A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hatodik tanács)

2018. november 8.*

„Előzetes döntéshozatal – A hozzáadottérték-adó (héa) közös rendszere – A vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő leányvállalat részvényeinek tervezett átruházása – Az ezen átruházás céljából igénybe vett szolgáltatásokhoz kapcsolódó kiadások – Meg nem valósult átruházás – Az előzetesen megfizetett adó levonása iránti kérelem – A héa hatálya”

A C-502/17. sz. ügyben,

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

a **C & D Foods Acquisition ApS**

és

a **Skatteministeriet**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hatodik tanács),

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

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a C & D Foods Acquisition ApS képviseletében T. Frøbert és K. Bastian advokater,

– a dán kormány képviseletében J. Nymann-Lindegren, meghatalmazotti minőségben, segítője: D. Auken advokat,

– az Európai Bizottság képviseletében R. Lyal és N. Gossement, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2018. szeptember 6-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

* Az eljárás nyelve: dán.

meghozta a következő

Ítéletet

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

2 E kérelmet a C & D Foods Acquisition ApS (a továbbiakban: C & D Foods) és a Skatteministeriet (adóügyi minisztérium, Dánia) között annak tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő, hogy ez utóbbi megtagadta a C & D Foodsnak az azon tanácsadási szolgáltatások után előzetesen megfizetett hozzáadottérték-adó (héa) levonását, amelyeket e társaság azon leányvállalat részvényeinek a meg nem valósult értékesítése keretében vett igénybe, amelynek ügyviteli és informatikai szolgáltatásokat nyújtott.

Jogi háttér

Az uniós jog

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

„A HÉA hatálya alá a következő ügyletek tartoznak:

[…]

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

[…]”

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

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

»Gazdasági tevékenység« a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermelőipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású vagy azzal egyenértékű tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek minősül különösen a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történő hasznosítása.”

5 A 2006/112 irányelv 168. cikke értelmében:

„Az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetendő adó összegéből levonni a következő összegeket:

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

[…]”

A dán jog

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

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

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

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

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

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

„Az alábbi termékek és szolgáltatások mentesek az adó alól:

11. A következő pénzügyi tevékenységek:

[…]

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

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

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

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

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

13 Ugyanakkor a valamely leányvállalatban fennálló részesedésnek az átruházása keretében felmerülő tanácsadási költségeket terhelő héa levonásához való jog megadható, ha e költségek olyanoknak tekinthetők, mint amelyek az adóalany gazdasági tevékenysége általános költségeinek a részét képezik. E célból az szükséges, hogy a felmerült költségeket az ezen adóalany gazdasági tevékenysége keretében megvalósított ügyletek ára alkotóelemeinek lehessen tekinteni. Ezzel szemben, amennyiben e költségek

beépíthetők az átruházott részvények árába, semmiféle levonási jog nem áll fenn. A SKAT szerint a levonási jog annak konkrét értékelésétől függ, hogy a felmerült költségek beépíthetők-e az átruházott részvények árába, vagy azok kizárólag az adóalany gazdasági tevékenysége összességének a részét képező ügyletek árának az alkotóelemeit képezik-e.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2) Befolyásolja-e a fenti kérdésre adandó választ az, hogy azon héaköteles ügyviteli és informatikai szolgáltatások ára, amelyeket a holdingtársaság gazdasági tevékenysége érdekében nyújt, a holdingtársaságnál az alkalmazottak fizetésével kapcsolatban felmerült kiadások 10%-os árréssel növelt mértékével megegyező állandó összeg?

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

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

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

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

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

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

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

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

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

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

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

31 E tekintetben a Bíróság pontosította, hogy csak a valamely ügylet vagy gazdasági tevékenység ellenértékét képező kifizetések tartoznak a héa hatálya alá, és ez nem áll fenn olyan kifizetések esetén, amelyek pusztán a dolog feletti tulajdonjog következményei, mint az osztalékok vagy a részvényekhez kötődő más kifizetések (2009. október 29-i SKF ítélet, C-29/08, EU:C:2009:665, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

32 Azonban ettől eltér az az eset, amikor egy másik társaságban fennálló pénzügyi részesedés együtt jár a részesedésszerzéssel érintett társaság irányításában való közvetlen vagy közvetett részvétellel azon jogok sérelme nélkül, amelyek a részesedés tulajdonosát részvényesi vagy tagi minőségében megilletik, amennyiben e részvétel magában foglalja a 2006/112 irányelv 2. cikke értelmében héaköteles ügyletek végzését, mint amilyen az igazgatási, a könyvelési és az informatikai szolgáltatások nyújtása (2009. október 29-i SKF ítélet, C-29/08, EU:C:2009:665, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

33 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik továbbá, hogy a valamely társaság részvényeivel vagy részesedéseivel kapcsolatos ügyletek a héa hatálya alá tartoznak, amennyiben értékpapírokra vonatkozó tárgyalások kereskedelmi tevékenysége keretében végzik azokat annak érdekében, hogy részesedésszerzéssel érintett társaságok irányításában közvetlen vagy közvetett részvételre vonatkozó jogot szerezzenek, vagy az adóköteles tevékenység közvetlen, állandó és szükséges meghosszabbítását jelentik (2009. október 29-i SKF-ítélet, C-29/08, EU:C:2009:665, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

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

35 A Bíróság a 2009. október 29-i SKF-ítélet (C-29/08, EU:C:2009:665) 33. pontjában megjegyezte, hogy ebben az összefüggésben a cégcsoport anyavállalat által történő átalakítása érdekében tervezett értékesítést úgy lehet tekinteni, mint a tartós bevétel elérése érdekében végzett olyan tevékenység gyakorlása körében megvalósított ügylet, amely túllépi a részvények puszta értékesítésének kereteit. A

Bíróság ezért megállapította, hogy ezen ügylet közvetlenül kapcsolódik a szóban forgó csoport által gyakorolt tevékenység szervezéséhez, és így az adóalany adóköteles tevékenységének közvetlen, állandó és szükséges meghosszabbítását jelenti, következésképpen a héa hatálya alá tartozik.

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

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

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

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

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

41 Végül pontosítani kell továbbá azt, hogy az említett megállapítást nem kérdőjelezi meg az sem, hogy a tervezett átruházás nem valósult meg. Ugyanis ebben az összefüggésében az a fontos, hogy ha ezen átruházás megtörtént volna, a vitatott szolgáltatásnyújtásokhoz kapcsolódó kiadások semmiképpen sem tartoztak volna a héa hatálya alá, következésképpen nem keletkeztettek volna levonási jogot.

42 A fenti megállapítások összességére tekintettel az előterjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelv 2., 9. és 168. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az olyan tervezett, azonban meg nem valósult részvényátruházási ügylet, mint amelyről az alapügyben szó van, amelynek a közvetlen

kizárólagos oka nem az érintett társaság adóköteles gazdasági tevékenységében áll, vagy amely nem minősül e gazdasági tevékenység közvetlen, állandó és szükséges meghosszabbításának, nem tartozik a héa hatálya alá.

A költségekről

43 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (hatodik tanács) a következőképpen határozott:

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

Aláírások