

F. G. JACOBS

FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2005. február 24.¹

1. A jelenlegi eljárás alapjául szolgáló előzetes döntéshozatal iránti kérelemben az osztrák Unabhngiger Finanzsenat (adó- ügyekben illetékes független bíróság) linzi osztálya a következő kérdéseket teszi fel: (i) vajon a HA hatálya alá tartozó, ellenszolgáltatás fejében teljesített termkrtke-sítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak mins- l-e, ha a társaság új részvényeket bocsát ki, és ennek érdekében tőzsdei bevezetésre kerül, és (ii) az e kérdésre adott választól függően a tőzsdei bevezetéssel és a részvény-kibocsátással kapcsolatosan igénybe vett szolgáltatások után kifizetett HA levon-hat-e.

A vonatkozó közösségi HA-szabályozás

2. A hatodik HA-irnyelv² 2. cikkének 1. pontja értelmében HA hatálya alá tartozó tevékenységek az „adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termék-értékesítés 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 termelőké, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét” valamint a „bevétel elérése érdekében materiális vagy immateriális javak tarts hasznosítását” foglalja magában.

4. Az 5. cikk (1) bekezdésében a termék-értékesítés alapvető defincij a következő: „a materiális javak feletti tulajdonjog átengedése”, mg a szolgáltatásnyújtás fogalmát a 6. cikk (1) bekezdése határozza meg: „min-den olyan tevékenység, amely nem minősül termékértékesítésnek”. Meghatározza továbbá, hogy a szolgáltatásnyújtás körébe tartozik, többek között, az „immateriális javak átengedése függetlenül attól, hogy ezt a jogcímet létesítő okiratba foglalt-e vagy sem”.

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

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).

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 megtestesülő részesedésre, adóskötelezvényekre vagy egyéb értékpapírokra vonatkoznak”, a következők kivételével: termékek feletti rendelkezési jogot megtestesítő 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 függően, az adóalany az adóhatósággal történő 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 fizetendő adóból levonni a következő összegeket: a) az olyan termékek és szolgáltatások után fizetendő, 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 időpontban 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 minőségében 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 mértékig lehet megengedni, amely az először említett értékesítésre vonatkozik”.

A nemzeti eljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

11. A Kretztechnik AG (továbbiakban: Kretztechnik) osztrák részvénytársaság, amely különféle típusú elektromos orvosi műszerek fejlesztésével és forgalmazásával foglalkozik, különösen orvosi és technikai

célokat szolgáló ultrahang készülékekkel és más orvosi műszerekkel. Termékeinek forgalmazása HÉA-köteles, így jogosult az előzetesen felszámított adó levonására azon termékek és szolgáltatások tekintetében, amelyeket üzleti tevékenysége érdekében szerzett meg.

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

13. Az adóhatóság az adott évet érintő HÉA-elszámolás során nem fogadta el a Kretztechnik német tőzsdére történő bevezetésével kapcsolatos költségekben foglalt előzetesen felszámított adó levonását, arra hivatkozva, hogy azon részvényügyletek, amelyekkel kapcsolatban ezek a költségek felmerültek, adómentes tevékenységnek minősülnek.

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, előadva, hogy az előzetesen 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 képezik³. Előadja továbbá, hogy a KapHag ügyben hozott ítélet⁴ 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 előzetesen felszámították, egyértelműen kizárólag a társaság tőzsdei bevezetésének

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.).

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 előzetesen 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 kérdésről nem rendelkezett, azonban Ruiz-Jarabo főtanácsnok álláspontja⁵ szerint adólevonási jog nem áll fenn.

20. Az Unabhngiger Finanzsenat előzetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Az j részvényesek számára jegyzési r fejében történő részvénykibocsátás ese-

tn a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi írányelv 2. cikkének 1. pontja szerinti ellenszolgáltatás fejében teljestt szolgáltatást nyújt-e az a részvénytársaság, amely a tőzsdére történő bevezetés során a jegyzési r megfizetése ellenében az új részvényesek számára részvényeket bocsát ki?

- 2) Az első kérdésre adott igenlő válasz esetén a hatodik írányelv 2. cikkének 1. pontját és 17. cikkét akként kell-e értelmezni, hogy a tőzsdére történő bevezetéssel kapcsolatos szolgltatsnyjtsokat teljes egészében adómentes tevékenységnek kell minősíteni, amely gy nem teszi lehetővé az előzetesen felszámított adó levonását?
- 3) Az első kérdésre adott nemleges válasz esetén a hatodik írányelv 17. cikkének (1) s (2) bekezdése biztosítja-e az előzetesen felszámított adó levonásának jogát azon okból, hogy az adólevonást ltlban megalapozó, egyb szolgáltatásokat (reklám, gyvdi díj, műszaki és jogi tanácsadás) a társaság adóköteles tevékenysége érdekében vettk gnybe?”

21. rsbeli szrevelt az alperes adóhatóság, valamint a dán kormány, az Egyesült Krlysg kormány, a német, az olasz és az

5 — Az indítvány 50. pontja.

osztrák kormány, valamint a Bizottság terjesztett elő. A tárgyaláson szóbeli előterjesztést a Kretztechnik, az Egyesült Királyság kormánya és a német kormány, valamint a Bizottság tett.

24. Mindebből következően nem fér kétség az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatóságához.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Álláspont

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatóságáról

22. Előzetes döntéshozatalra utaló végzésében az Unabhngiger Finanzsenat meggyőzően állítja, hogy a tagállamnak az EK 234. cikke értelmében előzetes döntéshozatal előterjesztésére jogosult bírósága.

23. Emellett, amióta az előzetes döntéshozatal iránti kérelmet előterjesztették, a Bíróság aggály nélkül válaszolt az e szerv által más ügyben előterjesztett kérdésekre⁶ — egy korábbi, a Berufungssenat der Finanzlandesdirektion (a körzeti adóhatóság fellebbezési tanácsa) által előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelemmel⁷ ellentétben, amely szerv az Unabhngiger Finanzsenat elődje, de funkcionálisan és szervezetiileg is ahhoz az adóhatósághoz kapcsolódott, amelynek a határozatait felülvizsgálta.

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

26. Ahhoz, hogy a HÉA levonható legyen, az igénybe vett tevékenységeknek közvetlen és egyenes kapcsolatban kell állniuk a másnak nyújtott adóköteles tevékenységekkel⁸.

27. A Bíróság azonban korábban azt már vizsgálta, hogy az adóalany általános működési költségei elvileg az adóalany gazdasági tevékenysége egészének költségelemei, így azzal közvetlen és egyenes kapcsolatban állnak. Az általános működési költségekben foglalt előzetesen felszámított HÉA így levonható, amennyiben a vállalkozás által végzett tevékenység adóköteles⁹.

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.

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 HÉA 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 kérdésről

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 értéke-

sítését 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 tartoznak¹⁰.

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 idáig. 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-ügyben¹¹ 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 pénzbeli 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 össze¹². Habár a „materiális és immateriális javak [...] hasznosítása” széles körű fogalom, nem terjed ki a részesedés pusztá megszerzésére és megtartására, mivel az esetleges osztalék, mint a részesedés eredménye, pusztán a tulajdonjog következménye. Az új tagnak belépése a személyegyesítő társaságba pénzbeli hozzájárulás szolgáltatása ellenében a hatodik irányelv értelmében nem minősül gazdasági tevékenységnek. Amennyiben a társaságban való részesedés-szerzés 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.

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.

39. Ez az érvelés a Bíróság korábbi ítélkezési gyakorlatán¹³ alapult, ahogyan a dán kormány hangsúlyozza, annak logikus kiterjesztése. Ez az érvelés nemrégén a BBL-ügyben¹⁴ megerősítésre került.

40. A Kretztechnik, a dán és az olasz kormány, valamint a Bizottság lényegében úgy ítéli meg, hogy a KapHag-ügyben hozott ítélet átvihető 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 vagyonban való rész tulajdonot 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 vagyonhoz 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.

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.

46. A Bíróság azonban a KapHag-ügyben¹⁵ 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, adóalanként 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 levonhatja¹⁷. Az, hogy a HÉA-t felszámítja-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 mindenesetre 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

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.

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.

tevékenység. Önmagától értetődően valamely személy nem nyújt szolgáltatást, amikor árut vagy szolgáltatást szerez meg.

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

53. A HÉA a forgalomra és a fogyasztásra kivetett adó¹⁸. Csak az adóalany forgalmának részét képező és rendszerint a végső fogyasztó általi fogyasztásban végződő események láncolatában jelen levő szolgáltatások lehetnek adókötelesek.

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 vagyonra jogosult.

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.

58. Amikor a részvényes értékesíti részvényt, ez nyilvánvalóan a hatodik irányelv 6. cikkének (1) bekezdése értelmében vett, meglévő immateriális javak átengedése formájában megvalósuló szolgáltatásnyújtás. A vásárló a társaságban nem tőkebefizetesként értelmezhető befektetést valósít meg, hanem inkább bizonyos jogokat szerez meg a már mások által befizetett tőkére vonatkozóan. A Bíróság korábbi ítélkezési gyakorlata a részvényügyletek HÉA-val kapcsolatos kezelését az ilyen jellegű tevékenységek szempontjából vizsgálta.

55. Emellett fontos emlékeztetni arra, hogy a két fél között létrejött ügyletnek két aspektusa van: egyik oldalon szolgáltatásnyújtás, a másik oldalon annak megszerzése¹⁹. Azonban csak a szolgáltatásnyújtás és nem annak megszerzése lehet a HÉA alkalmazási körébe tartozó — adóköteles vagy adómentes —

59. Amikor azonban valamely társaság új részvényeket bocsát ki, nem értékesít meglévő immateriális javakat vagy a meglévő vagyon egy részére vonatkozó jogokat. A

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

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

vagyonát tőke megszerzésével növeli, és elismeri az új részvényesek tulajdonosi jogait a felemelt vagyon korábban nem létező részére, amelyet tőke formájában rendelkezésre bocsátottak.

60. Ez összeegyeztethetetlen a társaság részéről nyújtott szolgáltatások közé való besorolással. A társaság szempontjából tőke megszerzésének, és nem szolgáltatás nyújtásának minősül, ezáltal nincs HÉA-köteles vagy HÉA-mentes tevékenység. A részvényes szempontjából tőke beruházásának vagy befektetésének minősül, és nem szolgáltatás megszerzésének²⁰.

A tőkeilletékről szóló irányelv

61. Habár az új részvények részvénytársaság által történő kibocsátása nem a HÉA hatálya alá tartozó szolgáltatás, másik adófajta alkalmazási körébe tartozhat, amely közösségi szinten a tőkeilletékről szóló irányelv²¹ által került harmonizálásra.

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

63. Mindazonáltal a tőkeilletékről 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 üzletszerű kereskedelme.

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

65. Az első HÉA-irányelv²² első két preambulumbekezdése a következő:

„[M]ivel a Szerződés fő célja, hogy egy gazdasági unió keretében olyan közös piacot

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

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

22 — A fenti 16. lábjegyzetben hivatkozott irányelv.

hozzon létre, amelyen belül egészséges verseny van, és amelynek jellemzői hasonlóak egy hazai piac jellemzőihez;

tőkeilleték a tőke szabad mozgására vonatkozik. Csakúgy, ahogyan a tőkeilletéket nem lehet árukra és szolgáltatásokra kivetni, vélhetően a HÉA — a forgalomra és a fogyasztásra kivetett adó — sem alkalmazható a tőkeemelésre.

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

Az első kérdésre vonatkozó következtetés

66. A tőkeilletékekről szóló irányelv első preambulumbekzdése viszont a következőképpen szól:

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

„[M]ivel a Szerződés célja egy olyan gazdasági unió létrehozása, amely jellemzői hasonlóak egy hazai piacéhoz, és mivel e cél elérésének egyik lényeges feltétele a tőke szabad mozgásának előmozdítása [...]”.

69. A nemzeti bíróság első kérdésére adandó válasz ezért nemleges, és a második kérdés megválaszolására ebből következően nincs szükség.

67. A fenti bekezdések azt az álláspontot támogatják, hogy a két irányelv (-csoport) — és a két adónem — két különböző tevékenység-kategóriát érint. Mindkettő célja a közös belső piacon belüli kiegyensúlyozott játéktér biztosítása, azonban a HÉA az áruk és szolgáltatások szabad mozgására, míg a

A harmadik kérdésről

70. Amennyiben a részvénykibocsátás nem minősül a Kretztechnik által teljesített, a

HÉA-rendszeren belül adóztatható vagy adómentes szolgáltatásnyújtásnak, szükségszerűen erre való tekintettel kell figyelembe venni a kérdést előterjesztő bíróság megállapításait, miszerint a vitatott szolgáltatások költségei kizárólag a részvénykibocsátás érdekében a tőzsdére 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 jellegű szolgáltatásokkal a pusztán az adóalany üzleti működése körében végzett belső tevékenységekkel vagy a termékértékesítésen vagy szolgáltatásnyújtáson kívül a HÉA alkalmazási körébe egyáltalán nem tartozó más eseményekkel — fennálló minden kapcsolata.

73. Például amikor a kereskedő valamely árucikk megszerzésekor bróker vagy értékesítő 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 lehetőségének 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. Jelentőséggel bír azonban, ha van ilyen, a másoknak nyújtott tevékenységekkel fennálló kapcsolat, valamint az adókötelesség vagy adómentesség ténye²³.

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

76. Valószínűnek tűnik, hogy a tőke — és a tőkeemeléssel 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 hajtott végre, azt gazdasági tevékenysége érdekében teszi.

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

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 vonatkozatható, a

fenti 27. pontban összefoglalt ítélezési 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 Unabhngiger Finanzsenat által előzetes döntéshozatal céljából előterjesztett kérdésekre a Bíróságnak a következő válaszokat kell adnia:

- „1) A tőzsdére való bevezetés és az ezzel kapcsolatosan végrehajtott, új részvényesek számára jegyzési r 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 írányelv 2. cikkének 1. pontja értelmében a nyilvánosan működő részvénytársaság nem végez ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást;
- 2) Az ilyen részvénykibocsátás érdekében gynbe vett szolgáltatások után előzetesen felszámított adó levonható, amennyiben a hatodik írányelv 17. cikkének (1), (2) s (5) bekezdése szerint a társaság a mások részére végzett tevékenysége tekintetében HA-t számol fel.”