor árut vagy szolgáltatást szerez meg.

56. Mi minősül szolgáltatásnyújtásnak és mi megszerzésnek a részvénykibocsátás során?

57. A részvénytársaságban való részesedés tulajdonlása a társasági vagyon egy részének (maradványra vonatkozó és feltételes) tulajdonlását jelenti, amely alapján a részvényes

rendszerint a felosztott nyereség arányos részére és a társaság megszüntetése esetén a fennmaradó vagyronra jogosult.

58. Amikor a részvényes értékesíti részvényét, ez nyilvánvalóan a hatodik irányelv 6. cikkének (1) bekezdése értelmében vett, meglév? immateriális javak átengedése formájában megvalósuló szolgáltatásnyújtás. A vásárló a társaságban nem t?kebefizet?ként értelmezhet? befektetést valósít meg, hanem inkább bizonyos jogokat szerez meg a már mások által befizetett t?kére vonatkozóan. A Bíróság korábbi ítélezési gyakorlata a részvényügyletek HÉA-val kapcsolatos kezelését az ilyen jelleg? tevékenységek szempontjából vizsgálta.

59. Amikor azonban valamely társaság új részvényeket bocsát ki, nem értékesít meglév? immateriális javakat vagy a meglév? vagyron egy részére vonatkozó jogokat. A vagyronát t?ke megszerzésével növeli, és elismeri az új részvényesek tulajdonosi jogait a felemelt vagyron korábban nem létez? részére, amelyet t?ke formájában rendelkezésre bocsátottak.

60. Ez összeegyeztethetetlen a társaság részér?l nyújtott szolgáltatások közé való besorolással. A társaság szempontjából t?ke megszerzésének, és nem szolgáltatás nyújtásának min?sül, ezáltal nincs HÉA-köteles vagy HÉA-mentes tevékenység. A részvényes szempontjából t?ke beruházásának vagy befektetésének min?sül, és nem szolgáltatás megszerzésének.(20)

A t?keilletékr?l szóló irányelv

61. Habár az új részvények részvénytársaság által történ? kibocsátása nem a HÉA hatálya alá tartozó szolgáltatás, másik adófajta alkalmazási körébe tartozhat, amely közösségi szinten a t?keilletékr?l szóló irányelv(21) által került harmonizálásra.

62. Igaz, hogy – amint azt az olasz kormány kiemeli – a fenti irányelv 12. cikke (1) bekezdésének f) pontja lehet?vé teszi, hogy a tagállamok HÉA-t vessenek ki a 10. és 11. cikkben felsorolt tevékenységekre, ami magában foglalja a részvénykibocsátást.

63. Mindazonáltal a t?keilletékr?l szóló irányelv egyik rendelkezése sem eredményezheti azt, hogy a HÉA-irányelvek rendelkezései által a HÉA alkalmazási körébe nem vont tevékenységeket HÉA-kötelessé tegyen. A 12. cikk (1) bekezdésének f) pontja ezért a 10. és a 11. cikk által szabályozott olyan tevékenységekre utalhat csak, amelyek a hatodik irányelv alapján HÉA kötelesek, úgymint a részvények üzletszer? kereskedelme.

64. Ezenfelül a t?keilletékr?l szóló irányelv és a HÉA-irányelvek összehasonlítása azt veti fel, hogy a t?keügyletek egyáltalán nem tartoznak a HÉA alkalmazási körébe, legyen az akár igénybe vett szolgáltatás vagy a vállalkozás által végzett tevékenység.

65. Az els? HÉA-irányelv(22) els? két preambulumbekzdése a következ?:

„[M]ivel a Szerz?dés f? célja, hogy egy gazdasági unió keretében olyan közös piacot hozzon létre, amelyen belül egészséges verseny van, és amelynek jellemz?i hasonlóak egy hazai piac jellemz?ihez;

mivel e cél megvalósításának el?feltétele a forgalmi adókra vonatkozó már meglév? olyan jogszabályok el?zetes alkalmazása a tagállamokban, amelyek nem torzítják a verseny feltételeit, és nem akadályozzák az áruk és a szolgáltatások szabad mozgását a közös piacon belül [...]”.

66. A t?keilletékr?l szóló irányelv els? preambulumbekzdése viszont a következ?képpen szól:

„[M]ivel a Szerz?dés célja egy olyan gazdasági unió létrehozása, amely jellemz?i hasonlóak egy hazai piachoz, és mivel e cél elérésének egyik lényeges feltétele a t?ke szabad mozgásának

el?mozdítása [...]”.

67. A fenti bekezdések azt az álláspontot támogatják, hogy a két irányelv (?csoport) – és a két adónem – két különböz? tevékenység-kategóriát érint. Mindkett? célja a közös bels? piacon belüli kiegyensúlyozott játéktér biztosítása, azonban a HÉA az áruk és szolgáltatások szabad mozgására, míg a t?keilleték a t?ke szabad mozgására vonatkozik. Csakúgy, ahogyan a t?keilletéket nem lehet árukra és szolgáltatásokra kivetni, vélhet?en a HÉA – a forgalomra és a fogyasztásra kivetett adó – sem alkalmazható a t?keemelésre.

Az els? kérdésre vonatkozó következtetés

68. Fentiekb?l levonható a következtetés, hogy az új részvények kibocsátása a társaság által nem min?sül általa nyújtott szolgáltatásnak és/vagy ez a tevékenység nem tartozik a HÉA hatálya alá. Egyik esetben sem relevánsak a besorolására vonatkozó különböz? beadványok, amelyek a HÉA alkalmazási körébe tartozó szolgáltatásnyújtásnak tekintették.

69. A nemzeti bíróság els? kérdésére adandó válasz ezért nemleges, és a második kérdés megválaszolására ebb?l következ?en nincs szükség.

A harmadik kérdésr?l

70. Amennyiben a részvénykibocsátás nem min?sül a Kretztechnik által teljesített, a HÉA-rendszeren belül adóztatható vagy adómentes szolgáltatásnyújtásnak, szükségszer?en erre való tekintettel kell figyelembe venni a kérdést el?terjeszt? bíróság megállapításait, miszerint a vitatott szolgáltatások költségei kizárólag a részvénykibocsátás érdekében a t?zsdére való bevezetésnek tulajdoníthatóak.

71. A hatodik irányelv 17. cikke szerinti adólevonási jog meghatározása az igénybe vett szolgáltatások költségeinek a másoknak nyújtott tevékenységekre vonatkoztatásán alapszik.

72. E tekintetben irreleváns a költségeknek más eseményekkel – például az igénybe vett más jelleg? szolgáltatásokkal a pusztán az adóalany üzleti m?ködése körében végzett bels? tevékenységekkel vagy a termékértékesítésen vagy szolgáltatásnyújtáson kívül a HÉA alkalmazási körébe egyáltalán nem tartozó más eseményekkel – fennálló minden kapcsolata.

73. Például amikor a keresked? valamely árucikk megszerzésekor bróker vagy értékbecsli? szolgáltatásait veszi igénybe, e szolgáltatások költségei közvetlen, azonnali és kizárólagos kapcsolatban állnak a megszerzés tényével. Azonban nem ez határozza meg, hogy a szolgáltatások HÉA-ja levonható?e. Az adólevonási jogot azon mások számára nyújtott tevékenységek határozzák meg, amelyek érdekében a szolgáltatásokat felhasználták. A kérdéses tevékenységek általában azon termékek vagy szolgáltatások továbbadásában állnak, amelyek tekintetében ezeket felhasználták, vagy amelyekbe beépültek. Az adólevonás joga attól függ, hogy a továbbadás adóköteles?e vagy sem.

74. Ezért az adólevonás lehet?ségének megállapítása szempontjából irreleváns, ha az a tevékenység, amellyel az igénybe vett szolgáltatás a legszorosabb kapcsolatban van, a HÉA alkalmazási körén azért esik teljesen kívül, mert nem termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás. Jelent?séggel bír azonban, ha van ilyen, a másoknak nyújtott tevékenységekkel fennálló kapcsolat, valamint az adókötelesség vagy adómentesség ténye.(23)

75. A Kretztechnik esetében ezért a kérdés az, hogy a részvénykibocsátás által felemelt alapt?két egy vagy több adóköteles tevékenység folytatása érdekében használták?e fel.

76. Valószínűnek t?nik, hogy a t?ke – és a t?keemeléssel kapcsolatos szolgáltatások –

felhasználása nem hozható kapcsolatba másoknak nyújtott meghatározott tevékenységgel, hanem inkább a társaság gazdasági tevékenységével mint egészszel. Ésszerűen nem vonható kétségbe, hogy valamely kereskedelmi társaság, amely alaptőke-emelést hajt végre, azt gazdasági tevékenysége érdekében teszi.

77. Nem vitatott, hogy a Kretztechnik kizárólag adóköteles tevékenységet végez, így alaptőkéjét adóalanyi minőségében, ekként eljárva emelte fel. Ebben az esetben az azon igénybe vett tevékenységekre felszámított HÉA, amely gazdasági tevékenysége egészének működési költségeire vonatkoztatható, a fenti 27. pontban összefoglalt ítélkezési gyakorlatnak megfelelően teljes mértékben levonható. Amennyiben azonban a Kretztechnik más tevékenységet is végezne, a hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdése értelmében csak arányos adólevonási jog illetné meg.

Végkövetkeztetések

78. Fentiekből következően álláspontom szerint a linzi Unabhängiger Finanzsenat által elzetes döntéshozatal céljából elterjesztett kérdésekre a Bíróságnak a következő válaszokat kell adnia:

„1) A tőzsdére való bevezetés és az ezzel kapcsolatosan végrehajtott, új részvényesek számára jegyzési ár fejében történő részvénykibocsátás esetén a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap - megállapításáról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 2. cikkének 1. pontja értelmében a nyilvánosan működő részvénytársaság nem végez ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást;

2) Az ilyen részvénykibocsátás érdekében igénybe vett szolgáltatások után elzetesen felszámított adó levonható, amennyiben a hatodik irányelv 17. cikkének (1), (2) és (5) bekezdése szerint a társaság a mások részére végzett tevékenysége tekintetében HÉA-t számol fel.”

1 – Eredeti nyelv: angol.

2 – A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításáról 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).

3 – A C-15/81. sz., Schul-ügyben 1982. május 5-én hozott ítélet (EBHT 1982., 1409. o.) és a C-408/98. sz., Abbey National ügyben 2001. február 22-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-1361. o.).

4 – A C-442/01. sz. ügyben 2003. június 26-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-6851. o.).

5 – Az indítvány 50. pontja.

6 – Lásd a C-278/02. sz., Handlbauer-ügyben 2004. június 24-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-6171. o.) 23. pontját és Tizzano főtanácsnok indítványának 24–37. pontját.

7 – A C-516/99. sz., Schmid-ügyben 2002. május 30-án hozott ítélet (EBHT 2002., I-4573. o.).

8 – Lásd a C-16/00. sz., Cibo Participations ügyben 2001. szeptember 27-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-6663. o.) 26. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

9 – Lásd különösen a C-4/94. sz., BLP Group ügyben 1995. április 6-án hozott ítélet (EBHT 1995., I-983. o.) 25. pontját és a fenti 3. lábjegyzetben hivatkozott Abbey National ügyben hozott ítélet 35., 36. és 40. pontját.

10 – Lásd legutóbb a C-8/03. sz., BBL-ügyben 2004. október 21-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-10157. o.) 36–41. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

11 – A fenti 4. lábjegyzetben hivatkozott ítélet.

12 – Lásd továbbá Ruiz-Jarabo főtanácsnok indítványának 24–36. pontját.

13 – A C-60/90. sz., Polysar Investments Netherlands ügyben 1991. június 20-án hozott ítélet (EBHT 1991., I-3111. o.) 12. pontja, a C-155/94. sz., Wellcome Trust ügyben 1996. június 20-án hozott ítélet (EBHT 1996., I-3013. o.) 33. pontja és a C-80/95. sz., Harnas & Helm ügyben 1997. február 6-án hozott ítélet (EBHT 1997., I-745. o.) 13–14. pontja.

14 – A fenti 10. lábjegyzetben hivatkozott ítélet.

15 – A fenti 4. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 42. pontja.

16 – Lásd a tagállamok forgalmi adókra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló, 1967. április 11-i 67/227/EGK első tanácsi irányelv (HL L 71., 1301. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 3. o.) 2. cikkét.

17 – Lásd a C-97/90. sz. Lennartz-ügyben 1991. július 11-én hozott ítélet (EBHT 1991., I-3795. o.) 8. pontját.

18 – Lásd valamennyi HÉA-irányelv címét és a 67/227 irányelv 2. cikkét.

19 – Csereügylet esetén természetesen két szolgáltatásnyújtásról és két megszerzésről beszélünk.

20 – Lásd továbbá Ruiz-Jarabo főtanácsnok fenti 4. lábjegyzetben hivatkozott KapHag-ügyre vonatkozó indítványának 32. és 33. pontját.

21 – A tőkeemelést terhelő közvetett adókról szóló, 1969. július 17-i 69/335/EGK tanácsi irányelv (HL L 249., 25. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 11. o.).

22 – A fenti 16. lábjegyzetben hivatkozott irányelv.

23 – Lásd továbbá különösen a fenti 3. lábjegyzetben hivatkozott Abbey National ügyre vonatkozó indítványom 35. és 46. pontját.