

PAOLO MENGOZZI

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2009. február 12.1(1)

C?29/08. sz. ügy

Skatteverket

kontra

AB SKF

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

„HÉA – A hatodik irányelv 2. cikkének, 4. cikkének, 13. cikke B. része d) pontja 5. alpontjának és 17. cikkének, valamint a 2006/112/EK irányelv 2. cikkének, 9. cikkének, 135. cikke (1) bekezdése f) pontjának, 168. cikkének és 169. cikkének értelmezése – Egyik leányvállalata részvényeinek és egy másik társaságban fennmaradt részesedésének az anyavállalat által a csoport átalakítása céljából történ? átruházása – Az anyavállalat által részvényátruházási ügyletek keretében igénybe vett szolgáltatások után el?zetesen felszámított HÉA levonhatósága”

I – Bevezetés

1. A jelen el?zetes döntéshozatal iránti kérelem a legutóbb a 2006. február 14?i 2006/18/EK tanácsi irányelvvel(2) módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó?rendszer: egységes adóalap?megállapításról szóló 1977. május 17?i , 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv(3) (a továbbiakban: hatodik irányelv) 2. cikkének, 4. cikkének, 13. cikke B. része d) pontja 5. alpontjának és 17. cikkének, valamint a közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv(4) 2. cikkének, 9. cikkének, 135. cikke (1) bekezdése f) pontjának és 168. cikkének értelmezésére vonatkozik.

2. A kérelmet a Skatteverket (svéd adóhatóság), az alapügy felperese, valamint az AB SKF társaság (a továbbiakban: SKF), az alapügy alperese között SKF által egyik leányvállalatában (a továbbiakban: leányvállalat) fennálló összes részvényének és egy másik társaságban (a továbbiakban: ellen?rzött társaság) fennmaradt részesedésének átruházása keretében igénybevett szolgáltatások után el?zetesen felszámított hozzáadottérték?adónak (a továbbiakban: HÉA) azon adóévekben történ? levonhatóságára vonatkozóan a Skatterättsnämnden (adójogi bizottság) által elfogadott feltételes adómegállapítás(5) tárgyában folyamatban lév? eljárásban terjesztették el?, amikor a hatodik irányelv és a 2006/112 irányelv egyaránt alkalmazandó volt.

II – Jogi háttér

A – A közösségi szabályozás

3. A hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja értelmében a HÉA alá tartozik az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás.

4. A hatodik irányelv 4. cikke értelmében:

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

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

[...]

5. A hatodik irányelv 6. cikk (1) bekezdése második bekezdésének első francia bekezdése szerint szolgáltatásnyújtásnak minősül többek között az immateriális javak átengedése, függetlenül attól, hogy ezt a jogcímet létesítő okiratba foglalták-e, vagy sem.

6. A hatodik irányelv 13. cikke B része d) pontjának 5. alpontja előírja, hogy a tagállamok a HÉA alól mentesítik „azon ügyleteket, beleértve a közvetítést is, de kivéve a kezelést és a letéti kezelést [helyesen: de kivéve a letéti átvételt és a kezelést], amelyek részvényekre, gazdasági társaságokban vagy egyesületekben megtestesülő részesedésre, adókötelezvényekre vagy egyéb értékpapírokra vonatkoznak [...]”.

7. A 17. cikk a levonási jog eredetére és alkalmazási körére vonatkozik. Az (1), (2), (3) és (5) bekezdése a következőképpen szól:

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

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

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

[...]

(3) A tagállamok továbbá biztosítják valamennyi adóalany részére a (2) bekezdésben meghatározott [HÉA] levonását vagy visszatérítését, amennyiben az a termékeket és szolgáltatásokat a következő célokra használja fel:

[...]

c) a 13. cikk B. részének a) pontjában és d) pontjának 1–5. alpontjában mentesített ügyletek, ha a szolgáltatás címzettje a Közösség területén kívül telepedett le, vagy ha ezen ügylet közvetlenül a Közösségen kívüli országba történő termékexporttal kapcsolatos.

[...]

(5) Amennyiben az adóalany termékeket és szolgáltatásokat olyan értékesítéshez használ fel, amelyre a (2) és (3) bekezdés szerint adólevonási jog áll fenn, és ezzel egyidejűleg olyan értékesítéshez is, amelyre nézve nem áll fenn az adólevonási jog, úgy a [HÉA] levonását csupán addig a mértékéig lehet megengedni, amely az először említett értékesítésre vonatkozik [helyesen: az adólevonás csak a HÉA-nak az adóköteles tevékenységekkel arányos része tekintetében engedélyezhető].

[...]”

8. A hatodik irányelvet a 2006/112 irányelv hatályon kívül helyezte. A 413. cikke értelmében a 2006/112 irányelv 2007. január 1-jén lépett hatályba.

9. A 2006/112 irányelv 2. cikkének (1) bekezdése, 9. cikkének (1) bekezdése, 25. cikkének a) pontja, 135. cikke (1) bekezdésének f) pontja, 168. cikkének a) pontja, 169. cikkének c) pontja és 173. cikkének (1) bekezdése lényegében megegyezik a hatodik irányelv 2. cikkének (1) bekezdésével, 4. cikkének (1) és (2) bekezdésével, 6. cikke (1) bekezdésének második albekezdésével, 13. cikke B. része d) pontjának 5. alpontjával, 17. cikkének (2) bekezdésével, (3) bekezdése c) pontjával, illetve (5) bekezdésének első albekezdésével.

B – A nemzeti szabályozás

10. A HÉA-ról szóló 1994. március 30-i 200. számú törvény (Mervärdesskattelagen [1994:200], a továbbiakban: ML-törvény)(6) 1. fejezetének 1. §-a úgy rendelkezik, hogy HÉA-t kell fizetni az államkincstár részére a svéd területen szakmai tevékenység keretében teljesített adóköteles termékértékesítések vagy szolgáltatásnyújtások után.

11. Az ML-törvény 3. fejezetének 9. §-a úgy rendelkezik, hogy adómentesek többek között az olyan értékpapírokkal összefüggő ügyletek, mint a részvények, egyéb részesedések és követelések értékesítése, illetve az ezekkel közvetítésként történő kereskedés, függetlenül attól, hogy értékpapírba foglalták-e ezeket, vagy sem, valamint a befektetési alapok kezelése.

12. Az ML-törvény 8. fejezetének 3. §-a szerint az adóköteles tevékenységet végző személy e tevékenysége részeként levonhatja a beszerzéseket és behozatalt terhelő, előzetesen felszámított HÉA-t, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat gazdasági tevékenységéhez használja.

III – Az alapjogvita tényállása és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

13. Az SKF egy részvénytársaság, amely egy több országban tevékenykedő ipari cégcsoport anyavállalata. Aktívan részt vesz leányvállalatai irányításában, és díjazás ellenében olyan szolgáltatásokat nyújt részükre, mint az irányítás, az igazgatás és a marketing. A szolgáltatásokat kiszámlázza a leányvállalatoknak, és az SKF-et ezek alapján HÉA-fizetési kötelezettség terheli.

14. Az SKF cégcsoportjának átalakítását tervezi, és ennek keretében fel kíván hagyni az egyik kizárólagos tulajdonában álló leányvállalat által folytatott tevékenységgel, a leányvállalat összes részvényét értékesítve. Ezenfelül értékesíteni fogja az ellenőrzött társaságban – amely korábban a kizárólagos tulajdonában állt, és amelynek anyavállalatként szintén HÉA-köteles szolgáltatásokat nyújtott – fennmaradt 26,5%-os részesedését. Az értékesítések célja, hogy tőkét szabadítsanak fel a cégcsoport más tevékenységei számára. Az átruházások megvalósítása érdekében az SKF a részvények értékelésére és a tárgyalások során támogatás nyújtására vonatkozó szolgáltatásokat, valamint a szerződés megszövegezésével összefüggésben jogi szolgáltatásokat kíván igénybe venni. E szolgáltatásnyújtások HÉA-kötelesek.

15. Ezen átruházások adójogi következményeinek tisztázása érdekében az SKF a Skatterättsnämndenhez fordult a leányvállalat, illetve az ellenőrzött társaság részvényeinek értékesítésével összefüggésben igénybe vett szolgáltatások után elzeteresen felszámított HÉA levonhatóságára vonatkozó feltételes adómegállapítás iránti kérelemmel.

16. A Skatterättsnämnden 2007. január 12-i határozatában megállapította, hogy az SKF mindkét esetben jogosult az igénybevett szolgáltatásokat terhelő elzeteresen felszámított HÉA levonására. Úgy ítélte meg, hogy az SKF által a leányvállalat és az ellenőrzött társaság számára nyújtott szolgáltatások gazdasági tevékenységnek minősülnek, és hogy az e társaságok megszerzésével kapcsolatos költségek után fizetett HÉA levonható volt. Ugyanígy levonhatónak kell lennie az e tevékenység megszüntetésekor felmerült költségek után fizetett HÉA-nak. Az a tény, hogy az ellenőrzött társaságban folytatott tevékenységet több lépcsőben szüntetik meg, nem ad okot eltérő értékelésre.

17. A Skatteverket keresetet indított a Regeringsrätten elött ezen határozat ellen, és kérte, hogy az igénybevett szolgáltatásokat terhelő HÉA levonása ne legyen megengedett. Az SKF pedig a Skatterättsnämnden elzeteres véleményének helybenhagyását kérte.

18. A Regeringsrätten e körülmények között döntött úgy, hogy felfüggeszti az eljárást, és elzeteres döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

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

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

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

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

IV – A Bíróság elzeteri eljárás

19. A Skatteverket, az SKF, a német kormány és az Egyesült Királyság kormánya, valamint az Európai Közösségek Bizottsága írásbeli észrevételt terjesztett el a Bírósághoz a Bíróság

alapokmánya 23. cikkének megfelelően. E felek, valamint a svéd kormány meghallgatására – a Skatteverket és az Egyesült Királyság kormánya kivételével, amelyek nem képviseltették magukat – a 2008. december 4-én megtartott tárgyaláson került sor.

V – Elemzés

A – *Előzetes megjegyzések*

20. Amint már jeleztem, az alapügy arra a kérdésre vonatkozik, hogy az SKF levonhatja-e azon szolgáltatásokat terhelő HÉÁ-t, amelyeket a részvények értékelése, a tárgyalások során támogatás nyújtása, és jogi szolgáltatások területén vett igénybe az egyik leányvállalata és ellenőrzött vállalata részvényeinek értékesítése keretében.

21. Általánosságban emlékeztetni kell arra, hogy a közös HÉÁ-rendszer valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a tökéletes semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményétől, feltéve hogy az említett tevékenységek maguk is elvben HÉÁ-kötelesek.(7)

22. Az ítélkezési gyakorlat szerint a hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdése fényében olvasott (5) bekezdésből következik, hogy ahhoz, hogy a HÉÁ levonható legyen, a megvásárolt termékeknek és az igénybe vett szolgáltatásoknak közvetlen és azonnali kapcsolatban kell állniuk a HÉÁ-levonásra jogosító értékesítési ügyletekkel.(8) Más szavakkal, a konkrét beszerzési ügyletnek fűszabály szerint közvetlen és azonnali kapcsolatban kell állnia a HÉÁ levonására jogosító értékesítési ügylettel vagy ügyletekkel ahhoz, hogy az adóalany jogosult legyen az előzetesen felszámított HÉÁ levonására, és a levonás mértéke megállapítható legyen.(9)

23. A Bíróság azonban elismerte, hogy az adóalany akkor is jogosult az adólevonásra, ha nem áll fenn közvetlen és azonnali kapcsolat a konkrét beszerzési ügylet és a levonásra jogosító értékesítési ügylet vagy ügyletek között, amennyiben az igénybe vett szolgáltatások költségei az adóalany általános költségeinek részét képezik, és mint ilyenek, az adóalany termékei vagy szolgáltatásai árának alkotóelemei.(10)

24. A kérdést előterjesztő bíróság által feltett első három kérdés a levonáshoz való jog fennállásának az előbb említett feltételeire vonatkozik, nevezetesen: a) a részvényátruházási ügylet, az ún. értékesítési ügylet olyan gazdasági tevékenység-e, amely a hatodik irányelv (és a 2006/112 irányelv) hatálya alá tartozik; b) igen-e válasz esetén, ez az ügylet feljogosítja a levonásra, azaz nem terjed-e ki rá a hatodik irányelvben (és a 2006/112 irányelvben) előírt egyetlen adómentesség sem; és c) az SKF által igénybe vett szolgáltatások után előzetesen felszámított HÉÁ levonási joga fennáll-e olyan kiadások tekintetében, amelyek – noha közvetlenül a részvényátruházási ügylettel függnek össze – az adóalany általános költségei részét képezhetik. A negyedik kérdés pedig a részvényátruházási ügylet több részletben való megvalósításának az előző kérdésekre adandó válaszokra gyakorolt esetleges hatásaira vonatkozik.

B – *Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésről*

25. Amint a Bírósághoz írásbeli észrevételt előterjesztő valamennyi fél helyesen mutatott rá, a kérdést előterjesztő bíróság első kérdésével lényegében azt kérdezi, hogy az olyan részvényátruházások, mint amilyenek az alapügyben szerepelnek, a hatodik irányelv és a 2006/112 irányelv hatálya alá tartozó ügyletnek minősülnek-e.

26. Az SKF által a tárgyaláson kifejtettel ellentétben, aki úgy véli, hogy az üzleti részesedések átruházása ? beleértve az alapügyben szereplőt is ? nem HÉA?köteles, véleményem szerint erre a kérdésre igennel kell válaszolni, ahogyan egyébként a Skatteverket, az ügyben észrevételt el?terjeszt? három kormány, valamint a Bizottság is javasolta.

27. Az ítélezési gyakorlatból kétségekívül kiderül, hogy egy társaság által más vállalkozásokban fennálló üzleti részesedések átruházása *f? szabály szerint* nem min?sül gazdasági tevékenységnek a hatodik irányelv értelmében, és ezért nem tartozik annak hatálya alá.(11)

28. A Bíróság szerint azonban egy ügylet a HÉA hatálya alá tartozhat, ha egy részvényekkel vagy társasági részesedésekkel kapcsolatos ügyletre többek között értékpapír?kereskedelmi tevékenység folytatása keretében(12) vagy a szóban forgó társaságok irányításában való közvetlen vagy közvetett részvétel megszerzése érdekében került sor, a részesedéseket részvényesi vagy tagi jogállásban birtokló szervezet jogainak sérelme nélkül.(13)

29. Így a Bíróság kimondta, hogy azon társaságok irányításában való közvetlen vagy közvetett részvétel megszerzése mellett történ? részesedésszerzés keretében, ahol ezek az ügyletek zajlottak, a hatodik irányelv 4. cikkének (2) bekezdése szerinti gazdasági tevékenységnek kell tekinteni a leányvállalatok irányításában való részvétel ilyen megszerzését, ha az ezen irányelv 2. cikke alapján olyan HÉA?köteles ügyleteket foglal magában, mint a holding által a fent említett leányvállalatok számára nyújtott igazgatási, pénzügyi, könyvelési, értékesítési vagy technikai szolgáltatások.(14)

30. Márpedig az alapügyben nem vitatott, hogy az SKF, egy ipari csoport anyavállalata, részvételt szerzett az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatban szerepl? leányvállalat és az ellen?rzött vállalat irányításában, mivel különböz? ? többek között igazgatási, könyvelési és értékesítési ? szolgáltatásokat nyújtott ellenérték fejében ennek a két társaságnak, amelyek után az SKF?et HÉA?fizetési kötelezettség terheli. Amint a svéd kormány helyesen mutatott rá a tárgyaláson, az ilyen részvétel bizonyítja, hogy az SKF?nek olyan gazdasági érdekei állnak fenn a leányvállalatban és az ellen?rzött társaságban, amelyek túlmutatnak egy egyszer? részvényes érdekein.

31. Természetesen ? amint a német kormány megjegyezte ? kétséges lehet, hogy a hatodik irányelv hatálya alá tartozik?e egy olyan ügylet, mint amilyen az alapügyben szerepel, ha az – a részesedések megszerzésével vagy birtoklásával ellentétben – formálisan nem a leányvállalat vagy az ellen?rzött társaság irányításában való részvétel megszerzését szolgálja, hanem éppen ellenkez?leg, ezen tevékenység megszüntetését.

32. Ez a kétség azonban az alábbi indokokkal oszlatható el.

33. Legel?ször is, a német kormányhoz hasonlóan úgy ítélem meg, hogy egy olyan részvényátruházás, mint amilyen az alapügyben szerepel, mindent összevetve a lehet? leger?sebb részvételt jelenti a leányvállalat és az ellen?rzött társaság tevékenységében, mivel a cégcsoportot irányító intézkedésnek tekinthet? a fenti csoportnak az anyavállalat által történ? átszervezése során. Ez alapján a jelen indítvány 29. pontjában említett ítélezési gyakorlat szintén irányadónak t?nik az ilyen részvényátruházás esetén.

34. Ezen túl, amint a Bíróság nagyon egyértelm?en kifejtette a részesedések egyszer? adásvétele esetében fennálló pusztán részesedésszerzés gazdasági jellegének hiányára vonatkozó véleményét,(15) az egyenl? bánásmód és az adósemlegesség elve véleményem szerint mindenképpen megköveteli, hogy a Bíróságnak a leányvállalat és az ellen?rzött társaság

irányításában való részvétel megszerzése kísértében történ? részesedésszerzés gazdasági jellegének elismerésére vonatkozó értékelése kiterjedjen azon részesedésátruházásokra is, amelyek megszüntetik ezt a részvételt.

35. Mivel ezek a megfontolások a 2006/112 irányelv értelmezése során is irányadók, azt javaslom, hogy a Bíróság a következőképpen válaszoljon az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett els? kérdésre: a hatodik irányelv 2. cikkének (1) bekezdését, továbbá 4. cikkének (1) és (2) bekezdését, valamint a 2006/112 irányelv 2. cikkének (1) bekezdését és 9. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy gazdasági tevékenységnek min?sül az anyavállalat által az egyik leányvállalata és az általa ellen?rzött társaság t?kéjében birtokolt összes részvény átruházása, amely vállalkozások irányításában az anyavállalat közvetlenül vagy közvetetten részt vett, ellenszolgáltatás fejében különböz? igazgatási, könyvelési és értékesítési szolgáltatásokat nyújtva számukra, amelyek után az anyavállalatot HÉA?fizetési kötelezettség terheli.

C – Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett második kérdésr?l

36. Abban az esetben, ha az anyavállalat által a leányvállalat és az ellen?rzött társaság t?kéjében birtokolt részvények átruházása a hatodik irányelv, valamint a 2006/112 irányelv rendelkezéseinek hatálya alá tartozik – amely feltevést, amit az el?bbieket kifejtettem, meg kell erősíteni –, a kérdést el?terjeszt? bíróság második kérdésével azt kívánja megtudni, hogy kiterjed-e fent említett átruházásra a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 5. alpontjában, valamint a 2006/112 irányelv 135. cikke (1) bekezdésének f) pontjában szerepl? adómentesség.

37. A Skatteverket, valamint a Bírósághoz észrevételeket el?terjeszt? három kormány úgy gondolja, hogy igenl? választ kell adni erre a kérdésre.

38. Ezzel szemben, míg az SKF azt állítja, hogy az els? kérdésre általa javasolt válasz fényében nem kell erre a kérdésre válaszolni, a Bizottság a maga részér?l azt az álláspontot támogatja, hogy egy társaság összes részvényének az értékesítését a társaság vagyona átcsoportosítási stratégiájaként kell tekinteni, amelyet a pénzeszközöknek a csoport egyéb tevékenységei finanszírozása céljából történ? egyesítése érdekében visznek véghez. Ezért a Bizottság véleménye szerint – mivel ez az ügylet az egész vállalkozás vagy annak egy részének átruházásához hasonlítható – nem terjed ki rá a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 5. alpontja, valamint a 2006/112 irányelv 135. cikke (1) bekezdésének f) pontja szerinti adómentesség. Amint a tárgyaláson az érvelése során különösen kiemelte, a Bizottság a fent hivatkozott Kretztechnik?ügyben hozott ítélet 20. pontjára hivatkozva továbbá úgy ítéli meg, hogy kizárólag az értékpapírokra vonatkozó értékesítési ügyletek tartoznak a fent említett adómentesség hatálya alá.

39. Ez az érvelés nem meggy?z?.

40. Emlékeztetni kell arra, hogy az el?bb említett két rendelkezés értelmében a tagállamok mentesítik a HÉA alól a részvényekre, gazdasági társaságokban vagy egyesületekben való részesedésre, kötvényekre vagy egyéb értékpapírokra vonatkozó ügyleteket.

41. Úgy t?nik, hogy a fent hivatkozott Wellcome Trust ügyben hozott ítéletb?l kiderül, hogy a hatodik irányelv 13. cikk B. része d) pontjának 5. alpontjában szerepl? adómentesség hatálya alá tartoznak az azon társaságok irányításában való közvetlen vagy közvetett részvétel megszerzése érdekében végzett, „részvényekre vonatkozó ügyletek”, amelyekben a részesedést megszerezték.(16)

42. Kétségt?kül mindenki számára világos, hogy a fenti ítéletben a Bíróság azért tette a hatodik

irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 5. alpontjára történő utalást, hogy a szóban forgó leányvállalatok irányításában való részvétel megszerzése kíséretében történő részesedésszerzés gazdasági jellegét bizonyítsa, és nem azért, hogy szűk értelemben, a fenti rendelkezésben szereplő adómentesség pontos hatályát meghatározza.

43. A Bizottsággal ellentétben azonban nem gondolom úgy, hogy a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontja 5. alpontjának (és a 2006/112 irányelv 135. cikke (1) bekezdése f) pontjának) hatálya kizárólag az értékpapírok kereskedelemmel kapcsolatos ügyletekre terjed ki, kizárva tehát az alapügyben szereplő hasonló, leányvállalatokban és ellenőrzött társaságokban fennálló részvények anyavállalat által történő átruházására irányuló ügyletet.

44. Elsként, sem a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 5. alpontja, sem a 2006/112 irányelv 135. cikke (1) bekezdésének f) pontja nem tesz ilyen különbséget a fenti irányelvek hatálya alá tartozó, részvényekre vonatkozó ügyletek között.

45. Másodsorban, véleményem szerint nem lehet a fent hivatkozott Kretztechnik ügyben hozott ítélet 20. pontjából azt a következtetést levonni, amit a Bizottság. A fent említett ítélet ezen pontjában a Bíróság ugyanis az azon kérdés kapcsán, hogy a részvénykibocsátás olyan gazdasági jellegű tevékenységnek minősül-e, amely alapján ezen ügylet a hatodik irányelv hatálya alá tartozhat – egyszerre emlékeztetett arra, hogy a hatodik irányelv hatálya alá tartoznak, azonban „az irányelv 13. cikke B. része d) pontja 5. alpontjának megfelelően mentesek a HÉA alól a bevétel elérése érdekében végzett olyan tartós, *többek között* az értékpapírok kereskedelmére vonatkozó tevékenység gyakorlása körében végzett műveletek, amelyek túllépik az értékpapírok pusztá beszerzésének és értékesítésének kereteit.”(17)

46. Ebből kifolyólag számomra úgy tűnik, hogy ez a pont semmilyen módon sem korlátozza a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 5. alpontjában szereplő adómentesség hatályát az értékpapírok kereskedelemre vonatkozó ügyletekre.

47. Éppen ellenkezőleg, a fent említett adómentesség kiterjed egyrészt minden olyan ügyletre, amely túllépi az értékpapírok pusztá megszerzését és értékesítését, mivel ez utóbbi műveletek – amint a jelen indítvány 27. pontjában jeleztem – kívül esnek a hatodik irányelv hatályán. Ez a feltétel, amint már jeleztem, teljesül az olyan helyzetben, mint amilyen az alapjogvita esetében fennáll.

48. Másrészt a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 5. alpontjában szereplő adómentesség hatálya alá tartozó ügyleteknek a bevétel elérése érdekében végzett tartós tevékenységnek kell lenniük. Úgy tűnik számomra, hogy a bevételek tartósságára vonatkozó feltételnek kell-e megfelelni az alapügyben az a körülmény, hogy az átruházási ügyletből származó bevételt az SKF által vezetett társaságok ipari csoportjának átszervezésére használják fel, mivel ezt a bevételt egy szerkezeti jellegű, kellően hosszú távú és nagyszabású ügyletre fordítják.

49. Azt, hogy az olyan részvényátruházási ügylet, mint amilyen az alapjogvitában szerepel, a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontja 5. alpontjának hatálya alá tartozik, véleményem szerint megerősíti a fent hivatkozott Harnas & Helm ügyben hozott ítélet 16. pontjában kifejtett indokolás is, amelyben a Bíróság – többek között a fent hivatkozott Wellcome Trust ügyben hozott ítéletre hivatkozva – elismerte, hogy „a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 5. alpontjában szereplő ügyletek a HÉA hatálya alá tartoznak, amennyiben ezeket az ügyleteket értékpapírkereskedelmi üzleti tevékenység részeként, azon társaságok irányításában való közvetlen vagy közvetett részvétel megszerzése érdekében bonyolítják le, amelyekben a részesedést megszerezték, vagy ha ezek az ügyletek az adóköteles tevékenység közvetlen, tartós és szükségszerű következményei.”(18)

50. A hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 5. alpontjában szereplő adómentesség tehát szövege alapján kiterjeszthető minden e rendelkezésben szereplő, „részvényekre vonatkozó” ügyletre, amely ezen irányelv hatálya alá tartozik. Az a tény azonban, amelyet a Bizottság állít, miszerint a hatodik irányelv 13. cikke B. részét – mint attól az elvtől való eltérést biztosító rendelkezést, hogy az adóalany által ellenszolgáltatás fejében teljesített valamennyi szolgáltatásnyújtás után HÉÁ-t kell fizetni – megszorítóan kell értelmezni,(19) véleményem szerint nem vezethető e rendelkezés konkrét szövegének mellőzéséhez.

51. Ezt a megállapítást véleményem szerint nem gyengíti a Bizottság által előadott kiegészítő érv, miszerint az olyan részvényátruházást, mint amilyen az alapügyben szerepel, a hatodik irányelv 5. cikkének (8) bekezdése szerinti, a vállalkozás egészének vagy annak egy részének ellenszolgáltatás fejében történő átruházásához, egy fő szabály szerint adóköteles ügyletnek kell hasonlítani, mely azt eredményezné, hogy a fent említett átruházás kikerülne a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 5. alpontjában szereplő adómentesség hatálya alól.

52. Legelőször is, általánosságban kétkem, hogy a hatodik irányelv 5. cikkének (8) bekezdése, amely az ezen irányelv 5. cikkében szereplő „termékértékesítés” meghatározása körében található, kiterjedhet a részesedések átruházására, amely a fenti irányelv 6. cikkének (1) bekezdésében szereplő „szolgáltatásnyújtáshoz” kapcsolódik, és ez utóbbi rendelkezés akként határoz meg, mint „immateriális javak átengedése, függetlenül attól, hogy értékpapírba foglalták-e őket.” E tekintetben megjegyzem, hogy a fent hivatkozott Kretztechnik ügyben hozott ítéletében a Bíróság azzal az indokkal zárta ki, hogy az új részvények kibocsátását ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítésnek lehessen tekinteni, hogy a részvények immateriális eszköznek minősülnek értékpapírok, amelyek ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak minősülnek.(20) A hatodik irányelv 5. cikkének (8) bekezdése véleményem szerint hasonlóképpen inkább egy vállalkozás összes vagyonának vagy annak egy részének átruházására vonatkoznak, mint egy társaságban fennálló részvények vagy üzleti részesedések átruházására.(21)

53. Ezen túl, a fent hivatkozott BLP Group ügyben hozott ítéletben, amely egy holding által az egyik leányvállalatában birtokolt 95%-os részesedés elidegenítésére vonatkozott, a Bíróság nem utasította el a kérdést elterjesztő bíróság azon megállapítását, miszerint az ilyen eladás adómentes ügyletnek minősül,(22) egyébként anélkül tette ezt a Bíróság, hogy árnyalta volna értékelését annak figyelembevételével, hogy az üzleti részesedések átruházása egyes esetekben esetleg a hatodik irányelv 5. cikkének (8) bekezdése szerinti „egész vagyon vagy annak egy részének [ellenérték fejében történő] átruházása” fogalma alá tartozhat.

54. Ezen túl, amint az SKF a tárgyaláson megállapította – bár meg vagyok győződve arról, hogy ez az érv nem teljes mértékben döntő egy közösségi jog hatálya alá tartozó kifejezés értelmezésekor –, még ha a szerződési jog alapján egy társaság részvényeinek tulajdonosa nem is feltétlenül jogosult a vállalkozás vagyonának átruházására, kizárólag e személynek van fős szabály szerint joga arra, hogy ilyen ügyletre vonatkozó szerződést kössön.

55. Végezetül, még ha úgy is kellene tekinteni, hogy a hatodik irányelv 5. cikke (8) bekezdésének Bizottság által javasolt értelmezése megfelelő, az alapügyben alkalmazandó jogot illetően az mindenesetre bizonyos, hogy – amint azt a svéd kormány és az SKF a Bíróság által a tárgyaláson számukra éppen erre vonatkozóan feltett kérdésre válaszolva kifejtette – a Svéd Királyság a hatodik irányelv 5. cikkének (8) bekezdésében szereplő lehetőség választása mellett döntött, amikor úgy ítélte meg, hogy az egész vagyon vagy annak egy részének ellenérték fejében történt átruházására során semmilyen termékértékesítésre sem kerül sor. Márpedig ennek a lehetőségnek egy tagállam általi választása azt jelenti, hogy ez az átruházás a hatodik irányelv 2. cikkével összhangban nem HÉA-köteles.(23)

56. Ebből az következik, hogy – a Bizottság állításával ellentétben – az alapügyben szereplő részvényátruházásnak a hatodik irányelv 5. cikkének (8) bekezdése értelmében vett, a vállalkozás egészének átruházásához hasonló jellegének az elismerése nem „semlegesítheti” a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 5. alpontjában szereplő adómentesség alkalmazását, mivel Svédországban az ilyen átruházás nem tartozik a hatodik irányelv hatálya alá.

57. Következésképpen véleményem szerint a leányvállalat vagy az ellenőrzött társaság részvényeinek átruházására irányuló, az alapügyben szereplőhöz hasonló ügylet a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 5. alpontjában, valamint a 2006/112 irányelv 135. cikke (1) bekezdésének f) pontjában szereplő adómentesség hatálya alá tartozik.

58. Abban az esetben, ha a Bíróság nem osztaná ezt az álláspontot, és – a Bizottság által képviselt állásponthoz hasonlóan – úgy ítélné meg, hogy egy ilyen ügylet egy vállalkozás egészének vagy annak egy részének a hatodik irányelv 5. cikkének (8) bekezdése (valamint a 2006/112 irányelv 19. cikkének (1) bekezdése) értelmében vett átruházásához hasonlítható, ez az ügylet mindenképpen kívül esne az irányelvek fenti rendelkezéseinek hatályán, tekintettel a fent említett rendelkezések által biztosított, és a Svéd Királyság által alkalmazott lehetőségre, hogy egy tagállam úgy ítélje meg, hogy az ilyen átruházás nem tartalmaz termékértékesítést.

D – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdésről

59. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés szövegéből és a kérdést előterjesztő bíróság ezzel kapcsolatos indokolásából egyaránt kiderül, hogy a bíróság azt kívánja megtudni, hogy – noha a szolgáltatások igénybevétele során felmerült kiadások közvetlen kapcsolatban állnak a részvényátruházási ügylettel – az előzetesen felszámított HÉA levonásához való jog fennállhat-e abban az esetben, ha ezek a kiadások az adóalany gazdasági tevékenysége körében felmerült általános kiadásai körébe tartoznak. Ez a kérdés egyszerre magyarázható azzal a körülménnyel, miszerint a leányvállalatban és az ellenőrzött társaságban fennálló részvények átruházására úgy történik, hogy általánosságban az SKF által irányított csoport átalakítása keretében került sor, lehetővé téve ezáltal ezen társaságnak, hogy tőkét szabadítson fel az ipari tevékenysége kiigazítása számára.

60. Amint az előzetes megjegyzéseim körében már kiemeltem, ahhoz, hogy az előzetesen felszámított HÉA levonható legyen, fős szabály szerint közvetlen és azonnali kapcsolatnak kell lennie a HÉA-köteles ügyletek és az értékesítési ügylet vagy ügyletek között.(24)

61. Amint a Bíróságnak már volt alkalma ezt pontosítani, az ilyen levonási jog el?feltétele, hogy a szóban forgó termékek és szolgáltatások beszerzése vagy igénybevétele érdekében felmerült költségek az adólevonásra jogosító, más részére végzett adóköteles tevékenységek árának alkotóelemét képezzék.(25)

62. Ezen túl, a Bíróság a fent hivatkozott Midland Bank ügyben hozott ítéletében kimondta, hogy nem célszer? a „közvetlen és azonnali kapcsolat” kritériumánál pontosabb megfogalmazás kimunkálásával kísérletezni, mivel ? a kereskedelmi és gazdasági ügyeletek sokféleségére tekintettel ? lehetetlen ennél megfelelőbb választ adni azon kapcsolat minden esetben alkalmazható meghatározását illet?en, amelynek a HÉA levonhatósága érdekében a beszerzési ügyletek és az értékesítési ügyletek között fenn kell állnia.(26) A Bíróság ugyanezen ítéletében hozzáf?zte, hogy a nemzeti bíróságoknak kell az el?ttük folyamatban lév? ügyek tényállásaira alkalmazniuk a fenti kritériumot.(27)

63. Az alapügyben a kérdést el?terjeszt? bíróság megállapította, hogy az SKF által igénybe vett szolgáltatások közvetlen kapcsolatban állnak a leányvállalat és az ellen?rzött társaság részvényeinek átruházásával. Ezek a szolgáltatások ugyanis az átruházandó részvények értékelésére, a tárgyalások során támogatás nyújtására, valamint a szerz?dés megszövegezésére irányultak, így tehát a fenti átruházási ügylet teljesítése érdekében vették igénybe azokat. A Skatteverket, a Bíróság el?tt észrevételt el?terjeszt? kormányok, valamint a Bizottság szintén helyesen ítéli meg úgy a kérdést el?terjeszt? bíróság által tett megállapítások fényében, hogy közvetlen és azonnali kapcsolat áll fenn a beszerzett szolgáltatások és a részvényátruházási ügylet között.(28)

64. Mivel a részvényátruházási ügylet – amint a fent elemzett második kérdésre válaszként javasolom – a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 5. alpontja alapján adómentes tevékenység, teljesen logikus, hogy az ezen ügylet teljesítése érdekében igénybe vett szolgáltatásokat terhel? HÉA sem vonható le, miután ezek a szolgáltatások egy adómentes ügylet árának alkotóelemét képezik.(29)

65. A Bíróság egyébként erre a megoldásra jutott a fent hivatkozott BLP Group ügyben hozott ítéletében. Úgy ítélte meg ugyanis, hogy a BLP Group által az egyik leányvállalatának átruházása során igénybevett szakmai szolgáltatásokat terhel? HÉA nem vonható le, ha adómentes tevékenységekhez – a jelen esetben a fent említett leányvállalat üzletrészének átruházásához – használta a kérdéses szolgáltatásokat.(30)

66. A Bíróság ezáltal pontosította ugyanebben az ítéletében, hogy ez a szabály akkor is alkalmazandó, „ha az adómentességben részesül? ügylet végs? célja egy adóköteles ügylet teljesítése.”(31)

67. Ezt a megjegyzést a fent hivatkozott BLP Group ügyben hozott ítélet alapját képez? tényállás, valamint az e társaság által a Bíróság el?tt kifejtett érvelés fényében kell érteni. Amint ugyanis ezen ügy ténybeli hátteréb?l kiderül, a leányvállalat üzletrészeinek átruházását vezérli? cél az volt, hogy a BLP Group adóköteles ügyleteib?l ered? tartozások kiegyenlítése érdekében pénzhez jussanak. A Bíróság el?tt a BLP Group így többek között megjegyezte, hogy a kérdéses üzletrészek átruházásának teljesítése érdekében igénybe vett szolgáltatások után el?zetesen felszámított HÉA következképpen még abban az esetben is levonható, ha ezek a szolgáltatások közvetett kapcsolatban álltak az adóköteles értékesítési ügyletekkel.(32)

68. A BLP Group érvelését egyértelm?en elutasította a Bíróság, és kiemelte, hogy ahhoz, hogy az el?zetesen felszámított HÉA levonható legyen, a szóban forgó termékeknek és szolgáltatásoknak közvetlen és azonnali kapcsolatban kell állniuk az adóköteles ügyletekkel, és

hogyan e tekintetben az adóalany végső célja nem releváns, (33) beleértve következésképpen azt is, ha ez a cél egy adóköteles ügylet teljesítése. A BLP Group által kifejtett álláspont a Bíróság általi elutasítása egyébiránt a jogbiztonság biztosításának és a HÉA alkalmazásával kapcsolatos aktusok megkönnyítésének követelményével összefüggő megfontolásokon is nyugodott, mivel nem követelhet meg az adóhatóságoktól, hogy megállapítsák az adóalanyok szándékát, ha ezek a szolgáltatások objektíve nem kapcsolódnak adóköteles ügyletekhez. (34)

69. Amint a fent hivatkozott Abbey National ítéletnek helyt adó ügyben ismertetett indítványában (35) Jacobs főtanácsnok teljesen helytállóan kiemelte, a fent hivatkozott BLP Group ügyben hozott ítéletből így kiderül, hogy „a HÉA-lánc megszakadásának” hatása az, amely az adómentes ügylet egyik jellemzője, mindig megakadályozza azt, hogy az ilyen ügylet során használt termékek vagy szolgáltatások után felszámított HÉA levonható legyen egy korábbi értékesítési ügyletet terhelő HÉA-ból, amelyben az adómentes ügylet az ár egyik alkotóeleme. A közvetlen és azonnali kapcsolat követelménye következésképpen nem kizárólag a legközelebbi láncszemre utal, hanem az olyan helyzetektől való elhatárolást is szolgálja, ahol a láncot megszakította egy adómentes ügylet. (36)

70. A fent hivatkozott BLP Group ügyben hozott ítéletben alkalmazott, az előbbieken kifejtett megoldás véleményem szerint megfelelően átültethető a jelen ügyre. Az SKF által igénybevetett szolgáltatások után elzetesen felszámított HÉA levonását meg kell tagadni, amennyiben ezek a szolgáltatások egy adómentes ügylettel – a jelen esetben a leányvállalat és az ellenőrzött társaság részvényeinek átruházására vonatkozó ügylettel – állnak közvetlen és azonnali kapcsolatban, mivel ez az ügylet megszakítja a HÉA-láncot még akkor is, ha az ügylet az SKF által irányított csoport ipari tevékenységeinek átalakítását szolgálja.

71. A kérdést elterjesztő bíróság azonban azt kívánja tudni, hogy alkalmazható-e az alapjogvitához hasonló ügyben a Bíróságnak a jelen indítvány 23. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlata, miszerint az elzetesen felszámított HÉA mégis levonható, ha az igénybe vett szolgáltatások költségei az adóalany általános kiadásainak részét képezik, és gazdasági tevékenységének egészével közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak.

72. Erre a kérdésre véleményem szerint nemleges választ kell adni.

73. A Bíróságnak ugyanis azok az irányadó ítéletei, amelyekben elismerte az elzetesen felszámított HÉA levonásának a jelen indítvány 71. pontjában említett lehetőségét, olyan ügyletekre vonatkoztak, amelyek a fent hivatkozott BLP Group ügyben hozott ítélet alapjául szolgáló elfeltétellel szemben – olyan értékesítési ügyletekhez kapcsolódtak, amelyek *teljesen kívül estek a HÉA hatályán* (mivel nem minősültek sem termékértékesítésnek, sem szolgáltatásnyújtásnak), és amelyek ezért nem voltak relevánsak annak megállapítása tekintetében, hogy fennállt-e a levonási jog, vagy sem. (37) E körülmények között megengedett volt azon levonási jogot keletkeztető értékesítési ügyletnek vagy ügyleteknek a felkutatása, amellyel/amelyekkel a beszerzési ügyletnek a legszorosabb a kapcsolata, beleértve következésképpen – adott esetben – az adóalany általános gazdasági tevékenységével fennálló kapcsolatot is.

74. E tekintetben szemléletes a Bíróság által a fent hivatkozott Kretztechnik ügyben hozott ítélet 36. pontjában kifejtett értékelés, miszerint „tekintettel arra tényre, hogy egyfelől a részvénykibocsátás *nem a hatodik irányelv alkalmazási körébe tartozó ügylet*, másfelől a Kretztechnik ezen ügyletet általánosan gazdasági tevékenysége érdekében, *tőkeellátottságának megszilárdítása céljából* végezte, a jelen ügyben úgy kell tekinteni, hogy az e társaság által az érintett ügylet keretében igénybe vett szolgáltatások költségei az általános költségek részét képezik, és mint ilyenek, a társaság termékei árának alkotóelemei. Az ilyen szolgáltatások közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak az adóalany gazdasági tevékenységének

egészével.”(38)

75. A Bíróság pontosítását, miszerint a szóban forgó ügylet kívül esik a hatodik irányelv alkalmazási körén, Jacobs f?tanácsnok által ugyanezen Kretztechnik?ügyben ismertetett indítvány fényében kell érteni. A f?tanácsnok ugyanis egyrészt úgy ítélte meg, hogy amennyiben a részvénykibocsátást adómentes ügyletnek kell tekinteni, az ezen ügylettel közvetlen és azonnali kapcsolatban álló szolgáltatások után kifizetett HÉA nem vonható le, és másrészt ha az értékesítési ügylet teljesen kívül esik a HÉA hatályán, és következésképpen nem bír jelent?séggel a levonási jog megállapítása céljából, azt a kérdést kell feltenni, hogy a beszerzési szolgáltatások egy vagy több adóköteles értékesítési ügylethez vagy a társaság egészének gazdasági tevékenységéhez kapcsolódnak?e, a f?tanácsnok szerint pedig az adott esetben ez a feltételezés valószínű volt.(39)

76. Úgy t?nik nekem, hogy a Bíróság elfogadta Jacobs f?tanácsnok által a fent említett indítványban a HÉA fizetése alól mentes értékesítési ügyletek és a mindenfajta HÉA?kötelezettség alól mentes ügyletek között felállított különbséget, mivel ez utóbbiak nem tekinthet?k sem termékértékesítésnek, sem szolgáltatásnyújtásnak, meger?sítve egyúttal a fent hivatkozott BLP Group ügyben hozott ítéletben alkalmazott megoldást, amelyre végeredményben a f?tanácsnok indokolása során támaszkodott.

77. Az el?bbieken ismertetett, az ítélkezési gyakorlat által véleményem szerint elfogadott megközelítésmód úgy t?nik, hogy kedvez?bb bánásmódot biztosít azoknak a részvényátruházási ügyleteknek, amelyek kívül esnek a HÉA hatályán, azoknál, amelyek – noha annak hatálya alá tartoznak ? a hatodik irányelv (és/vagy a 2006/112 irányelv) rendelkezéseinek értelmében HÉA?fizetési kötelezettség alól mentesek. Míg ugyanis a HÉA hatályán kívül es? ügylet teljesítése érdekében igénybe vett szolgáltatások levonása lehetséges, ha azok az adóalany általános gazdasági tevékenységéhez közvetlenül és azonnali módon kapcsolódnak,(40) ezzel szemben egy adómentes ügylet teljesítése érdekében igénybe vett szolgáltatásokat terhel? HÉA nem vonható le.

78. Ez a helyzet mindazonáltal mindössze a hatodik irányelv által létrehozott (és a 2006/112 irányelv által meger?sített) közös rendszerrel, és azzal együtt járó következmény, hogy egyrészt az adóköteles ügyletek, másrészt az adómentes ügyletek között a lehet? legtisztábbnak kell lennie az elhatárolásnak. Ebb?l ered a közvetlen és azonnali kapcsolat kritériuma,(41) valamint a HÉA?lánc amiatti megszakadása, hogy a HÉA összegével terhelt beszerzési ügylet és a HÉA?fizetési kötelezettség alól mentes értékesítési ügylet között áll fenn közvetlen és azonnali kapcsolat.

79. Egyébiránt mivel a HÉA?lánc megszakadásának hatása nem áll fenn, ha a részvényátruházási ügylet olyan ügylet, amely teljesen kívül esik a HÉA hatályán, véleményem szerint nem áll fenn hátrányosan megkülönböztet? bánásmód azzal az adóalannal szemben, aki a részvényátruházási ügylet megvalósításához a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 5. alpontjában szerepl? HÉA?mentesség hatálya alá tartozó szolgáltatásokat vesz igénybe, és aki következésképpen nem jogosult az el?zetesen felszámított HÉA levonására, beleértve az ezen adóalannál felmerült általános kiadásokat is.

80. Az el?zetesen felszámított HÉA levonhatóságának új, bírói úton történ? bevezetését eredményezné továbbá, ha az el?zetesen felszámított HÉA levonható lenne abban az esetben, ha a HÉA?köteles ügylet és a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 5. alpontjában szerepl? adómentesség hatálya alá tartozó részvényátruházási értékesítési ügyletek között közvetlen és azonnali kapcsolat van. Még a fenti irányelv 17. cikke (3) bekezdésének c) pontja szerint is, az ilyen levonás *kizárólag* akkor lehetséges ugyanis, ha a termékeket vagy szolgáltatásokat a „13. cikk B. részének a) pontjában és d) pontjának 1–5. alpontjában mentesített ügyletek [során

használták fel], ha a szolgáltatás címzettje a Közösség területén kívül telepedett le, vagy ha ezen ügylet közvetlenül a Közösségen kívüli országba történ? termékexporttal kapcsolatos.” A jelen ügy irataiból azonban nem ez az eset t?nik ki, és az SKF sem hivatkozott erre a Bíróság el?tt.

81. Következésképpen úgy ítélem meg, hogy a kérdést el?terjeszt? bíróság által el?terjesztett harmadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy ha az adóalany nem jogosult az azon szolgáltatások után el?zetesen felszámított HÉA levonására, amelyeket az egyik leányvállalatában és ellen?rzött társaságában fennálló részvényeinek átruházására irányuló, a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 5. alpontjában, valamint a 2006/112 irányelv 135. cikke (1) bekezdésének f) pontjában szerepl? adómentesség hatálya alá tartozó ügylet teljesítése érdekében vett igénybe, és amelyek ezen ügylettel közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak.

E – *Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett negyedik kérdésr?l*

82. Negyedik, utolsó kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében azt a kívánja megtudni, hogy az el?z? kérdésekre adandó válaszokat befolyásolhatja-e az a körülmény, hogy a részvények értékesítésére id?ben több lépcs?ben került sor.

83. Megjegyzend?, hogy a kérdést el?terjeszt? bíróság nem ismerteti azokat a ténybeli körülményeket, amelyek alapján ezt a kérdést feltette a Bíróságnak, habár feltételezhet?, hogy ez a problémakör az ellen?rzött társaságban fennmaradt részvények utolsó részletének eladásával kapcsolatos.(42)

84. A Bírósághoz észrevételeket elterjeszt? valamennyi félhez hasonlóan semmiképpen sem gondolom úgy, hogy az els? három kérdésre adott választ befolyásolhatja az a tény, hogy a részvényátruházásra több egymást követ? ügylettel került sor.

85. Kétségtől – amint a Bizottság helyesen megállapítja – az eladónak nehezebb azt bizonyítania, hogy a részvényátruházás különböz? részletei a leányvállalat összes részvényének az átruházására irányuló, egyetlen, szélesebb kör? ügylet részét képezik. Azonban ha az eladó bizonyítja ezt, nincs ok arra, hogy az összehasonlítható részvényátruházási ügyletek eltér? adójogi bánásmódban részesüljenek.

86. Ezen túl, mivel a hatodik irányelv releváns rendelkezéseit a 2006/112 irányelv lényegében megismételte, a részben az el?bbi, és részben az utóbbi irányelv hatálya alatt megvalósuló részvényátruházási ügylet adójogi kezelése nem változik.

87. Következésképpen, ha a javaslatomnak megfelelően a részvényátruházási ügylet HÉA?fizetés alól mentes, akár a hatodik irányelv, akár a 2006/112 irányelv hatálya alapján, az a körülmény, hogy erre az ügyletre például kett? vagy három egymást követ? szakaszban került sor, nem releváns az ezen ügylettel közvetlen és azonnali kapcsolatban álló szolgáltatások után el?zetesen felszámított HÉA levonhatatlansága szempontjából. Ett?l eltér? álláspont eltér? bánásmód bevezetéséhez vezetne objektíve összehasonlítható ügyletekkel szemben.

88. Ezért azt javaslom, hogy a Bíróság azt a választ adja erre a kérdésre, hogy az els? három kérdésre adott választ nem befolyásolja az a körülmény, hogy a leányvállalatban és/vagy az ellen?rzött társaságban fennálló részvények átruházására több egymást követ? ügylettel került sor.

VI – Véggkövetkeztetések

89. Az előbbiekben kifejtett indokok alapján azt javaslom, hogy a Bíróság a Regeringsrätten által elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésekre az alábbiak szerint válaszoljon:

„1. A legutóbb a 2006. február 14-i 2006/18/EK tanácsi irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 2. cikkének (1) bekezdését, továbbá 4. cikkének (1) és (2) bekezdését, valamint a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 2. cikkének (1) bekezdését 9. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy gazdasági tevékenységnek minősül az anyavállalat által az egyik leányvállalata és ellenőrzött társasága tőkéjében birtokolt összes részvény átruházása, amely vállalkozások irányításában az anyavállalat közvetlenül vagy közvetetten részt vett, ellenszolgáltatás fejében különböző igazgatási, könyvelési és értékesítési szolgáltatásokat nyújtva számukra, amelyek után az anyavállalatot hozzáadottértékadó-fizetési kötelezettség terheli.

2. A leányvállalat vagy ellenőrzött társaság részvényeinek az átruházására irányuló, az alapügyben szereplőhöz hasonló ügylet a 2006/18 irányelvvel módosított 77/388 irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 5. alpontjában, valamint a 2006/112 irányelv 135. cikke (1) bekezdésének f) pontjában szereplő adómentesség hatálya alá tartozik.

3. Az adóalany nem jogosult az azon szolgáltatások után elzetesen felszámított HÉA levonására, amelyeket az egyik leányvállalatában és ellenőrzött társaságában fennálló részvényeinek átruházására irányuló, a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 5. alpontjában, valamint a 2006/112 irányelv 135. cikke (1) bekezdésének f) pontjában szereplő adómentesség hatálya alá tartozó ügylet teljesítése érdekében vett igénybe, és amelyek ezen ügylettel közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak, még akkor sem, ha az ügylet az adóalany ipari tevékenységeinek átalakítását szolgálja.

4. Az első három kérdésre adott választ nem befolyásolja az a körülmény, hogy a leányvállalatban és/vagy az ellenőrzött társaságban fennálló részvények átruházására több egymást követő ügylettel került sor.”

1 – Eredeti nyelv: francia.

2 – HL L 51., 12. o.

3 – HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.

4 – HL L 347., 1. o.

5 – A feltételes adómegállapítás általában az adóhatóság feltételes állásfoglalása egy adójogi rendelkezésnek meghatározott tényállás esetén egy adóalanyra történő alkalmazásával kapcsolatban. Megjegyzendő, hogy a Svéd Királyság esetében ez az eljárás már alapja volt a Bírósághoz a HÉA területén elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdéseknek: lásd a C-291/07. sz. Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet ügyben 2008. november 8-án hozott ítélet (az EBHT-ban még nem tették közzé) 16. pontját.

6 – SFS 1994. 200. szám.

7 – Lásd e tekintetben a C-435/05. sz. Investrand-ügyben 2007. február 8-án hozott ítélet (EBHT 2007., I-1315. o.) 22. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

8 – Lásd különösen a C-408/98. sz. Abbey National ügyben 2001. február 22-én hozott ítélet

(EBHT 2001., I?1361.o.) 25. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

9 – A fent hivatkozott Abbey National ügyben hozott ítélet 26. pontja és az Investrand?ügyben hozott ítélet 23. pontja.

10 – Lásd az Investrand?ügyben hozott ítélet 24. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

11 – Lásd a C?155/94. sz. Wellcome Trust ügyben 1996. június 20?én hozott ítélet (EBHT 1996., I?3013. o.) 33. pontját; a C?442/01. sz. KapHag?ügyben 2003. június 26?án hozott ítélet (EBHT 2003., I?6851. o.) 40. pontját; a C?77/01. sz. EDM?ügyben 2004. április 29?én hozott ítélet (EBHT 2004., I?4295. o.) 57?59. pontját; a C?8/03. sz. BBL?ügyben 2004. október 21?én hozott ítélet (EBHT 2004., I?10157. o.) 38. pontját; a C?465/03. sz. Kretztechnik?ügyben 2005. május 26?án hozott ítélet (EBHT 2005., I?4357. o.) 19. pontját és a fent hivatkozott Investrand?ügyben hozott ítélet 25. pontját. Ezen ítélkezési gyakorlat fényében nem lehet meghatározó jelent?ése *e tekintetben* a C?4/94. sz. BLP Group ügyben 1995. április 6?án hozott ítéletnek (EBHT 1995., I?983. o.), amelyben a Bíróság nem vetette el a nemzeti bíróság azon értékelését, miszerint az alapügyben a részvényátruházás „adómentes ügyletnek” min?sül, feltételezve tehát, hogy a hatodik irányelv hatálya alá tartozó gazdasági tevékenységr?l van szó. Valójában úgy t?nik, hogy ebben az ügyben a Bíróság egyszer?en a kérdések oly módon történ? megválaszolására szorítkozott, ahogyan azokat a nemzeti bíróság feltette.

12 – Lásd különösen a fent hivatkozott Wellcome Trust ügyben hozott ítélet 25. pontját; az EDM?ügyben hozott ítélet 59. pontját; a BBL?ügyben hozott ítélet 41. pontját és a Kretztechnik?ügyben hozott ítélet 20. pontját.

13 – Lásd e tekintetben a részesedések megszerzését illet?en a C?60/90. sz. Polysar Investments Netherlands ügyben 1991. június 20?án hozott ítélet (EBHT 1991., I?3111. o.) 14. pontját; a C?142/99. sz. Floridienne és Berginvest ügyben 2000. november 14?én hozott ítélet (EBHT 2000., I?9567. o.) 18. pontját és a C?16/00. sz. Cibo Participations ügyben 2001. szeptember 27?én hozott ítélet (EBHT 2001., I?6663. o.) 20. pontját, a részesedések átruházását illet?en pedig a fent hivatkozott Wellcome Trust ügyben hozott ítélet 35. pontját. Lásd továbbá a C?80/95. sz. Harnas & Helm ügyben 1997. február 6?án hozott ítélet (EBHT 1997., I?745. o.) 16. pontját.

14 – Lásd a fent hivatkozott Floridienne és Berginvest ügyben hozott ítélet 19. pontját és a Cibo Participations ügyben hozott ítélet 21. pontját.

15 – Lásd különösen a fent hivatkozott Wellcome Trust ügyben hozott ítélet 33. pontját és a Kretztechnik?ügyben hozott ítélet 19. pontját.

16 – Lásd a fent hivatkozott Wellcome Trust ügyben hozott ítélet 35. pontját.

17 – A fent hivatkozott Kretztechnik?ügyben hozott ítélet 20. pontja (kiemelés t?lem).

18 – A fent hivatkozott Harnas & Helm ügyben hozott ítélet 16. pontja (kiemelés t?lem).

19 – Lásd végezetül a C?231/07. és C?232/07. sz. Tiercé Ladbroke egyesített ügyben 2008. május 14?én hozott ítélet (az EBHT?ban még nem tették közzé) 15. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

20 – A fent hivatkozott Kretztechnik?ügyben hozott ítélet 22. és 23. pontja.

21 – Lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Abbey National ítéletnek helyt adó ügyben Jacobs f?tanácsnok által ismertetett indítvány 26. pontját is. Lásd továbbá a C?497/01. sz. Zita

Modes ügyben 2003. november 27-én hozott ítélet (EBHT 2003., I/14393. o.) 39. pontját, amely a hatodik irányelv 5. cikke (8) bekezdésének céljára hivatkozik, amely a „vállalkozások vagy azok egy része átruházásának” megkönnyítésére irányul.

22 – Amint a fent hivatkozott BLP Group ítéletnek helyt adó ügyben Lenz főtanácsnok által ismertetett indítványból kiderül, a kérdést elterjesztő bíróság (úgy ténik, a főtanácsnokhoz hasonlóan) úgy ítélte meg, hogy a társasági részesedések átruházása a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 5. alpontjában szereplő adómentesség hatálya alá tartozik (lásd különösen a fent hivatkozott indítvány 24. és 35. pontját). Jacobs főtanácsnok a fent hivatkozott Abbey National ítéletnek helyt adó ügyben ismertetett indítványának 33. pontjában szintén úgy értelmezte a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 5. alpontját, hogy az vonatkozik az üzleti részesedések átruházására.

23 – Lásd a fent hivatkozott Abbey National ügyben hozott ítélet 30. pontját és a Zita Modes ügyben hozott ítélet 29. pontját. Kétségtől ez az indoka annak, amiért a kérdést elterjesztő bíróság a jelen ügyben nem tett fel kérdést a hatodik irányelv 5. cikke (8) bekezdésének értelmezésére vonatkozóan, habár az elzeterjesztő döntéshozatalra utaló határozat 26. pontjában utalt a vállalkozás egésze átruházásának problémakörére.

24 – Lásd különösen a fent hivatkozott Cibo Participations ügyben hozott ítélet 26. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

25 – Lásd különösen a C/98/98. sz. Midland Bank ügyben 2000. június 8-án hozott ítélet (EBHT 2000., I/4177. o.) 30. pontját; a fent hivatkozott Abbey National ügyben hozott ítélet 28. pontját; a Cibo Participations ügyben hozott ítélet 31. pontját és a Kretztechnik ügyben hozott ítélet 35. pontját.

26 – A fent hivatkozott Midland Bank ügyben hozott ítélet 25. pontja.

27 – Uo.

28 – Amint már jeleztem, a Bizottság azonban ezt a részvényátruházási ügyletet (véleményem szerint tévesen) egy vállalkozás egészének átruházásához hasonlítja.

29 – Lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott BLP Group ítéletnek helyt adó ügyben Lenz főtanácsnok által ismertetett indítvány 36. pontját. Nem teljesen kizárt, hogy bizonyos körülmények között, különösen, ha a részvényeket az értékpapírhoz jegyzik, és az értékük kizárólag a jegyzési értéket tükrözi, a beszerzési szolgáltatások után felszámított HÉA nehezen építhető be az átruházási ügylet árába. Mindazonáltal – kivéve, ha a kérdést elterjesztő bíróság úgy ítéli meg, hogy a beszerzési szolgáltatások és az értékesítésként nyújtottak között közvetlen kapcsolat áll fenn – az ebben a lábjegyzetben az előbbiekben vázolt problémakör nem egyezik meg az alapügyben szereplő helyzettel.

30 – A fent hivatkozott BLP Group ügyben hozott ítélet 27. pontja.

31 – Uo. (a 28. pont és az ítélet rendelkezésének része).

32 – A fent hivatkozott BLP Group ügyben hozott ítélet 3., 4., 12. és 13. pontja.

33 – A fent hivatkozott BLP Group ügyben hozott ítélet 19. pontja.

34 – A fent hivatkozott BLP Group ügyben hozott ítélet 24. pontja.

35 – A 2000. április 13-án ismertetett indítvány 35. pontja.

36 – Lásd továbbá ebben az értelemben a fent hivatkozott BLP Group ítéletnek helyt adó ügyben Lenz főtanácsnok által ismertetett indítvány 30-39. pontját.

37 – Lásd a fent hivatkozott Abbey National ügyben hozott ítélet 35. és 36. pontját, ahol az értékesítési ügylet a hatodik irányelv 5. cikkének (8) bekezdése értelmében vett teljes körű vagyonátruházás volt egy olyan tagállam területén, amely élt ezen rendelkezés által biztosított azon lehetőséggel, hogy ezt az ügyletet nem termékértékesítést magában hordozó, és következésképpen HÉA-mentes ügyletnek tekintette; a fent hivatkozott Kretztechnik-ügyben hozott ítélet 36. pontját, ahol az értékesítési ügylet részvénykibocsátás volt, amelyet a Bíróság kifejezetten úgy minősített, hogy nem tartozik a hatodik irányelv hatálya alá, és a fent hivatkozott Cibo Participations ügyben hozott ítéletet, amelynek az alapjául szolgáló értékesítési ügylet részesedések megszerzése volt, míg az elzetesen felszámított HÉA-nak az általános kiadásokból való levonhatóságával kapcsolatban elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés kizárólag arra az esetre vonatkozott, amikor ez a részesedésszerzés nem tartozik a HÉA hatálya alá: lásd e tekintetben a fent hivatkozott Cibo Participation ítéletnek helyt adó ügyben Stix-Hackl főtanácsnok által ismertetett indítvány 32. pontját. Lásd továbbá a fent hivatkozott Investrand-ügyben hozott ítélet 28. és 29. pontját, amelyben a Bíróság megvizsgálta, hogy a HÉA-köteles beszerzési ügyletek során felmerülő költségek általános kiadások-e, miután megállapította, hogy az azok az értékesítési ügyletek, amelyekkel a beszerzési ügyletnek közvetlen és azonnali kapcsolata van, egyáltalán nem tartoznak a hatodik irányelv hatálya alá.

38 – A fent hivatkozott Kretztechnik-ügyben hozott ítélet 36. pontja (kiemelés tőlem).

39 – Lásd a fent hivatkozott Kretztechnik-ítéletnek helyt adó ügyben ismertetett indítvány 29. és 74-76. pontját.

40 – Ez lenne a helyzet esetlegesen az alapügyben, ha a jelen indítványban ismertetett elemzéssel ellentétben a Bíróság úgy ítélné meg, hogy egyrészt a hatodik irányelv 5. cikkének (8) bekezdése szerinti, az egész vagyon átruházásról van szó, azaz egy olyan ügyletről, amely ? emlékeztet rá – a Svédország által hivatkozott lehetőség alapján a HÉA alkalmazási körébe nem tartozó termékértékesítés ennek a tagállamnak a területén, és másrészt a ilyen átruházás teljesítése érdekében igénybevett szolgáltatások az SKF gazdasági tevékenységével közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak.

41 – Lásd e tekintetben a fent hivatkozott BLP Group ügyben hozott ítélet 18. és 19. pontját; a fent hivatkozott Abbey National ügyben hozott ítélet 25. pontját, valamint a fent hivatkozott Cibo Participations ügyben hozott ítélet 28. pontját.

42 – Lásd e tekintetben a jelen indítvány 16. pontjának végét.