

Downloaded via the EU tax law app / web

POIARES MADURO

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2007. június 21.1(1)

C?251/06. sz. ügy

Firma Ing. Auer – Die Bausoftware GmbH

kontra

Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr

(Az Unabhangiger Finanzsenat, Auenstelle Linz [Ausztria] ıtal benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

1. Az Unabhangiger Finanzsenat, Auenstelle Linz (aduyekben illetékes független bíróság linzi kirendeltsége, Ausztria) kt kérdést terjesztett előzetes döntéshozatal céljából a Bíróság el az 1985. június 10i 85/303/EGK tanácsi irányelvvel módosított, a tőkeemelést [helyesen: tőkefelhalmozást] terhelő közvetett adokrl szl, 1969. július 17i 69/335/EGK tanácsi irányelv(2) rtelmezsvel kapcsolatban. Az alapeljárás olyan társasággal kapcsolatos, amely a tényleges ügyvezetési központját olyan tagállamból, amely tőkeilletéket nem vet ki, áthelyezte egy másikba, amely azt kiveti. A kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy az irányelv lehetővé teszie a rendeltetési tagállam számára, hogy az áthelyezést tkeilletkkteles ügyletként kezelje. A Bíróság nemrég majdnem azonos kérdéssel foglalkozott a C178/05. sz., Bizottság kontra Görögország gyben.(3)

I – A tényállás és az előzetes döntéshozatal iránti kérelem

2. 1999. szeptember 9n egy társaságot, amelynek alapítását 1999. július 28n jelentettk be, „Bausoftware GmbH” név alatt jegyeztk be az Osztrák Köztársaság cgjegyzkbe. A társaság egyetlen tagja a müncheni (Németország) székhelyű Nemetschek AG részvénytársaság volt. A Bausoftware GmbH tényleges ügyvezetésének központja Németországban volt, amely állam a joghatósága alá tartozó adóalanyokra nem vet ki tőkeilletéket.

3. 1999. szeptember 16n a Nemetschek AG 102 000 000,00 ATS összegű vagyoni hozzjrlst nyújtott a Bausoftware GmbHnak. Az 1999. szeptember 22i apportszerzds alpn a Bausoftware GmbH megszerezte a mondseei (Ausztria) székhelyű, a cégnyilvántartásba be nem jegyzett egyéni vállalkozást, az „Ing. Auer »Die Bausoftware«”t.

4. Az apportrl a Bausoftware GmbH 1999. szeptember 22i taggyűlésén határoztak. Ugyanezen a taggyűlésén az Ausztriában illetőséggel rendelke Auer urat trsgyvezetv neveztk ki, és határozatot hoztak különleges ügyvezetési jogosultságáról. Végül a Bausoftware

GmbH nevét „Ing. Auer – Die Bausoftware GmbH”-ra változtatták.

5. Az osztrák Kapitalverkehrssteuergesetz (a t?kmozgásokat terhel? adókról szóló törvény, a továbbiakban: KVG)(4) 2. §-ának (5) bekezdése szerint a külföldi társaság ügyvezetése központjának Ausztriába történ? áthelyezése t?keilleték?köteles, amennyiben az áthelyezés tényéb?l adódóan e társaság osztrák t?ketársasággá válik.

6. A Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (Freistadt Rohrbach Urfahr adóhivatala) által végzett ellen?rzést követ?en az osztrák adóhatóságok az Ing. Auer – Die Bausoftware GmbH-ra (a továbbiakban: felperes) a 2005. június 6-i határozatban 104 680,20 euró összeg?, azaz a társasági részesedések értéke 1%-ának megfelel? összeg? t?keilletéket vetettek ki.

7. Az e határozattal szemben benyújtott fellebbezés tárgyában eljáró Unabhängiger Finanzsenat el?zetes döntéshozatal céljából a következ? kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„(1) Amennyiben a társaság, egyesület vagy jogi személy a tényleges ügyvezetési központját abból a tagállamból, amely a t?keilletéket annak alapítása el?tt eltörölte, olyan másik tagállamba helyezi át, amely a t?keilletéket ezen id?pontban kivetí, kizárja?e e társaság, egyesület vagy jogi személy t?ketársaságnak min?sítését „a t?keilleték megállapítása szempontjából” a [...] 85/303 irányelvvel módosított, [...] 69/335 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének g) pontja és 4. cikke (3) bekezdésének b) pontja értelmében az a körülmény, hogy az el?bbi tagállam a vonatkozó nemzeti jogi alap eltörlése útján lemondott a t?keilleték kivetésér?l?

(2) Tiltja?e a [...] 85/303 irányelvvel módosított, [...] 69/335 irányelv 7. cikkének (2) bekezdése azon tagállam számára, ahova a t?ketársaság a tényleges ügyvezetési központját áthelyezi, hogy a tényleges ügyvezetési központ áthelyezése folytán t?keilletéket vessen ki a [...] 85/303 irányelvvel módosított, [...] 69/335 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének a) és g) pontjában leírt ügyletekre, ha ezen ügyletek abban az id?szakban mentek végbe, amikor a t?ketársaság tényleges ügyvezetési központja még abban a tagállamban volt, amely a t?ketársaság alapítása el?tt a vonatkozó nemzeti jogi alap eltörlése útján lemondott a t?keilleték kivetésér?l?

II – Álláspont

8. Azon tagállamoknak, amelyek a t?kefelhalmozásra közvetett adót vetnek ki, ezt a 69/335 irányelvben meghatározott közös rendszer szerint kell tenniük. A jelen ügyben releváns szempontból e rendszer a következ?képpen m?ködik.

9. A 2. cikk meghatározza az adóztatás helyét. A 2. cikk (1) bekezdése szerint „a t?keilleték alá tartozó ügyletek kizárólag azon tagállamban adókötelesek, amelynek területén a t?ketársaság tényleges ügyvezetési központja található”.

10. A „t?ketársaság” fogalmát a 3. cikk határozza meg. A 3. cikk (1) bekezdésének a) pontja valamennyi tagállam tekintetében meghatározza, hogy mely típusú társaságokat kell t?ketársaságnak tekinteni. Kimondja például, hogy az osztrák jog szerinti „Gesellschaft mit beschränkter Haftung” az irányelv alkalmazásában t?ketársaságnak min?sül. Ezenkívül a 3. cikk (1) bekezdése a t?ketársaságok két további kategóriáját is meghatározza. Például a 3. cikk (1) bekezdésének b) pontja értelmében minden olyan társaság, amelynek a t?ke? vagy vagyonrészei értékt?zsdén forgalomképesek, t?ketársaságnak min?sül. Végül a 3. cikk (2) bekezdése el?írja, hogy f?szabályként minden nyereségszerzési céllal m?köd? társaság t?ketársaságnak min?sül, azonban „a tagállamok jogosultak ezeket nem t?ketársaságnak tekinteni a t?keilleték megállapítása szempontjából”.

11. El?fordulhat, hogy a valamely tagállam joga szerint alapított társaság tényleges

ügyvezetési központja más tagállamban van. Amennyiben ez a társaság a 3. cikk (1) bekezdésének hatálya alá esik, az irányelv alkalmazásában mindkét tagállamnak „t?ketársaságnak” kell tekintenie. Azonban, amennyiben a társaság a 3. cikk (2) bekezdésének hatálya alá esik, ellentmondás merülhet fel, amennyiben az egyik tagállam t?ketársaságnak tekinti, a másik nem. Így el?fordulhat, hogy olyan tagállam joga szerint alapítanak társaságot, amely azt t?ketársaságnak tekinti, mégis e társaságot nem ilyenként fogják kezelni, amennyiben tényleges ügyvezetési központja más tagállamban van, amely viszont nem tekinti t?ketársaságnak.

12. A 4. cikk (1) bekezdése olyan ügyleteket sorol fel, amelyek t?keilleték?kötelesek. A listán szerepel a t?ketársaság alapítása. A listán szerepel továbbá a 4. cikk (1) bekezdésének g) pontjában „egy társaság [...] tényleges ügyvezetési központjának áthelyezése egy tagállamból egy másik tagállamba, ha azt a t?keilleték megállapítása szempontjából az utóbbi tagállamban t?ketársaságnak tekintik, és az el?bbi tagállamban nem tekintik annak [helyesen: a társaság tényleges ügyvezetési központjának áthelyezése egyik tagállamból a másikba, amennyiben az az utóbbi tagállamban a t?keilleték kivetése szempontjából t?ketársaságnak tekintend?, míg az el?bbi tagállamban nem min?sül annak]”. Más szavakkal a 4. cikk (1) bekezdésének g) pontja akkor alkalmazandó, ha valamely társaság tényleges ügyvezetési központja olyan tagállamban van, amelyben nem tekintik „t?ketársaságnak”, és a társaság úgy határoz, hogy tényleges ügyvezetési központját áthelyezi egy másik tagállamba, ahol „t?ketársaságnak” tekintik. A rendeltetési tagállam köteles az ilyen áthelyezést ugyanúgy kezelni, mintha a saját joghatósága alatt alapítottak volna t?ketársaságot. Ugyanis a társaság tényleges ügyvezetési központjának egyik tagállamból a másikba történ? áthelyezése vonatkozásában a 4. cikk (1) bekezdésének g) pontja feloldja azt az ellentmondást, amely a 3. cikk (2) bekezdése következtében felmerülhet.

13. Az irányelv ezért meghatározza a t?keilleték kivetésének közös rendszerét. Azonban nem kötelezi a tagállamokat t?keilleték kivetésére. A legtöbb tagállam, köztük Németország is, eltörölte a t?kefelhalmozásra kivetett illetéket. Az irányelv 7. cikkének (2) bekezdése ezt lehetővé teszi a tagállamok számára. A 69/335 irányelvet módosító 85/303 irányelv preambuluma ugyanis kimondja, hogy „a t?keilleték kedvez?tlenül hat a vállalkozások fejl?désére, valamint csoportjaik átszervez?désére”, és hogy a beruházások ösztönzésére a legjobb megoldás „az lenne, ha a t?keilletéket megszüntetnék”, azonban „azon bevételkiesések, amelyek egy ilyen intézkedés következtében el?állnának, elfogadhatatlanok egyes tagállamok számára”. Következésképpen egyes tagállamok továbbra is kivetnek t?keilletéket a 69/335 irányelvben meghatározott közös rendszerrel összhangban, míg más tagállamok úgy határoztak, hogy nem vetnek ki t?keilletéket.(5)

14. Az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatból megállapítható, hogy az alapeljárás tárgyát képez? társaság az irányelv 3. cikke (1) bekezdése a) pontjának hatálya alá esik. A kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében tehát a következ? kérdésre vár választ: „A 85/303 irányelvvel módosított 69/335 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének g) pontja vonatkozik-e az ugyanezen irányelv 3. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében a t?keilleték kivetése szempontjából t?ketársaságnak min?sül? társaság tényleges ügyvezetési központjának egyik tagállamból a másikba történ? áthelyezésére, amennyiben az el?bbi tagállam az irányelv 7. cikke (2) bekezdése alapján valamennyi ügyletet mentesítette a t?keilleték alól?”

15. E kérdésre az irányelv alapján csak nemleges választ lehet adni. A „t?ketársaságnak” a 4. cikk (1) bekezdés g) pontjában megjelen? fogalmát az irányelv 3. cikke határozza meg. A 3. cikk (1) bekezdése átfogó fogalmat ad arról, hogy mi min?sül „t?ketársaságnak”. A 7. cikk (2) bekezdése lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy az e fogalomnak megfelel? társaságokat mentesítse a t?keilleték alól, de amint a Bíróság a Bizottság kontra Görögország ügyben(6) kimondta, azon ténynek, hogy valamely tagállam úgy határozott, hogy nem vet ki t?keilletéket,

nincs jelentősége abban a kérdésben, hogy az e tagállamban tényleges ügyvezetési központtal rendelkező társaság az irányelv 3. cikkének (1) bekezdése értelmében vett „társaságnak” minősül-e.(7) A társaság tehát abban a szerencsés helyzetben található magát, hogy mentesítik a tisztelet alól, de továbbra is társaságnak minősül.

16. Azonban nem szabad, hogy itt megálljon a nemzeti bíróság előtt felmerült probléma elemzése anélkül, hogy figyelembe vennék az osztrák kormány által az adókikerülés megelőzésével kapcsolatosan felvetett megfontolásokat.

17. Az irányelv nem tartalmaz kifejezetten az adókikerülés megelőzésével kapcsolatos speciális rendelkezéseket. A 2. cikk (1) bekezdése azonban előírja, hogy a tisztelet alá tartozó ügyletek kizárólag azon tagállamban adókötelesek, amelynek területén a társaság tényleges ügyvezetési központja található. Ezt a rendelkezést a közösségi joggal való visszaélés tilalmának fényében kell értelmezni, amely e Bíróság ítélkezési gyakorlatának értelmezési alapelvéként érvényesül.(8) Amint a Bíróság a Halifax-ügyben kimondta, „a közösségi jogi szabályozás alkalmazását nem lehet oly módon kiterjeszteni, hogy az vonatkozzon a gazdasági szereplők visszaélésszerű magatartására is, vagyis azon ügyletekre, amelyeket nem a rendes kereskedelmi ügyletek keretében hajtanak végre, hanem kizárólag abból a célból, hogy csalárd módon részesüljenek a közösségi jog által biztosított előnyökben”.(9)

18. Ennek megfelelően a Cadbury Schweppes ügyben,(10) amely a Szerződésnek a letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezéseire vonatkozott, a Bíróság különbséget tett a letelepedés szabadságának tényleges gyakorlása, és az olyan letelepedés között, amelynek kizárólagos célja a másik tagállamban alkalmazandó kedvezőbb adórendszer előnyeinek kihasználása. A Bíróság megállapította, hogy a letelepedés szabadságának célja arra irányul, hogy lehetővé tegyék valamely közösségi állampolgárnak, hogy állandó és folyamatos jelleggel részt vegyen a származási államától eltérő másik tagállam gazdasági életében.(11) Az EK 43. cikk szerinti letelepedés tehát tényleges letelepedést és tényleges gazdasági tevékenység végzését feltételezi a fogadó tagállamban, de nem terjed ki a „teljesen mesterséges, valós gazdasági tartalmat nélkülöző megállapodásokra”.(12) Következésképpen „a tagállam állampolgárai nem kísérelhetik meg a Szerződésben biztosított könnyítésekkel visszaélve kivonni magukat a nemzeti jogszabályaik alkalmazása alól”.(13)

19. Ugyanez az alapelv alkalmazandó az irányelv vonatkozásában is. Az irányelv 2. cikkének célja annak biztosítása, hogy az olyan ügyletek, amelyek tisztelet alá tartozhatnak, csak egy tagállamban minősüljenek adóköteleseknek. Azonban a társaságok nem jogosultak arra, hogy e rendelkezéssel visszaélve kivonják magukat nemzeti jogszabályaik alkalmazása alól. A tényleges ügyvezetés központjának fogalmát a 2. cikk (1) bekezdésében ezért úgy kell értelmezni, hogy az kizárja azokat a helyzeteket, amelyeket pusztán adóelőny megszerzése miatt, mesterségesen alakítottak ki.(14)

20. A nemzeti bíróság feladata annak megállapítása objektív bizonyítékok alapján, hogy az alapeljárásban a visszaélésszerű magatartás tényállási elemei fennállnak-e.(15)

III – Véggöveztetések

21. A fentiekre tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság a következő választ adja az Unabhängiger Finanzsenatnak:

„Az 1985. június 10-ii 85/303/EGK tanácsi irányelvvel módosított, a tiszteletet [helyesen: tisztelettel] terhelő közvetett adókról szóló, 1969. július 17-ii 69/335/EGK tanácsi irányelv 4. cikke (1) bekezdésének g) pontja nem vonatkozik az irányelv 3. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében a tisztelet kivetése szempontjából társaságnak minősülő társaság tényleges

ügyvezetési központjának egyik tagállamból a másikba történő áthelyezésére. E tekintetben lényegtelen, hogy az előbbi tagállam az irányelv 7. cikke (2) bekezdése alapján mentesítette-e valamennyi ügyletet a tőkeilleték alól.

22. A »tényleges ügyvezetés központjának« fogalmát a 2. cikk (1) bekezdésében ezért a közösségi joggal való visszaélés tilalmának fényében úgy kell értelmezni, hogy az nem alkalmazandó azokra a helyzetekre, amelyeket pusztán adóelőny megszerzése miatt, mesterségesen alakítottak ki. A nemzeti bíróság feladata annak megállapítása objektív bizonyítékok alapján, hogy az alapeljárásban fennállnak-e a visszaélésszerű magatartás tényállási elemei.”

1 – Eredeti nyelv: portugál.

2 – HL L 249., 25. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 11. o.; legutóbb módosította a 2006. november 20-ai, az adózás területén elfogadott egyes irányelveknek Bulgária és Románia csatlakozására tekintettel történő kiigazításáról szóló 2006/98/EK tanácsi irányelv (HL L 363., 129. o.).

3 – A C-178/05. sz. ügyben 2007. június 7-én hozott ítélet (EBHT 2007., I/4185. o.). Lásd Kokott főtanácsnok ezen ügyre vonatkozó indítványának 34–52. pontját is.

4 – BGBl. 629/1994

5 – Csak Görögország, Spanyolország, Ciprus, Luxemburg, Ausztria, Lengyelország és Portugália vet ki továbbra is tőkeilletéket. Lásd a Bizottság 2006. december 4-ai IP/06/1673 számú sajtóközleményét.

6 – Hivatkozás a 3. lábjegyzetben.

7 – Lásd ebben az értelemben az ítélet 29–31. pontját. Lásd továbbá analógia útján a C-494/03. sz. Senior Engineering Investments ügyben 2006. január 12-én hozott ítélet (EBHT 2006., I/525. o.) 43. pontját.

8 – Lásd a C-255/02. sz., Halifax és társai ügyre vonatkozó indítványom (2006. február 21-én hozott ítélet, EBHT 2006., I/1609. o.) 64. és 71. pontját.

9 – A 8. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 69. pontja. Lásd Kokott főtanácsnoknak a C-321/05. sz. Kofoed-ügyre vonatkozó indítványának (2007. július 5-én hozott ítélet, EBHT 2007., I/5795. o.) 57. pontját is.

10 – A C-196/04. sz. Cadbury Schweppes ügyben 2006. szeptember 12-én hozott ítélet (EBHT 2006., I/7995. o.)

11 – Uo. 53. pont. Lásd a C-55/94. sz. Gebhard-ügyben 1995. november 30-án hozott ítélet (EBHT 1995., I/4165. o.) 25. pontját is.

12 – A 10. lábjegyzetben hivatkozott Cadbury Schweppes ügyben hozott ítélet 55. pontja.

13 – Uo. 35. pont. Lásd a „kettős semlegesség” fogalmát is a C-446/03. sz. Marks & Spencer ügyre vonatkozó indítványom (2005. december 13-án hozott ítélet, EBHT 2005., I/10837. o.) 67. pontjában.

14 – Lásd analógia útján a C-110/99. sz. Emsland-Stärke ügyben 2000. december 14-én hozott ítéletet (EBHT 2000., I/11569. o.), a C-456/04. sz. Agip Petroli ügyben 2006. április 6-án hozott

ítélet (EBHT 2006., I?3395. o.) 22. pontját és a 8. lábjegyzetben hivatkozott Halifax és társai ügyben hozott ítélet 82. és 86. pontját.

15 – A 14. lábjegyzetben hivatkozott Agip Petroli ügyben hozott ítélet 21. és 24. pontja és a 8. lábjegyzetben hivatkozott Halifax és társai ügyben hozott ítélet 86. pontja.