

Downloaded via the EU tax law app / web

C-193/04. sz. ügy

Fazenda Pública

kontra

Organon Portuguesa – Produtos Químicos e Farmacêuticos Lda

(a Supremo Tribunal Administrativo [Portugália] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Térfelhalmozást terhelő közvetett adók – 69/335/EGK irányelv – Korlátolt felelősségű társaság társasági részesedéseinek átruházása”

Az ítélet összefoglalása

*Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – Térfelhalmozást terhelő közvetett adók – Tértársaságokra kivetett térfelhalmozás*

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

Nem ellentétes a 85/303 irányelvvel módosított, a térfelhalmozást [helyesen: térfelhalmozást] terhelő közvetett adókról szóló 69/335 irányelvvel az olyan nemzeti szabályozás, amely a társasági részesedések térfelhalmozásához nem kapcsolódó átruházásának közjegyzői okiratba foglalásáért fizetendő munkadíjat általánösszegben és/vagy az átruházott részesedések értéke alapján állapítja meg.

Ugyanis az ilyen munkadíjakkól 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, felső összeghatár nélkül növekszik, mivel az irányelv 12. cikke (1) bekezdésének a) pontja – annak rögzítésével, hogy az e rendelkezésben említett adókat „általánösszegben vagy más módon” lehet meghatározni – lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy szabadon határozzák meg az adó mértékét.

(vö. 21-25. pont és a rendelkezés rész)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első 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 t?keemelést [helyesen: t?kefelhalmozást] terhel? 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 lév? eljárásban terjesztették el?.

### Jogi háttér

#### *A közösségi szabályozás*

3 A 69/335 irányelv els? preambulumbekzdése a Szerz?dés azon céljára hivatkozik, miszerint a bels? piacéhoz hasonló jellemz?ekkel bíró gazdasági unió létrehozása érdekében el? kell mozdítani a t?ke szabad áramlását.

4 A 69/335 irányelv második preambulumbekzdése megállapítja, hogy a t?kefelhalmozást terhel?, a tagállamokban hatályos közvetett adók hátrányos megkülönböztetéshez, kett?s adóztatáshoz és egyenl?tlenségekhez vezetnek, amelyek gátolják a t?ke szabad mozgását, és amelyeket az összehangolás révén ki kell küszöbölni.

5 Ennek érdekében a 69/335 irányelv hatodik és hetedik preambulumbekzdése megállapítja, hogy olyan, t?kefelhalmozást terhel? 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 preambulumbekzdés célul t?zi ki az ezen egyszer kivethet? adóval azonos jellemz?ekkel rendelke? valamennyi más közvetett adó eltörlését.

6 A 69/335 irányelv 1. cikke szerint „[a] tagállamok [...] összehangolt mérték? illetéket [helyesen összehangolt illetéket] vetnek ki a t?ketársaságoknak juttatott [t?kére]”.

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

„A t?ketársaságnak az (1) bekezdés a) pontja értelmében való létrehozása nem foglalja magában a t?ketársaság létesít? okiratának vagy szabályzatának módosítását, különösen nem a következ?t:

- a) a t?ketársaság átalakulása egy másfajta t?ketársasággá,
- b) egy olyan társaság, egyesület vagy jogi személy tényleges ügyvezetési központjának vagy létesít? okirat szerinti székhelyének áthelyezése egyik tagállamból egy másik tagállamba, amelyet a t?keilleték kivetése szempontjából mindkét tagállamban t?ketársaságnak tekintenek,
- c) a t?ketársaság 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 forgalomképesé 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 elztes 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 elztes 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 elztes 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, amelyek 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?zsidei 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 irányelvvvel.

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? illeteknek 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 irányelvvvel 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.

## **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 tőkemelés [helyesen: tőkefelhalmozást] terhelő közvetett adókról szóló, 1969. július 17-i 69/335/EGK tanácsi irányelvvel az olyan nemzeti szabályozás, amely a társasági részesedések tőkemeléséhez nem kapcsolódó átruházásának közjegyzői okiratba foglalásáért fizetendő munkadíjat általánosságban és/vagy az átruházott részesedések értéke alapján állapítja meg.**

Aláírások

\* Az eljárás nyelve: portugál.