

C?193/04. sz. ügy

Fazenda Pública

kontra

Organon Portuguesa – Produtos Químicos e Farmacêuticos Ld^a

(a Supremo Tribunal Administrativo [Portugália] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„T?kefelhalmozást terhel? közvetett adók – 69/335/EGK irányelv – Korlátolt felel?sség? társaság társasági részesedéseinek átruházása”

Az ítélet összefoglalása

Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – T?kefelhalmozást terhel? közvetett adók – T?ketársaságokra kivetett t?keilleték

(69/335 tanácsi irányelv, 12. cikk, (1) bekezdés, a) pont)

Nem ellentétes a 85/303 irányelvvel módosított, a t?keemelést [helyesen: t?kefelhalmozást] terhel? közvetett adókról szóló 69/335 irányelvvel az olyan nemzeti szabályozás, amely a társasági részesedések t?keemeléshez nem kapcsolódó átruházásának közjegyz?i okiratba foglalásáért fizetend? munkadíjat átalányösszegben és/vagy az átruházott részesedések értéke alapján állapítja meg.

Ugyanis az ilyen munkadíjakból álló adó a 69/335 irányelv 12. cikke (1) bekezdésének a) pontjában engedélyezett eltérések körébe tartozik, amely megengedi, hogy adót vessenek ki az értékpapírok átruházására, és ezért annak kivetése nem ellentétes az irányelvvel. E megállapítást nem érinti az a körülmény, miszerint a szóban forgó munkadíjak összege az átruházott társasági részesedések értékével egyenes arányban, fels? összeghatár nélkül növekszik, mivel az irányelv 12. cikke (1) bekezdésének a) pontja – annak rögzítésével, hogy az e rendelkezésben említett adókat „átalányösszegben vagy más módon” lehet meghatározni – lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy szabadon határozzák meg az adó mértékét.

(vö. 21?25. pont és a rendelkez? rész)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (els? tanács)

2006. szeptember 7.(*)

„T?kefelhalmozást terhel? közvetett adók – 69/335/EGK irányelv – Korlátolt felel?sség? társaság társasági részesedéseinek átruházása”

A C?193/04. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Supremo Tribunal Administrativo (Portugália) a Bírósághoz 2004. április 26?án érkezett, 2004. március 17?i határozatával terjesztett el? az el?tte

a **Fazenda Pública**

és

az **Organon Portuguesa – Produtos Químicos e Farmacêuticos Lda**

között,

a **Ministério Público**

részvételével

folyamatban lév? eljárásban,

A BÍRÓSÁG (els? tanács),

tagjai: P. Jann tanácselnök, N. Colneric, J. N. Cunha Rodrigues, Juhász E. (el?adó) és E. Levits bírák,

f?tanácsnok: C. Stix-Hackl,

hivatalvezet?: M. Ferreira f?tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2005. május 12?i tárgyalásra,

figyelembe véve a következ?k által el?terjesztett észrevételeket:

- az Organon Portuguesa – Produtos Químicos e Farmacêuticos Lda képviselőjében I. Vieira advogada,
- a portugál kormány képviselőjében L. Fernandes és A. F. Ferreira, meghatalmazotti min?ségben,
- a német kormány képviselőjében A. Tiemann, meghatalmazotti min?ségben,
- a spanyol kormány képviselőjében F. Díez Moreno, meghatalmazotti min?ségben,
- az Európai Közösségek Bizottsága képviselőjében L. Ström, G. Braga da Cruz és M. Afonso, meghatalmazotti min?ségben,

tekintettel a f?tanácsnok meghallgatását követ?en hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a f?tanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következ?

Ítéletet

1 A kérelem az 1985. június 10-i 85/303/EGK tanácsi irányelvvel (HL L 156. 23. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet 1. kötet 122. o.) módosított, a tőkeemelés [helyesen: tőkefelhalmozást] terhelő közvetett adókról szóló 1969. július 17-i 69/335/EGK tanácsi irányelv (HL L 249., 25. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet 1. kötet 11 o.; a továbbiakban: 69/335 irányelv) 4. cikkének (3) bekezdésére, 10. cikkének c) pontjára és 12. cikke (1) bekezdésének e) pontjára vonatkozik.

2 A kérelmet a Fazenda Pública (Államkincstár) és az Organon Portuguesa – Produtos Químicos e Farmacêuticos Lda (a továbbiakban: Organon Portuguesa) társaság között a társasági részesedések átruházásának közokiratba foglalásáért fizetett munkadíj tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették el.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

3 A 69/335 irányelv első preambulumbekkezdése a Szerződés azon céljára hivatkozik, miszerint a belső piacéhoz hasonló jellemzőkkel bíró gazdasági unió létrehozása érdekében el kell mozdítani a tőke szabad áramlását.

4 A 69/335 irányelv második preambulumbekkezdése megállapítja, hogy a tőkefelhalmozást terhelő, a tagállamokban hatályos közvetett adók hátrányos megkülönböztetéshez, kettős adóztatáshoz és egyenlőtlenségekhez vezetnek, amelyek gátolják a tőke szabad mozgását, és amelyeket az összehangolás révén ki kell küszöbölni.

5 Ennek érdekében a 69/335 irányelv hatodik és hetedik preambulumbekkezdése megállapítja, hogy olyan, tőkefelhalmozást terhelő adó alkalmazására van szükség, amely a közös piacon belül csak egyszer, valamennyi tagállamban azonos mértékben kerül kivetésre, és amely szerkezetét és mértékét tekintve összehangolt. Végül a nyolcadik preambulumbekkezdés célul tűzi ki az ezen egyszer kivethető adóval azonos jellemzőkkel rendelkező valamennyi más közvetett adó eltörlését.

6 A 69/335 irányelv 1. cikke szerint „[a] tagállamok [...] összehangolt mértékű illetéket [helyesen összehangolt illetéket] vetnek ki a tőketársaságoknak juttatott [tőkére]”.

7 A 69/335 irányelv 4. cikkének (1) bekezdése felsorolja azon ügyleteket, amelyek után tőkeilletéket kell fizetni. Ezen ügyletek lényegében az irányelv szerinti tőketársaságok alapítására vagy azok tőkéjének emelésére vonatkoznak. E cikk (3) bekezdése ekként rendelkezik:

„A tőketársaságnak az (1) bekezdés a) pontja értelmében való létrehozása nem foglalja magában a tőketársaság létesítő okiratának vagy szabályzatának módosítását, különösen nem a következőt:

- a) a tőketársaság átalakulása egy másfajta tőketársasággá,
- b) egy olyan társaság, egyesület vagy jogi személy tényleges ügyvezetési központjának vagy létesítő okirat szerinti székhelyének áthelyezése egyik tagállamból egy másik tagállamba, amelyet a tőkeilleték kivetése szempontjából mindkét tagállamban tőketársaságnak tekintenek,
- c) a tőketársaság céljainak megváltozása [helyesen: tevékenységi körének megváltoztatása],

d) a t?ketársaság fennállása id?tartamának meghosszabbítása.”

8 A 69/335 irányelv 10. cikke értelmében:

„A t?keilletékt?l eltekintve, a tagállamok nem számíthatnak fel semmilyen adót vagy illetéket a nyereségszerzési céllal m?köd? társaságoknak, egyesületeknek vagy jogi személyeknek [helyesen: A tagállamok a t?keilletéken kívül semmilyen formában nem vetnek ki adót a nyereségszerzési céllal m?köd? társaságokra, egyesületekre vagy jogi személyekre]:

a) a 4. cikkben említett ügyletek után;

b) a 4. cikkben említett ügyletek keretében a hozzájárulások, hitelek vagy szolgáltatások teljesítése tekintetében [helyesen: a 4. cikkben említett ügyletek keretében teljesített hozzájárulások, kölcsönök vagy szolgáltatások után];

c) nyilvántartásba vétel vagy más alaki követelmény tekintetében, amelyre egy nyereségszerzési céllal m?köd? társaságnak, egyesületnek vagy jogi személynek van szüksége a jogi forma alapján a tevékenység gyakorlásának megkezdése el?tt [helyesen: az olyan nyilvántartásba vétel vagy bármely más olyan alaki követelmény teljesítése után, amely valamely nyereségszerzési céllal m?köd? társaság, egyesület vagy jogi személy tevékenysége folytatásának ezek jogi formájából következ? el?feltétele].”

9 A 69/335 irányelv 11. cikkének rendelkezése szerint:

„A tagállamok semmilyen adót nem vetnek ki, amely [helyesen: A tagállamok semmilyen formában nem vetnek ki adót]:

a) értékt?zsdei megjelenéssel, kibocsátással, jegyzésre engedélyezéssel függ össze, s amely a piacon elérhet?vé vagy forgalomképessé teszi a részvényeket és más hasonló jelleg? értékpapírokat [...] [helyesen: a részvények, részesedések, illetve más, hasonló jelleg? értékpapírok [...] létrehozására, kibocsátására, t?zsdei bevezetésére, forgalomba hozatalára és az azokkal való kereskedelemre [...].

[...]”

10 Végül a 69/335 irányelv 12. cikke ekként rendelkezik:

„(1) A 10. és 11. cikkt?l függetlenül [helyesen: A 10. és 11. cikkt?l eltér?en], a tagállamok kivethetik a következ?ket:

a) illetékek értékpapírok átruházására, átalánydíjas formában vagy másként [helyesen: az értékpapírok átruházását terhel?, átalányösszegben vagy más módon meghatározott adók];

[...]

e) díjak és hasonlók útján fizetend? illetékek [helyesen: díjjelleg? illetékek];

[...]”

A nemzeti szabályozás

11 A portugál kereskedelmi társaságokról szóló törvény 228. cikkének (1) bekezdése és a közjegyz?kr?l szóló törvény 80. cikke (2) bekezdésének h) pontja szerint a t?ketársaság társasági részesedéseinek átruházását közjegyz?i okiratba kell foglalni. Az ilyen közjegyz?i okirat

kiállításáért fizetendő munkadíjat az 1998. november 25-ii 996/98. sz. rendelet (*Diário da República* I, B sorozat, 273. sz., 1998. november 25.) által jóváhagyott közjegyzői díjszabás (a továbbiakban: a díjszabás) állapítja meg. A munkadíj egy rögzített (a díjszabás 4. cikke) és egy, az ügy teljes értéke alapján számított változó összegből (a díjszabás 5. cikkének (1) bekezdése) áll.

Az alapeljárás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

12 Az ügy irataiból kitűnik, hogy az Organon Portuguesa a portugál jog alá tartozó korlátolt felelősségű társaság, amely így a 69/335 irányelv 3. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerinti tőketársaság, egy lisszaboni közjegyzői irodában 2001. október 25-ii keltezésű közjegyzői okiratba foglaltatta társasági részesedései átruházását. A részesedések ezen átruházása nem kapcsolódott a társaság tőkéjének emeléséhez.

13 Az Organon Portugésának a fenti díjszabás szerint és az abban foglalt számítási módszer alapján összesen 2 577 150 PTE közjegyzői munkadíjat kellett fizetnie e jogszabályban elírt közjegyzői okirat kiállításáért.

14 A Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa helyt adott az Organon Portuguesa által a közjegyzői munkadíj megfizetésére vonatkozó értesítés ellen hozzá benyújtott keresetnek. A Fazenda Pública e határozatot vitatva fellebbezést nyújtott be a Supremo Tribunal Administratívóhoz, amely akként határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és elzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Valamely társaság társasági részesedése átruházásának közokiratba foglalásáért felszámított munkadíj a [69/335/EGK irányelv] 4. cikk (3) bekezdése rendelkezéseinek hatálya alá tartozik-e?

2) Az ügy tényállásának megvalósulása idején hatályos közjegyzői díjszabás 3. cikkének c) alpontjára tekintettel értelmezett 5. cikkének (1) bekezdése összeegyeztethetetlen-e a [...] 69/335 [...] irányelv 10. cikkének c) alpontjával és 12. cikke (1) bekezdésének e) pontjával, amennyiben az a társasági részesedések átruházásának közokiratba foglalásáért felszámított munkadíjat kizárólag az átruházott részesedések értéke alapján, az összeghatárra és a nyújtott szolgáltatás értékére tekintet nélkül állapítja meg?”

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésekről

15 A kérdést elterjesztő bíróság e kérdéseivel, amelyeket célszerű együttesen megvizsgálni, lényegében azt kívánja megtudni, hogy a 69/335 irányelv rendelkezéseivel ellentétes-e az alapügyben felmerülthöz hasonló olyan nemzeti szabályozás, amely a társasági részesedések tőkeemeléshez nem kapcsolódó átruházásának közjegyzői okiratba foglalásáért fizetendő munkadíjat kizárólag az átruházott részesedések értéke alapján, az összeghatárra és a nyújtott szolgáltatás értékére tekintet nélkül állapítja meg.

16 A Bíróság a 69/335 irányelv azon rendelkezéseinek vizsgálatára szorítkozik, amelyek relevánsak abból a szempontból, hogy a kérdést elterjesztő bíróság részére hasznos választ lehessen adni.

17 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatának megfelelően a 69/335 irányelv szerinti adónak minősülnek az ezen irányelv körébe tartozó ügyletek közjegyzői okiratba foglalásáért az alapügyben felmerülthöz hasonló olyan rendszerben fizetendő munkadíjak, amelynek jellemzője, hogy a közjegyzők állami tisztviselők, és a munkadíjak egy részét az állam részére kell fizetni feladatainak finanszírozása érdekében (a C-56/98. sz. Modelo-ügyben 1999. szeptember 29-én

hozott ítélet [EBHT 1999., I?6427. o.] 23. pontja és a C?19/99. sz. Modelo?ügyben 2000. szeptember 21?én hozott ítélet [EBHT 2000., I?7213. o.] 23. pontja).

18 A 69/335 irányelv 11. cikkének a) pontja szerint a kibocsátó személyét?l függetlenül tilos a részvények, (társasági) részesedések, illetve más, hasonló jelleg? értékpapírok, illetve ezen értékpapírokat megtestesít? igazolások létrehozására, kibocsátására, t?zsdei bevezetésére, forgalomba hozatalára és az azokkal való kereskedelemre bármilyen formában kivetett adó.

19 Ekképpen e rendelkezés egyaránt kiterjed a társasági részesedések átruházásához kapcsolódó alapvet? alaki követelmények teljesítésére kivetett olyan adókra, mint a jelen ügyben felmerülthöz hasonló közjegyz?i munkadíj.

20 A 69/335 irányelv 12. cikke alapján azonban el lehet térni a 10. és a 11. cikkben foglaltaktól. Ezen eltérések közé tartoznak a 12. cikk (1) bekezdésének a) pontjában szerepl?, az „értékpapírok átruházását terhel?, átalányösszegben vagy más módon meghatározott adók”. Tagadhatatlan, hogy a társasági részesedések átruházása az értékpapírok átruházása alá tartozik.

21 E tekintetben a Bíróság ítélkezési gyakorlatából (a C?236/97 sz. Codan?ügyben 1998. december 17?én hozott ítélet [EBHT 1998., I?8679. o.] 31. pontja és a C?357/02 sz. SONAE Distribuição ügyben 2004. február 5?én hozott végzés [az EBHT?ban nem tették közzé] 23. pontja) az következik, hogy a 69/335 irányelv 12. cikke (1) bekezdésének a) pontja alapján attól függetlenül vethet? ki adó az értékpapírok átruházására, hogy az értékpapírokat kibocsátó társaság t?zsdén jegyzett társaság?e, vagy hogy az értékpapírok átruházása a t?zsdén vagy közvetlenül az eladó és a vev? között történik?e.

22 Következésképpen az alapügyben munkadíjnak min?sül?höz hasonló adó a 69/335 irányelv 12. cikke (1) bekezdésének a) pontjában engedélyezett eltérések körébe tartozik, és ezért annak kivetése nem ellentétes az irányelvvel.

23 E tekintetben a fentiekhez hozzá kell f?zni, hogy e megállapítást nem érinti az a körülmény, miszerint a szóban forgó munkadíjak összege az átruházott társasági részesedések értékével egyenes arányban, fels? összeghatár nélkül növekszik (a fent hivatkozott SONAE Distribuição ügyben hozott végzés 25. pontja).

24 A 69/335 irányelv 12. cikke (1) bekezdésének a) pontja ugyanis annak rögzítésével, hogy az e rendelkezésben említett adókat „átalányösszegben vagy más módon” lehet meghatározni, lehet?vé teszi a tagállamok számára, hogy szabadon határozzák meg az adó mértékét. Mindemellett ezen adók nem valamely szolgáltatás pénzügyi ellenértékének jelentik, így azok összegének nem kell kapcsolatban állnia e szolgáltatás költségével, és az ítélkezési gyakorlatban (lásd különösen a C?206/99 sz. SONAE Distribuição ügyben 2001. június 21?én hozott ítélet [EBHT 2001., I?4679. o.] 32?34. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot) a 69/335 irányelv szerinti díjjelleg? illetékeknek az e csoportba nem tartozó terhekt?l való megkülönböztetése érdekében kifejtett ismérvek nem vonatkoznak ezen adókra (a fent hivatkozott SONAE Distribuição ügyben hozott végzés 26. és 27. pontja).

25 A fenti megfontolásokra tekintettel a feltett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy nem ellentétes a 69/335 irányelvvel az olyan nemzeti szabályozás, amely a társasági részesedések t?keemeléshöz nem kapcsolódó átruházásának közjegyz?i okiratba foglalásáért fizetend? munkadíjat átalányösszegben és/vagy az átruházott részesedések értéke alapján állapítja meg.

A költségekr?l

26 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 (első tanács) a következőképpen határozott:

Nem ellentétes az 1985. június 10-i 85/303/EGK tanácsi irányelvvel módosított, a tőkeemelést [helyesen: tőkefelhalmozást] terhelő közvetett adókról szóló, 1969. július 17-i 69/335/EGK tanácsi irányelvvel az olyan nemzeti szabályozás, amely a társasági részesedések tőkeemeléséhez nem kapcsolódó átruházásának közjegyzői okiratba foglalásáért fizetendő munkadíjat általánosságban és/vagy az átruházott részesedések értéke alapján állapítja meg.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: portugál.